

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

TÜRK VERGİ YARGISINDA
UYUŞMAZLIKLARIN YARGISAL ÇÖZÜMÜNDE
KANUN YOLLARI

ÖZGE TÜRK BAY

DANIŞMAN:
DOÇ.DR. TÜLİN CANBAY

MANİSA 2011

ÖZET

Türk Vergi Yargısında Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde

Kanun Yolları

Özge TÜRK BAY

Bu tez çalışmasında, Türk vergi yargı sistemindeki kanun yolları ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. İlk bölümde, açıklamalara hukuk ve vergi kavramlarının tanımından başlanarak vergi yargısı kavramı ve vergi yargısının Türkiye'deki gelişimine ilişkin tarihsel bilgiler verilmiştir. Bölümün devamında vergi yargısında görevli mahkemeler açıklanmıştır. İkinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının sebeplerinden bahsedilmiş ve idari aşamada çözümlenmesine ilişkin yollar belirtilmiştir. Bölümün devamında vergi davasının açılması ve bu davaya ilişkin unsurlar ile yargılama usulü ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Üçüncü bölüm, öncelikle genel hukukta kanun yollarının sonrasında ise Türk vergi yargısı sisteminde olağan ve olağanüstü kanun yollarının açıklandığı bölümdür. Bu bölümde 2577 sayılı Kanundaki sıra takip edilerek itiraz, temyiz ve karar düzeltme kanun yolları, gerek mevzuattaki ve gerekse uygulamadaki yönleri ile açıklanmıştır. İlerleyen bölümde olağanüstü kanun yolları olan yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma açıklanmıştır. Tez çalışmasında konuların daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacı ile güncel Danıştay kararlarına yer verilmiştir. Son olarak da idari ve yargısal yolla çözüm arasındaki bağlantılar işlenmiş ve yargı organlarının iş yükü üzerinde istatistikî bilgiler verilerek sorunlar ve çözüm önerilerinden bahsedilmiştir.

ABSTRACT

The Legal Remedies Solving Judicial Conflicts in Turkish

Tax Justice

Özge TÜRKBAY

This thesis sets forth the legal remedies in Turkish tax judgement particularly. First section starts with the definition of law and tax concepts then explains the tax justice and gives historical information about the progress of the tax justice in Turkey. The section continues with the explanations about the courts in Turkish tax justice system. In the second section, the reasons of the tax disputes and the administrative stages to solve these are mentioned. In the following part of the section, the tax case procedure is described in detail with the opening of the trial judge and the elements of this case. Third section of the thesis includes first of all, the legal remedies in general law, afterwards, explains ordinary and extraordinary law remedies in Turkish tax justice. This section explains objection, law cassation, adjustment to the orders by following the sequence of 2577 numbered law. The following part explains renewal of judgement and cassations in favor of law. The thesis frequently refers to the decision of the Council of State in order to keep the subjects simple and accurate. In the last part of the study, links between administrative and judicial way in the solution are mentioned and the statistical information on the judicial workload are given with the mentions of problems and solutions.

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Yargısında Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Kanun Yolları” 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.

.../.../2011

Özge TÜRKBAY

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 30.06.2011 tarih ve 13/14 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Özge TÜRK BAY'ın "Türk Vergi Yargısında Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Kanun Yolları" Konulu tezi incelenmiş ve aday 14.07.2011 tarihinde saat 10:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...⁵ Dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

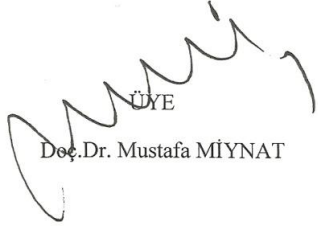
BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Doç.Dr. Tülin CANBAY
(Danışman)


ÜYE
Doç.Dr. Mustafa MİYNAT


ÜYE
Yrd.Doç.Dr. Sibel KARGIN

<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, basımı gereksizdir.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

İÇİNDEKİLER
TÜRK VERGİ YARGISINDA
UYUŞMAZLIKLARIN YARGISAL ÇÖZÜMÜNDE
KANUN YOLLARI

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
YEMİN METNİ.....	v
TUTANAK.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xiii
TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ.....	xiv
EKLER LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I. VERGİ YARGISI.....	5
A. Vergi Yargısı Kavramı.....	5
B. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	10
1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	10
2. Cumhuriyet Dönemi.....	11
II. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGI ORGANLARI.....	14
A. Vergi Mahkemeleri.....	14
B. Bölge İdare Mahkemeleri.....	15
C. Danıştay.....	15
III. VERGİ YARGILAMASI USULÜNDE HAKİM OLAN İLKELER.....	19
A. Re'sen Araştırma İlkesi.....	19
B. Yazılılık İlkesi.....	20
C. Delil Serbestisi İlkesi.....	20
D. Toplu Yargılama Usulü İlkesi.....	21
E. Kıyas Yasağı İlkesi.....	21
F. Hakimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi.....	22
G. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	22

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ YARGILAMA USULÜ

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE DOĞUŞ NEDENLERİ.....	24
A. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	24
B. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar.....	25
C. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuş Nedenleri.....	26
1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı.....	26
a) Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık.....	27
b) Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık.....	28
c) Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık.....	28
d) Konu Yönünden Hukuka Aykırılık.....	28
e) Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık.....	28
2. Vergi İncelemeleri.....	29
3. Hatalı Vergi Tahriyatı ve Hatalı Ceza Uygulaması.....	29
4. Düşük Matrah Beyanı.....	29
5. Verginin Ödenmemesi.....	29
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI.....	30
A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	31
1. Uzlaşma.....	31
a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	35
b) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	37
c) Örnek Olay.....	39
2. Cezalarda İndirim.....	40
3. Vergi Hatalarının Düzeltmesi (Düzeltilme).....	40
a) İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hatası	
Sayılabilen Haller.....	41
aa) Hesap Hataları.....	41
ab) Vergilendirme Hataları.....	41
b) Düzeltme Hükümlerine Göre Düzeltmesi Mümkün	
Olmayan Vergi Hataları.....	42
c) Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları.....	43
d) Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Zamanaşımı.....	44
4. Pişmanlık ve Islah.....	44
5. Diğer İdari Çözüm Yolları.....	45
a) Terkin.....	45
aa) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin.....	46
ab) Vergi Hatalarının Düzeltmesi Nedeniyle Terkin.....	46

ac) Tahakkuktan Vazgeçme İle Terkin.....	47
ad) Yargı Organlarının Kararına Dayanan Terkin.....	47
b) Af.....	48
ba) 2011 Yılı Vergi Affı.....	48
B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü.....	51

III. VERGİ DAVASININ AÇILMASI VE İDARİ YARGILAMA

USULÜ.....	52
A. Vergi Davasının İdari Yargılama İçindeki Yeri.....	54
1. İptal Davası Görüşü.....	54
2. Tam Yargı Davası Görüşü.....	56
3. Kendine Özgü Dava Görüşü.....	56
4. Karma Nitelikli Görüş.....	57
5. Uygulamadaki Durum.....	58
B. Vergi Davasının Konusu.....	58
1. Verginin Tarhı.....	59
2. Vergi Cezası Kesilmesi.....	61
3. Takdir Komisyonu Kararları.....	61
4. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemleri.....	61
5. Haciz.....	62
6. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler.....	62
7. Ödeme Emirleri.....	63
8. Tecil Talebinin Reddi.....	63
9. Vergi Davasına Konu Yapılamayan İşlemler.....	64
C. Vergi Davasında Taraflar.....	65
1. Ehliyet.....	65
2. Dava Açmaya Yetkili Olanlar (Davacı Taraf).....	66
3. Davalı Taraf.....	68
4. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması.....	68
a) Davaya Katılma.....	68
b) Davanın İhbarı.....	69
D. Vergi Yargısında Görev ve Yetki.....	69
1. Görev.....	69
2. Yetki.....	70
E. Vergi Davası Açma Süresi.....	72
1. Genel Dava Açma Süreleri.....	72
2. Özel Kanunlarda Ayrı Süre Gösterilen Haller.....	74
F. Vergi Davasında Yargılama Süreci.....	75
1. Vergi Dava Dilekçesinin İçeriği.....	75
2. Vergi Davasının İşleyişi.....	76
3. Vergi Davasında İspat.....	79
G. Vergi Davası Açmanın Etkileri.....	80
1. Dava Açılmasının Sonuçları ve Yürütmenin Durdurulması.....	80
2. Mahkeme Kararlarının Sonuçları.....	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA VERGİ MAHKEMELERİ KARARLARINA KARŞI BAŞVURULABİLECEK OLAĞAN VE OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

I. KANUN YOLLARI KAVRAMI	84
A. Kanun Yolları Kavramı, Amacı ve Niteliği	84
B. Olağan ve Olağanüstü Kanun Yolları Ayrımı	86
C. Genel Hukukta Kanun Yolları.....	87
1. Ceza Yargısında Kanun Yolları.....	87
a) Ceza Yargısında Olağan Kanun Yolları.....	87
aa) İtiraz.....	87
ab) İstinaf.....	88
ac) Temyiz.....	89
b) Ceza Yargısında Olağanüstü Kanun Yolları.....	90
ba) Olağanüstü İtiraz.....	90
bb) Kanun Yararına Bozma	90
bc) Yargılamanın Yenilenmesi.....	91
2. Medeni Usul Hukukunda Kanun Yolları.....	92
a) Medeni Usul Hukukunda Olağan Kanun Yolları.....	92
aa) İstinaf.....	92
ab) Temyiz.....	92
b) Medeni Usul Hukukunda Olağanüstü Kanun Yolları.....	93
ba) Kanun Yararına Temyiz.....	93
bb) Yargılamanın Yenilenmesi	94
II. TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI	94
A. İtiraz	94
1. İtiraz Kavramı.....	95
2. İtiraza Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları.....	97
3. İtirazda Bulunabilecekler.....	98
4. İtiraz Nedenleri.....	99
5. İtiraz Süresi.....	99
6. İtiraz Dilekçesi ve İçeriği.....	100
7. İtirazın İncelenmesi ve İncelemeyi Yapan Mercii.....	101
8. İtiraz Üzerine Verilecek Kararlar.....	101
9. Bölge İdare Mahkemesince Verilecek Kararın Sonuçları.....	103
10. İtiraz Yoluna Başvurmanın Yürütmeyi Durdurmaya Etkisi	103
11. Özel İtirazlar.....	103
12. Türk Vergi Yargısında İtiraz Yolu Kullanımı ve İş Yüğü.....	104

B. Temyiz.....	107
1. Temyiz Kavramı.....	107
2. Temyize Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları.....	108
3. Temyiz Edilemeyecek Kararlar.....	109
4. Temyiz İsteminde Bulunabilecekler.....	110
5. Temyiz Süresi.....	110
6. Temyiz Dilekçesi ve Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	111
7. Temyiz Nedenleri.....	113
8. Temyiz İncelemesi ve İncelemenin Yapılacağı Yerler.....	113
9. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar.....	114
10. Temyiz İncelemesi Sonucu Verilecek Kararın İçeriği ve Sonuçları...	115
11. Temyizden Vazgeçme.....	116
12. Temyiz Yoluna Başvurmanın Kararın Yürütülmesine Etkisi.....	116
13. Türk Vergi Yargısında Temyiz Yolu Kullanımı ve İş Yüğü.....	116
C. Karar Düzeltme.....	120
1. Karar Düzeltme Kavramı.....	120
2. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar.....	121
3. Karar Düzeltme İsteminde Bulunabilecekler.....	121
4. Karar Düzeltme Nedenleri.....	122
5. Karar Düzeltme Süresi.....	122
6. Karar Düzeltme Dilekçesi.....	122
7. Karar Düzeltme Talebinin İncelenmesi.....	123
8. Türk Vergi Yargısında Karar Düzeltme Yolu ve İş Yüğü.....	123
III. TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI.....	124
A. Yargılamanın Yenilenmesi.....	124
1. Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı.....	124
2. Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olabilecek Yargı Kararları ve Yargı Mercileri.....	125
3. Yargılamanın Yenilenmesi İçin Gerekli Koşullar.....	126
4. Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri.....	126
5. Yargılamanın Yenilenmesinde Süre.....	130
6. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Taraflar ve Yetkili Yargı Yeri.....	131
7. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İncelenmesi ve Karara Bağlanması.....	132
8. Yargılamanın Yenilenmesine İlişkin Özel Hükümler.....	133
B. Kanun Yararına Bozma.....	133
1. Kanun Yararına Bozma Kavramı.....	134
2. Kanun Yararına Bozmaya Konu Olan Kararlar.....	135
3. Kanun Yararına Bozmanın Nedenleri.....	135
4. Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları.....	136

IV. YARGISAL YOLLA ÇÖZÜM İLE İDARİ ÇÖZÜM	
ARASINDAKİ BAĞLANTILAR.....	137
A. Yargısal Yolla Çözüm İle Uzlaşma Arasındaki Bağlantı.....	137
1.Yargısal Yolla Çözüm İle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Arasındaki	
Bağlantı.....	137
2.Yargısal Yolla Çözüm İle Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki	
Bağlantı.....	138
B. Yargısal Yolla Çözüm İle Ceza İndirimi Arasındaki Bağlantı.....	138
C. Yargısal Yolla Çözüm İle Düzeltme Arasındaki Bağlantı.....	138
1.Re'sen Düzeltme İle Yargısal Yolla Çözüm Arasındaki Bağlantı.....	138
2.Başvuruya Dayalı Düzeltme İle Yargısal Yolla Çözüm	
Arasındaki Bağlantı.....	139
V. VERGİ YARGISINDAKİ KANUN YOLLARINA İLİŞKİN UYGULAMADA	
ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE DEĞERLENDİRMELERİ	
.....	139
SONUÇ.....	149
KAYNAKÇA.....	153
EKLER.....	168

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
b.	: Bend
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
Dan. D.	: Danıştay Dairesi
DDGK	: Dava Daireleri Genel Kurulu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
E.	: Esas
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
y.y.	: Yayın Yeri Yok

TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci.....	36
Şekil 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci.....	38
Şekil 3: Vergi Yargısında Süreç.....	78
Tablo 1: İdari Çözüm Yollarının Karşılaştırılması.....	50
Tablo 2: Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları.....	67
Tablo 3: Bölge İdare Mahkemelerinin İş Yüğü.....	105
Tablo 4: Bölge İdare Mahkemeleri Esas Dosyası İş Yüğü (2009).....	106
Tablo 5: Danıştay'ın İş Yüğü.....	117
Tablo 6: Danıştay İş Yüğü (2009).....	119
Tablo 7: Yıllara Göre Karar Düzeltme İstatistikleri.....	123
Tablo 8: Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü (1) – (2).....	141-142
Tablo 9: Vergi Mahkemeleri İş Yüğü (2009).....	144

EKLER LİSTESİ

EK A: UZLAŞMA TALEBİ DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ.....	168
EK B: CEZALARDA İNDİRİM TALEBİ DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ.....	169
EK C: DÜZELTME TALEBİNE İLİŞKİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ.....	170
EK D: PİŞMANLIKTAN YARARLANMAYA İLİŞKİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ.....	171
EK E: VERGİ AFFINDAN YARARLANMAYA İLİŞKİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ.....	172
EK F: DAVA DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ.....	173
EK G-1: İTİRAZ KONULU DANIŞTAY KARARI.....	174
EK G-2: TEMYİZ KONULU DANIŞTAY KARARI.....	176
EK G-3: KARAR DÜZELTME KONULU DANIŞTAY KARARI.....	178
EK G-4: YARGILAMANIN YENİLENMESİ KONULU DANIŞTAY KARARI.....	182
EK G-5: KANUN YARARINA BOZMA KONULU DANIŞTAY KARARI.....	184

GİRİŞ

Vergi, egemenlik gücüne dayanılarak, devlet veya devletin vergilendirme yetkisinin devredildiği diğer kamu tüzel kişileri tarafından, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre alınan zorunlu ve karşılıksız parasal değerlerdir.

Öte yandan, tarihsel süreç incelendiğinde, vergi ile hukukun gelişiminin kesiştiği görülür. Örneğin, tarihteki ilk anayasal belge olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum, kralın keyfi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik kurallar içermektedir. Vergi hukukunun, mülkiyet hakkına vergilendirme yolu ile yapılabilecek müdahalelere karşı bireyleri korumak ve devletin vergi alacağını güvence altına almak gibi iki işlevi vardır. Bu niteliğinin doğal sonucu olarak, bireyin ve devletin çıkarları, vergi konusunda çatışmakta, vergi hukukunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar doğmaktadır.

Vergi hukuku, bu uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli yöntemler geliştirmiştir. Bu yöntemlerden biri, toplumda ortaya çıkan her türlü uyuşmazlığın genel çözüm yolu olan dava yoludur. Ancak, adaletin tesisi amacıyla, daha basit olan ve daha kısa süren “alternatif çözüm usulleri” geliştirilmiştir. Bu usullere barışçıl çözüm yolları da denmektedir. Her ne kadar, vergi hukukundaki barışçıl çözüm yöntemlerinde, tarafsız bir üçüncü kişinin hakem görevi üstlenmesi ve arabuluculuk etmesi söz konusu değilse de, bu yöntemler, kısa sürede ve davadan önce çözüm sağlamak, daha az şekilci ve masrafsız olmak gibi özellikler taşımaktadırlar.

Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık %80'i uzlaşma yöntemi ile çözümlenirken geriye kalan %20'lik kısmının mükellefler tarafından yargıya taşındığı, yargı sürecindeki uyuşmazlıkların da %80'inin vergi mahkemelerinde, %90'ının Danıştay'da mükellefler lehine sonuçlandığı görülmüştür.

Uyuşmazlıkların bu kadar yüksek bir düzeyde uzlaşma ile çözümleniyor olması göstermektedir ki, idari yollar ile çözüm, uygun koşullar altında olduğunda mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir. Yargı yoluna başvurmadan ziyade barışçıl çözümler doğrultusunda çekişmesiz bir sonuca ulaşma daha tercih edilebilir bir yol olarak gözükmektedir.

İdari çözüm yolları sadece uzlaşmadan ibaret değildir. Pişmanlıktan yararlanma, cezalarda indirim, terkin ve af gibi çeşitli barışçıl çözümler de mükelleflere sunulan yollar arasındadır. Yakın zamanda torba yasa adı altında geçmiş vergi borçlarının yapılandırılmasına ve faizlerinin silinmesine ilişkin bir vergi affı gündeme gelmiştir. Başvuruya bağlı olarak gerçekleştirilen bu aftan yararlanmak isteyen mükelleflerin sayısı iki milyonu aşmıştır. Mükellefler barışçıl yolları çalışmanın ekinde sunulan örnekler gibi dilekçeler sunarak seçmek istediklerini gösterebilmekte ve koşulların uygun olması durumunda yararlanabilmektedirler.

İdari çözümlerden yararlanmada olduğu gibi, yargı yolunu tercih edenler için de dilekçe ile başvuru söz konusudur. Burada ayrımı sağlayan noktalar başvuru yerleri ve başvuru dilekçesinin içeriğidir. Taraflar vergi uyuşmazlıklarında aynı olsa da seçilen yol eğer yargı yolu ise hasım konumuna gelirler. Yargı yolu beraberinde çekişmeyi ve karşı tarafa üstün gelmeye çalışmayı da beraberinde getirir. Çünkü amaç kazanmaktır. Kazanabilmek için de eldeki olanakları en iyi şekilde kullanabilmek ve bunları sonuna kadar tüketmek en doğru ve akıllı tercih olacaktır. Seçilen tercih de amacın bu tarz bir kazanım isteğinin bir göstergesidir. Haksızlığa uğradığını düşünen ya da kendisine yanlış bir işlem yapıldığını, hatalı bir prosedürle karşı karşıya olduğu fikrinde olan kişi, idare karşısında kendisini savunmak isteyecek ve yanlış olduğunu düşündüğü problemi en kesin yoldan sona erdirmek isteyecektir. Yargı yolu da kendisine bu sonucu sunmaktadır. O halde mükellef seçtiği bu yolun zorluklarına ve koşullarına katlanmak durumunda kalacaktır. Yargı yolunda zorluk ve koşul olarak sınıflandırılacak unsurlar arasında yavaş işleme, yapılan masraflar ve sonucun baştan net bir şekilde kestirilememesi sayılabilir.

İster vergi, ister medeni, isterse ceza yargılaması alanlarında olsun, nihai kararın verilmesiyle birlikte yargılama süreci tamamlanmış olur. Ancak davaya taraf olanlar mahkemenin kendi lehlerine bir karar vermesi gerektiği görüşünde olduklarından bunun tersi bir sonuçta istediklerini elde edemedikleri için başka yolları denemek durumunda kalırlar. Kararın taraflara tebliğ edilmesiyle birlikte değişiklik yapılmasını isteyen taraflara kanun yolları bir hak olarak verilmiştir. Bu hakkın kullanılmasıyla birlikte ilk derece mahkemesi sıfatı ile hüküm veren yargı makamının kararı incelemeye tabi tutulur. İncelemenin temeldeki amacı hakkaniyet esaslarına göre karar verilip verilmediğinin hukuksal çerçevede incelenmesi ve kaybeden tarafın, kararın sonuçlarına karşı korunmasıdır.

Yargı mercilerinin bu tarz bir denetim yöntemiyle hem hukukun doğru işlenmesine, hem de kararlar söz konusu olduğu için hukukun meydana getirilmesinde etkin bir rol oynamakta olduğu söylenebilir. Ayrıca tek bir makam tarafından bir defaya mahsus bir yargılama ve karar verme sınırlandırması olmadığını bilen mükellefin hukuka ve onu uygulamakla yükümlü olan organlara karşı güven duygusu bir zarar görmemektedir.

Şu halde, yargı yolunu seçen mükellef karşılaşacağı her türlü hal hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Kanun yollarına ilişkin bilgi sahibi olmak da kendisinin ne kadar ileri gidebileceğini bilmektir. Çünkü yargılama süreci sadece ilk derece mahkemelerinde başlayıp sona ermez. Kesin karar alınmasından sonra bile başvurulabilecek ve söz konusu karardan dönülebilecek çözümler mevcuttur. Kanun yolları işte bu güvenceyi vermektedir. Bu güvenceye dair bilinçli bir şekilde bilgi sahibi olan mükellef ne kadar ileri gidebileceğini görerek bir hukuk devletinde yaşıyor olduğunu fark eder ve adalete olan güven duygusu artar. Çünkü kişi bilir ki, her ne kadar durum kendi aleyhine gelişmiş olsa da bunu lehe çevirebilme şansı tükenmemiştir. Devam edebilme şansı ve yolu vardır. Burada önemli olan nokta, mükellefin bu kanun yollarını nasıl, ne şekilde ve nereye kadar kullanabileceğinin bilincinde olması veya bilincinde olan bir vekil vasıtası ile kullanabilmesidir.

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kişiler karşılarında her kim olursa olsun haklarını bağımsız mahkemeler aracılığı ile savunma hakkına sahiptirler. Dava açma bu hakkın inşasında en önemli noktayı temsil eder. Çünkü dava esasen açılırken kazanılır. Bu da dava açma aşamasının kişiler tarafından veya kişileri temsile yetkili vekiller tarafından ne kadar randımanlı ve doğru kullanılabildiğine bağlıdır. Bu noktada, yasalar ve yasalar tarafından düzenlenen sistemlerin, kanunları hakkını arama durumundaki bireylerin ne kadar özümseyebildiği, ne derece anlayabildiği ve nasıl yorumladığı önem kazanmaktadır.

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların adalete ve hakkaniyete uygun olması gerekmektedir. Uygun olmayan kararların ise kanun yolları aracılığı ile adalet ve hakkaniyete uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Kanun yolları, idari yargı sistemi içinde yer almaktadır. Yargısal denetimin oluşturulabilmesi ve adaletin yerine getirilebilmesi açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadır. Çalışmamızın ana araştırma konusunu da bu kanun yolları oluşturmaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde vergi yargısı kavramı ve tarihsel gelişimi Cumhuriyet öncesi ve sonrası olmak üzere iki ayrı dönemde incelenmiştir. Sonrasında vergi yargı organlarından ve görevlerinden bahsedilmiştir. Bölümün devamında, vergi yargılaması usulünde hakim olan ilkeler incelenmiş ve bunlarla ilgili bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde öncelikle vergi uyuşmazlığı kavramı ve doğuş nedenleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Sonrasında vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Barışçıl çözüm yolları olarak da bilinen idari aşamada uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin yollar irdelenmiştir. Ardından yargısal çözüm aşamasına geçilmiş ve vergi davasının açılması ve bu davanın işleyişi üzerinde durulmuştur. Vergi davasının süreci, onu oluşturan ve işleyişini sağlayan; taraflar, dava dilekçesi, ispat araçları gibi unsurlar açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde öncelikle kanun yolu kavramı açıklanmış ve sonrasında genel hukukta uygulama sahası bulan kanun yolları çeşitleri kısaca açıklanmıştır. İlerleyen sayfalarda çalışmanın amacını oluşturan Türk vergi yargısındaki olağan ve olağanüstü kanun yolları farklı başlıklar halinde incelenmiştir. İnceleme sırası oluşturulurken 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan sıralama ölçüt alınmıştır. Bölümün sonunda yargısal çözüm ile idari çözüm arasındaki bağlantılar açıklanmış ve ayrıca vergi mahkemelerinin iş yükü üzerinde durularak rakamsal bilgiler tablolar halinde gösterilmiştir.

Çalışmanın ekler bölümünde ise; idari çözüm yollarına başvurmada kullanılan dilekçe örneklerine yer verilmiştir. Ayrıca olağan ve olağanüstü kanun yollarına ilişkin verilmiş olan Danıştay kararlarından örnekler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I. VERGİ YARGISI

A. Vergi Yargısı Kavramı

Toplum, her bireyin bir parçası olduğu sürekli değişen bir mekanizmadır. Bu mekanizmanın durmaksızın işleyebilmesi ve sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi bir takım kuralların getirilmesi zorunluluğuna bağlanmıştır. Toplum düzenini sağlayabilmek de bu kuralların öncelikli amacı haline gelmiştir. Genel bir ifade ile toplumsal kurallar adı verilen bu kurallar farklı alanlarda sözlü ve yazılı halde karşımıza çıkmaktadırlar. Hukuk bu alanlar arasındadır.

Devlet egemenlik gücüne dayanarak hukuk kurallarını ortaya koymaktadır. Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir. Egemenlik basit bir güç olayı değildir. Onu kullanan iktidar, bir hukuk düşüncesine dayanır ve bireyler tarafından da hukuk kuralları koymaya yetkili olarak kabul edilir¹.

Hukuk, kelime olarak haklar anlamına gelmektedir ve Arapçadır. Hukuk, bilim adamlarının kaynağını güce (dinsel, kişisel, kurumsal) doğal hukuk fikrine, tarihsel oluşum ve geleneklere, sosyal anlaşmaya, fayda-yarar ilkesine bağladıkları, toplu yaşamın olağan sonucu ve gereği olan kurallardır².

Hukuk, objektif ve genel nitelikte olan kurallardır. Objektiftir, yani kişilerin iradelerine, isteklerine bırakılmadan devlet eliyle uygulanır. Geneldir, yani ayırt edilmeksizin herkese yöneltilir³. Hukuk, uyulması zorunlu ve uyulmaması durumunda sonuçları önceden belirtilmiş bir kurallar topluluğudur. Bu kurallar topluluğunun uygulayıcısı da toplumların oluşturduğu devletlerdir. Devlet mekanizması içinde işleyen bir toplumun düzeni, refahı ve ihtiyaçları için gelir

¹ Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998, s.118.

² Yekta Güngör Özden, **Hukuk Rehberi**, 3. Baskı, Saim Toraman Matbaası, Ankara, 1974, s.141.

² Yekta Güngör Özden, **Hukuk Rehberi**, 3. Baskı, Saim Toraman Matbaası, Ankara, 1974, s.141.

³ Reşat Kaynar, **Medeni Hukuk Dersleri**, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1975, s.40.

kaynaklarına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi, bu kaynakların başında gelmektedir. Vergi, Türkçe bir terim olup, kökeni itibari ile anlamı: hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir⁴.

Vergi, devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kişilerden, egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı yasalarla, karşılıksız olarak aldığı parasal tutarlardır⁵. Vergi, insanlık tarihinin en eski uygulamalarından biridir. İnsanlık tarihinde bilinen ilk verginin askeri harcamaları karşılamak için M.Ö. 2800'lerde Sümerler tarafından uygulandığı, Güney Irak'taki Lagaş kentinde gün ışığına çıkartılan kil tabletlerden anlaşılmaktadır⁶.

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, fert ve kurumlardan hukuki cebir altında, muayyen kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir⁷. Verginin ortaya çıkabilmesi için, vergi konusu iktisadi unsur ya da işlemin, kanun koyucunun öngördüğü anlamda edinilmesi ya da gerçekleşmesine gerek vardır⁸. Vergilendirme, bir yönü ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına, malvarlıklarına yönelen bir müdahale niteliği taşıırken diğer yönü ile de devlet için demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarın ekonomik ve sosyal politikalarının yürütülmesini sağlayan önemli ve etkili bir araçtır⁹.

Vergilendirme işlemine girişirken devlet, egemenlik gücüyle hareket etmekte, dolayısıyla, bu ilişkide, eşit taraflardan değil, biri egemenliği kullanan diğeri ise bu egemenliğe tabi taraflardan bahsetmek gerekmektedir. Buna göre, devletin birey karşısında egemenlik gücünü kullanmak suretiyle aktif rol aldığı ilişkileri düzenleyen hukuk dalı kamu hukukudur ve bu sebeple vergi hukuku kamu hukukunun bir dalını oluşturmaktadır¹⁰.

⁴ Nihat Sayar, **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.50.

⁵ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, Bursa, 2003, s.82.

⁶ Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim**, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s.9.

⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.3.

⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s.144.

⁹ Nami Çağan, "Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 13, Eylül 1982, s.30.

¹⁰ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009, s.95.

Vergi hukuku geniş anlamıyla vergilerin yanı sıra resim, harç ve şerefiye gibi kamu kudretine, yani zorlamaya dayanan diğer kamu gelirlerini de kapsar. Buna karşılık dar anlamda vergi hukuku, sadece vergilere ilişkin kurallar ve ilkelerden oluşur¹¹.

Vergi yargısı ise, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından yargısal usuller çerçevesinde çözümlenmesini sağlayan yoldur. En basit anlatımla, vergi yargısı, vergi uyuşmazlıkları konusunda başvurulacak yargı yoludur.

Vergi ile ilgili bir uyuşmazlığın 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun¹² 378'inci maddesine göre vergi yargısı içerisinde çözülebilmesi için; verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Dar anlamda vergi yargısı, konusu vergi olan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yargı koludur. Dar anlamda vergi yargısı, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay –Danıştay Vergi Dava Daireleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu- tarafından yürütülür. Geniş anlamda vergi yargısı, konusu vergi ve benzeri tüm mali yükümlülükleri kapsayan uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yargı koludur. Bu yönüyle vergi yargısında, yukarıdaki kurumlara ek olarak İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ın ilgili Daire ve Kurulları da fonksiyon üstlenirler¹³.

Türkiye'de vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olmayıp, İdari yargı sistemi içinde yer almaktadır. Bugünkü uygulamada yargının örgütlenmesi bakımından iki önemli sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemidir. Diğerisi ise Almanya, Fransa, İtalya gibi Kara Avrupası ülkelerinde uygulanan ve Türkiye'nin de dahil olduğu “yargı ayrılığı” sistemidir¹⁴. Fransız sisteminden etkilenen Kara Avrupası, idari yargı-adli yargı ayrımına dayanmaktadır. Bu sistemde iki ayrı hukuk, iki ayrı yargı yeri ve iki ayrı

¹¹ Yavuz Atar, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya, 1994, s.1.

¹² 10.11.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ Oğuz Çetinkaya, “Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı”, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2010)

¹⁴ Kemal Gözler, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998, s.108.

yargılama usulü esastır; idari yargı, adli yargının dışında, kendisine özgü kurallara ve usullere göre yargılama yapar¹⁵.

Türk Yargı Sistemi, Kıta Avrupası Hukuk Sistemi'nin bir parçası olarak, tekçi bir yargı sistemi yerine farklı yargı kollarına bölünmüştür. Yargı kollarını üç ana yargı kolu olarak; hukuk ve ceza uyuşmazlıklarına bakmaya görevli adli yargı, idari işlem ve eylemlere ilişkin uyuşmazlıklara bakmaya görevli idari yargı, askeri uyuşmazlıklara bakmaya görevli askeri yargı olarak tasnifleyebiliriz¹⁶. Askeri yargı sistemi de kendi içinde adli askeri yargı ve idari askeri yargı bölümlerine ayrılmaktadır. Her yargı sisteminin başında bir yüksek mahkeme bulunmaktadır. Türkiye'de yüksek yargı yerleri, Anayasaya göre Anayasa Mahkemesi (AYM), Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Asker Yüksek İdare Mahkemesi ve Uyuşmazlık Mahkemesidir¹⁷.

Türk idari yargı sistemi genel olarak;

- 2575 sayılı Danıştay Kanunu¹⁸,
- 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun¹⁹,
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu²⁰ üzerine inşa edilmiştir.

Türkiye'de vergi yargısı, idari yargı sistemi içinde konumlandırılmıştır. Vergi yargısı ister idari yargı içersinde yer alsın, isterse ayrı, bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturur²¹.

İki dereceli bir yapı arzeden Türk Vergi Yargısı sisteminde ilk derece mahkemeler olarak vergi mahkemeleri ve Danıştay görev yapmaktadır. Danıştay aynı zamanda bölge idare mahkemeleri ile birlikte ikinci derece yargı yeri olarak görev yapmaktadır.

¹⁵ Yılmaz Aliefendioğlu, "Anayasa, Yargı ve Yüksek Mahkemeler", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı'nda Sunulan Bildiri**, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara, s.781.

¹⁶ Mustafa Balcı, "Türk Vergi Yargısı ve Vergi Mahkemeleri", **Kazancı Dergisi**, <http://www.kazancidergisi.com/c/detay.asp?id=6357> (Erişim Tarihi: 28.11.2010)

¹⁷ Aliefendioğlu, **a.g.m.**, s.782.

¹⁸ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.36, 1988, s.153.

İdari yollara başvurarak çözümlenemeyen ya da bu yollara hiç gidilmeden, yargısal anlamda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girmektedir²². Yargısal anlamda çözüm, vergi uyuşmazlığına taraf durumda olanların vergi davası açmasıyla gerçekleşmektedir.

Vergi idaresinin yargısal denetimi ile içtihat yaratma vergi yargısının en önemli iki işlevidir. Yargısal denetim, vergi yargısı organlarının vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergi idaresi tarafından yapılan itirazları inceleyerek, vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir tasarrufta bulunmasıdır²³.

Vergi hukukunda verginin kanuniliği ilkesi geçerlidir. Bu ilke vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi, kaldırılması, vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını ifade etmektedir. Bu ise yargısal denetimle sağlanır. İdarenin eylem ve işlemlerinin mevcut yasal çerçeve ve teamül (içtihat yaratma gibi) içinde yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü nihai olarak yargısal denetim ile sağlanabilir²⁴.

Vergi yargısı organlarının mevzuatı yorumlayıp, açıklığa kavuşturmaları da içtihat yaratma işlevini oluşturmaktadır. İçtihat yaratma işlevi vergi yargısında özellikle önem taşımaktadır. Çünkü bütün vergileme alanı, ekonomi ve teknikte süregelen baş döndürücü gelişmeye ayak uydurmak zorunluluğundadır. İşte vergi kanunlarındaki boşlukları doldurma, çeşitli şekilde yorum ve vergi uygulamasının ortaya çıkardığı hukuksal sorunları çözme, yargı organlarına düşen bir görev olmaktadır²⁵.

Vergi yasalarının gerekçeleri, ihtilafli konularda zaman zaman yol gösterici nitelik taşımaktadır. Yargı organlarıncı bazı davalarda gerekçelere atıfta bulunularak verilmiş kararlar bulunmaktadır. Söz konusu gerekçeler, kimi zaman öne sürülen

²² Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 12.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.282.

²³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.8.

²⁴ DPT; **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT:2454-ÖİK:510, Temmuz 1996, s.87.

²⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997, s.217.

diğer savlara artı bir dayanak teşkil etmiş, kimi zaman ise doğrudan ihtilafı çözen dayanak noktası olma niteliği taşımıştır²⁶.

B. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi

Türk vergi yargısının tarihsel gelişim sürecini Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet dönemi şeklinde iki ayrı zaman aralığında inceleyebilmek mümkündür. Cumhuriyet öncesi dönemde Osmanlı İmparatorluğu'nda vergi teşkilatının ortaya çıkmasından sonra Cumhuriyet döneminde yaşanan gelişmeler sırasıyla verilmektedir.

1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Aşıkpaşazade Tarihi'ne göre Osman Gazi; “Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun.” Fermanı ile Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulamasını başlatmıştır²⁷. Osmanlı Devleti hiç bir zaman düzenli gelirlere dayanan bir vergi devleti olamamıştır²⁸.

Osmanlı vergi sistemi incelendiğinde; şer'i vergiler ve örfi vergiler olmak üzere ikili bir ayırım bulunduğu ve şer'i vergiler İslam dinine göre konulmakta ve bunların değiştirilmesi mümkün değilken, örfi vergilerin padişahın iradesi ile konulduğu görülmektedir²⁹.

Osmanlı İmparatorluğunda vergi tarh ve tahsili ile harcama hususlarının tertip ve tanzimi esasen fıkıh kitaplarından çıkartılmış bir takım usul ve kaidelere göre yapılmaktadır³⁰. Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları da Tanzimat Dönemi'ne kadar kadılar tarafından çözüme ulaştırılmaya çalışılmaktaydı.

Özellikle Tanzimat Dönemi'nin ilk yıllarında mali davaların çözümünde “Meclis-i Muhasebe-i Maliye”, “Zimemat Komisyonu”, “Meclisi Vala”, “Muhassıllık Meclisleri” gibi kurumlardan yararlanılmış ve 1864 tarihli Vilayet

²⁶ T. Tolga Kalkan, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 310, Haziran 2007, s.72.

²⁷ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, 4.Basım, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007, s.1.

²⁸ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2000, s.403.

²⁹ Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989, s.2.

³⁰ Süleyman Sudi, Mehmet Ali Ünal, **Osmanlı Vergi Düzeni (Defter-i Muktesid)**, Isparta, 1996, y.y., s.4.

Nizamnamesi ile vergi yargısı görevi Vilayet İdaresi Meclisi'ne devredilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de üst yargı kuruluşu olarak Divan-ı Muhasebat Dairesi yer almıştır³¹. Bugünkü anlamda günümüz vergi yargısına uygun ilk Türk vergi yargısı teşkilatı 1868 tarihli Şura-ı Devlet (bazı kaynaklarda “Şurayı Devlet” olarak geçmektedir) Nizamnamesi ile kurulmuştur ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü Şura-ı Devlet'in görevleri arasında sayılmıştır. Bu teşkilat oluşturulurken Fransız Danıştay'ı örnek alınmıştır. Görevleri arasında kişiler ile idare arasındaki anlaşmazlıklar, memurların yargılanması ve kanunlar ile nizamnameleri incelemek vardı.

Şurayı Devlet, Osmanlı Devletinde bağımsız olarak idari yargı işlerine bakmak üzere kurulan ilk yargı organıdır. Padişah II. Abdülhamit bu kurumu açış nutkunda, “Eski kanunlardan zamanımızda istifade etmek mümkün değildir. O kanunlar halkın bugünkü ihtiyaçlarına cevap verseydi şimdi Avrupa'nın en medeni ve en iyi idare edilen hükümetleri arasında bulunurduk. Yeni teşkilat icra kuvvetinin adli, şer'i ve kanun kuvvetinden ayrılması esasına dayanmaktadır” diyerek yeni bir hukuk düzenine duyulan ihtiyacı ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin önemini ortaya koymuştur³².

2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet'in kabulünden sonra, Osmanlı vergi sisteminin yerine çağdaş batılı devletlerin uyguladıkları sisteme geçiş süreci başlatılmıştır. İlk olarak 1925 yılında zirai ürünlerden alınan vergi olan aşar yürürlükten kaldırılmıştır. Bu olay Cumhuriyet döneminin ilk vergi reformu olarak kabul edilebilir³³.

Cumhuriyet'in ilk yıllarında çeşitli vergi kanunlarında, ortaya çıkan uyuşmazlıklarının nasıl ve nerede incelenerek karara bağlanacağı belirtilmiş, itiraz ve temyiz komisyonları kurulmasına rağmen vergi yargısı konusunda tam birlik ve düzen sağlanamamıştır³⁴.

³¹ Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990, s.88-89'dan aktaran, Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak-Haziran 2009, s.203.

³² Coşkun Üçok, Ahmet Mumcu, Gülnihal Bozkurt, **Türk Hukuk Tarihi**, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 1999, s.284.

³³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2000, s.123.

³⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.47-48.

Türkiye’de vergi yargısı, 06.01.1982 tarihinde kabul edilen ve 20.01.1982 gün ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan üç kanunla düzenlenmiştir. Bunlar: 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’dur. Vergi ihtilaflarının çözümünde başvurulacak yargı yerleri açısından bir değerlendirme yapıldığında 1982 yılı öncesi ve 1982 yılı sonrası şeklinde iki ayrı başlık halinde ele almak doğru olacaktır.

1982 öncesinde vergi ihtilaflarında başvuru yargı yerleri: Vergiler İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu ve Danıştay idi. Vergi itirazlarına bakmakla görevli ilk derece mercileri (bugünkü vergi mahkemelerine tekabül etmektedir) mahkeme niteliği taşımayan itiraz komisyonlarıydı. Bunlar da muvazzaf (daimi) ve gayri muvazzaf (geçici) olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Vergiler Temyiz Komisyonu ise, itiraz komisyonları tarafından verilen kararların tetkik mercii olarak ikinci derece mahkemesi gibi görev yapmaktaydı³⁵.

1926 yılından 1982’ye kadar 57 yıl süreyle uygulanmış olan eski örgütlenmede gümrüklerde alınan vergilerle diğer vergilere ilişkin uyuşmazlıklar farklı biçimde çözüme kavuşturuluyordu. Gümrüklerde alınan vergilere ilişkin uyuşmazlıklar önce idari bir organ hüviyetindeki “gümrük hakem kurulları”nda ele alınıyor, bu kurullarda kesin çözüme bağlanamayan ihtilaflar ise son karar mercii olan Danıştay’a gelerek orada sonuca ulaştırılıyordu. Diğer vergiler için ise uyuşmazlıkların ilk çözüm mercii, 2996 sayılı Maliye Vekaleti Vazife ve Selahiyetleri Hakkında Kanun’a göre teşekkül ettirilmiş muvazzaf ve gayri muvazzaf “Vergi İtiraz Komisyonları” idi. Bu komisyonların kararları temyiz mercii olarak, gene aynı kanuna göre kurulmuş “Vergiler Temyiz Komisyonu” nda karara bağlanıyordu. Danıştay ise, bu iki idari hüviyetli organda kesin çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıkların son çözüm mercii görevini yapan yargı organı hüviyetinde idi³⁶.

1982 yılında yapılan köklü idari yargı reformuna kadar, vergilendirme alanında pek çok düzenleme yapılmıştır. Cumhuriyet döneminde, vergi yasalarında

³⁵ Atar, **a.g.e.**, s.177.

³⁶Özhan Uluatam, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.245.

düzenlemeler yapılırken vergi uyuşmazlıklarını çözüme görevi, il ve ilçe meclislerinden alınarak (dolaysız vergilerden doğan uyuşmazlıklar için) yeni kurulan idari komisyonlara verilmişti. Dolaylı vergilerle ilgili uyuşmazlıklar ise, adli yargıda çözüme kavuşturulmaktaydı³⁷.

20.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunları ile farklı bir vergi yargısı getirilmiştir. Günümüzde vergi uyuşmazlıkları idari yargı alanında, bağımsız vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir. Bugünkü düzenlemede vergi uyuşmazlıklarının “üç mercili iki kademeli” bir yapı arzettiğini görmekteyiz.

Öncelikle vergi mahkemesine götürülecek olan dava, ardından uyuşmazlığın niteliği göz önüne alınarak Bölge İdare Mahkemesinde ya da Danıştay’da görülecektir. Danıştay kanunlara göre ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davalarla, temyiz taleplerini inceleyip sonuçlandıracaktır³⁸.

Bugünkü düzenlemede vergi uyuşmazlıklarının genel kural olarak iki dereceli bir yapı içinde çözüme bağlanması öngörülmüştür. Buna göre uyuşmazlıkları birinci derecede yargı yeri olarak vergi mahkemeleri çözecek, bunların kararları itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar için de temyiz yoluyla Danıştay’da denetlenecektir. Danıştay, ayrıca kanunlara göre ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davalarla ilişkili temyiz taleplerini de inceleyip sonuçlandıracaktır³⁹.

1982 yılında yapılan değişikliklerin nedeni olarak vergi ihtilaflarının çözümünün çok uzun zaman alması gösterilmektedir. Konu ile ilgili bir çalışmada, Maliye Bakanlığı’nın o tarihlerde yapılan hesaplamalara göre, İtiraz ve Temyiz Komisyonları’nın faaliyette buldukları dönemlerde, bir vergi ihtilafının çözüm süresinin Danıştay dahil ortalama altı yıl civarında olduğu ve çözüm süresinin uzun

³⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: II, 6.Baskı, Ogun Kardeşler Matbaacılık, Ankara, 1979, s.431.

³⁸ Dan.VDDGK., 25.6.1999, E:1999/185, K: 1999/357: “Bu temyiz hakkı, 1982 yılında 2575,2576 ve 2577 sayılı Kanunlarla genel olarak iki dereceli, özel olarak da tek dereceli oluşturulan ve daha sonra, 10.4.1990 gün ve 3619 ve 3622 sayılı Kanunlarla tümüyle iki dereceli hale getirilen İdari Yargı Sistemimizin bir sonucudur.”

³⁹ Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.152.

olmasının, aslında ihtilafın çözümünden ziyade sürüncemede bırakılması anlamını taşıdığı ileri sürülmüştür⁴⁰.

II. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGI ORGANLARI

Vergi yargı organları kavramı, yargı sürecinde görev alan ilk, ikinci ve üst derece mahkemeleri belirtmektedir. Mahkemeler, bakmakla sorumlu oldukları dava türleri ve inceleme konuları gibi sebeplerle birbirlerinden farklı görevlere ve özelliklere sahiptirler. Türkiye'de vergi yargı organları; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmaktadır. Vergi mahkemeleri ilk derece yargı yeri olarak görev alırlarken, bölge idare mahkemeleri ikinci derece yargı yeri olarak görülmekte ve Danıştay ise üst derece mahkemesi olarak görevlendirilmiştir.

A. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarına bakan, idari yargının özel vergi yargısının genel görevli ve bağımsız ilk derece yargı yerleridir⁴¹.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 6'ncı maddesine göre vergi mahkemeleri; Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümlenmekle görevlidir.

Vergi yargılamasında dava konusu yapılabilen işlemlerin belirlenmesi ile uyuşmazlıkları çözümlenmeye yetkili vergi mahkemesi de belirlenmiş olur. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesine göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

⁴⁰ Ahmet Esen, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1983, s.7'den aktaran Süleyman Güçlü, "Vergi İhtilafları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 229, Ekim 2007, s.44.

⁴¹Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu** (şerh), Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:42, Ekim 2006, s.26.

Vergi uyuşmazlıklarının kendilerine has özelliklerinin olması bunların bizzat vergi mahkemelerinde çözümlenmesini gerekli kılmaktadır⁴².

Mükellef veya sorumlulara ya da ceza muhataplarına tebliğ edilmeyen vergi ve ceza için vergi mahkemesinde dava açılmaz. Vergi ve cezanın tebliği şarttır çünkü dava açma hakkı bu tebliğ ile doğmaktadır.

Vergi mahkemelerinde kararlar bir başkan ve iki üyeden oluşan heyet tarafından alınmaktadır. Vergi mahkemeleri kararlarına karşı itiraz mercii Danıştay'dır.

B. Bölge İdare Mahkemeleri

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 2'nci maddesine göre; Bölge İdare Mahkemeleri'nin kurulması ve yargı çevresinin tespiti; Adalet Bakanlığı'nca, İçişleri ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre gerçekleştirilmektedir.

Bölge idare mahkemeleri, idari yargı sistemi içinde ikinci derece yargı yeri olarak görev yapmaktadır. Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli mahkemelerdir. Başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. İdare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararlara karşı itiraz başvurularını inceleyip hükme bağlamakla görevlidirler.

Bölge idare mahkemeleri ayrıca yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirirler.

C. Danıştay

Danıştay, genel idari yargıda yer alan bir yüksek mahkemedir. 1868 yılında kurulmuştur. Danıştay'ın kuruluş ve görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 1'inci maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, Anayasanın 155/1 maddesine göre, Danıştay İdari

⁴² Akif Erginay, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 14. Baskı, Ankara, 1990, s.107.

Mahkemeler’ce verilen ve kanunun başka bir idari merciine bırakmadığı karar ve hükümler için son inceleme mercii ve kanunla gösterilen belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi konumundadır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu madde 3 gereğince; Danıştay meslek mensupları Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay başkanvekili, daire başkanları ile üyelerdir. Danıştay Kanunu madde 5 hükmüne göre; Danıştay’ın karar organları: Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulu’dur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava daireleri başkanları ve her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin kurulda görev yapacağı şekilde iki yıl için seçilecek üçer üyeden oluşur. Vergi Dava Daireleri Kurulu vergi mahkemelerince verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerince ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler. Vergi dava dairesinin ilk derece olarak verdiği kararın temyizen incelenmesine kararı veren dairedeki kararda imzası olan başkan ve üyeler katılamazlar.

İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları’nın kendi kararları ya da ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık olduğu takdirde içtihatların birleştirilmesine gidebilmektedir. Danıştay Kanunu’nun 40’inci maddesi hükmü gereğince; Danıştay’ın daire ve kurulları, vergi ve idare mahkemeleri ve idare bu kararlara uymak zorundadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun kararları vergi hukukunun kaynakları arasında yer alırlar.

Danıştay toplamda on üç daireden oluşmaktaydı. Bu dairelerin on ikisi dava dairesi biri idari daireydi. Ancak en son yapılan değişikliklerle birlikte bu sayı on beşe yükseltilmiştir.

14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte Danıştay Kanunu’nda bir takım değişikliklere gidilmiştir. Buna göre; Danıştay Kanunu’nun 13’üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şu şekilde değiştirilmiştir: Danıştay; ondördü dava, biri idari dava 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. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık eder. Müzakereler gizli yapılıdır.

Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulmuş olup görüşme sayısı beştir. Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak görev yapar. 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişikliklerden önce On birinci daire de vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli idi.

Danıştay’ın görevleri, Danıştay Kanunu Madde 23 hükmü gereği şunlardır:

- İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar,
- Danıştay kanununda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar,
- Başbakanlık ve bakanlar kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüş bildirir,
- Tüzük tasarılarını inceler, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirir,
- Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir,
- Danıştay kanunu ile ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar.

Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri, Danıştay Kanununun 24’üncü maddesine göre şöyle sıralanabilir:

- Danıştay ilk derece mahkemesi olarak Bakanlar Kurulu kararlarına,
- Müşterek kararnamelere,
- Başbakanca alınan kararlara,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşlarının veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının çıkardığı ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,

- Danıştay idari dairelerince veya idari işler kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- Birden çok idare ve vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Danıştay yüksek disiplin kurulu kararlarına,
- Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere ve yüksek öğretim kurulu ve üniversiteler arası kurul kararlarına karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile imtiyaz sözleşmelerinden doğan idari davaları çözümler.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin görevleri şu şekilde sıralanabilir:

- Vergilerle ilgili düzenleyici işlemler için açılacak iptal davalarında ilk derece mahkemesi olarak görevlidir.
- Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren uyuşmazlıklar için açılacak davaları ilk derece mahkemesi olarak çözümler
- Vergi mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlara karşı temyiz başvurularını temyiz organı sıfatıyla inceler ve karara bağlar.
- Vergi kanunlarıyla verilen görevleri yerine getirir.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuat esas alınır. Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince yapılır.

Danıştay'ın vergisel uyuşmazlıklar konusunda ilk derece mahkemesi olarak görev yapmasına ilişkin örnek bir karara göre; "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra ortaya çıkan düzeltme isteği reddolunanların şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvuracakları, bu şikayet talebinin reddi halindeki ihtilafta ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevlidir⁴³."

⁴³ Dan.3.D., 16.12.1986, E:1986/135, K: 1986/2598.

III. VERGİ YARGILAMASI USULÜNDE HAKİM OLAN İLKELER

Yargılama, insan hak ve özgürlüklerine ilişkin bir süreç olduğu için ve adaletin tecelli etmesindeki amacın önemi herkes tarafından bilindiği için belli başlı ilkelere de sahip olması gereken bir müessesedir. Vergi yargılaması da bu anlamda bir takım ilkelere sahip bir uygulamadır. Söz konusu ilkeler re'sen araştırma, yazılılık, delil serbestisi, toplu yargılama, kıyas yasağı, hakimlerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile ekonomik yaklaşım ilkeleridir.

A. Re'sen Araştırma İlkesi

İdari yargılamanın en önemli özelliği, idari yargı hakiminin, sahip olduğu re'sen araştırma yetkisidir. Dava için gerekli bilgi ve belgelerin toplanması konusunda taraflar yanında, mahkemeye de yükümlülük yüklenmesine re'sen araştırma ilkesi denilir⁴⁴.

Re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesinin ilk fıkrasıdır. Buna göre; Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.

Danıştay 3. Dairesinin bir kararında konuya ilişkin olarak "İdari yargı yerleri olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler⁴⁵" denmektedir.

Vergi yargısında re'sen araştırma ilkesinin geçerli olması, bu yargı dalının kamusal niteliğinin gereğidir⁴⁶.

Danıştay kararlarında re'sen araştırma ilkesi gereğince araştırmanın eksik yapıldığı gerekçesiyle kararlarda isabet görülmediği ibareleri yer almaktadır⁴⁷.

⁴⁴ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000, s.54.

⁴⁵ Dan.3.D., 20.03.1996, E:1995/3462, K: 1996/834.

⁴⁶ Yılmaz Özbalcı (a), **Vergi Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.47.

⁴⁷ Dan.VDDGK., 05.04.1996, E:1995/132, K: 1996/132. Dan.VDDGK., 14.05.1999, E:1998/306, K: 1999 /285.

B. Yazılılık İlkesi

Yargılama usulleri sözlü yargılama usulü, yazılı yargılama usulü ve karma usul olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Sözlü yargılama usulünde taraflar hakim huzurunda sözlü olarak iddia ve savunmalarını sunarlar. Yazılı yargılama usulünde taraflar iddia ve savunmalarını, ellerindeki delil ve belgeleri mahkemeye yazılı olarak arz ederler. Mahkeme tarafından inceleme bu yazılı belgeler üzerinden yapılır. Karma usul sözlü ve yazılı usullerin çeşitli safhalarda yararlılık hallerine göre kullanılmasını öngörür.

Yazılı yargılama usulü bizim idari yargılama sistemimizde geçerli olan usuldür. Yazılılık ilkesinin hukuki dayanağı İdari Yargılama Usulü Kanunu birinci maddesinin ikinci fıkrasıdır. Madde hükmüne göre; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Bu hüküm konuya ilişkin genel kuraldır.

İdari yargılama usulünde esas olarak “yazılılık ilkesi” egemen olduğundan ve sözlü olarak bu yargı yerlerinde dava açma olanağı bulunmadığından, hukuksal korunma talep edilen idari yargı yerine açılacak davaların, bu yargı yerlerine hitaben yazılmış dilekçelerle açılması, 2577 sayılı Kanun’un 1. Maddesinin 2. Fıkrasındaki düzenlemenin zorunlu bir sonucudur⁴⁸.

C. Delil Serbestisi İlkesi

Vergi Usul Kanunu madde 3/b hükmüne göre; Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Vergi kanunlarında, vergi borçlusunun ve vergi konusunun belirlenmesi mükellef için vergi borcunun devlet için de vergi alacağının doğması bakımından yeterli değildir. Vergi borcunun dolayısıyla vergi alacağının doğabilmesi için kanunlarda belirtilen vergi mükellefi ile vergi konusunun ilişki kurmaları gerekmektedir. Bu ilişkiye vergiyi doğuran olay adı verilmektedir⁴⁹.

⁴⁸ Ahmet Tomul, Nihat Toktaş, Ali Akdemir, **Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.22.

⁴⁹ Kırbaş, **a.g.e.**, s.81.

Danıştay 7. Dairesinin ve 1998/3614 E.N., 1999/3953 K.N. sayılı dosyada belirttiği üzere; “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatında, delil serbestisi esası getirilmiş ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait olması öngörülmüştür.”

Kural olarak, taraflar iddialarını ispatlayabilmek için her türlü delile başvurabilirler. Yani delil serbestisi vardır. Doğru tutulan defterler ve eldeki belgeler mükellefler tarafından iddialarını ispatlayabilmek için kullanılabilirler.

D. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi mahkemeleri heyet halinde yargısal görevlerini ifşa etmektedirler. Toplu yargılama usulü ilkesi kurul olarak verilen kararların daha iyi olacağı düşüncesinin bir ürünüdür.

Toplu yargılama ilkesinin hukuki dayanaklarından ilki 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 4’üncü maddesidir. Buna göre; idare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder. Diğer hukuki dayanak 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 22’nci maddesinde geçen davaların karara bağlanması konusunda konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır hükmüdür. Toplu yargılama usulüne uygun şekilde bir karar verilmemesi halinde Danıştay bu duruma usule ilişkin eksiklik gözüyle bakıp ilk derece mahkemesinin kararını bozabilmektedir⁵⁰.

E. Kıyas Yasağı İlkesi

Anayasanın 73’üncü maddesi gereğince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi hukukuna hakim temel prensip, kanunilik ilkesidir. Bu ilke uyarınca, vergilendirmeye ilişkin her türlü ödev, yasalar ile getirilmeli, değiştirilmeli ve kaldırılmalıdır.

⁵⁰Dan.7.D., 14.06.2007, E:2006/2231, K: 2007/2766: “Yargılamada, öncelikle, varsa usul sorunlarının çözüme kavuşturulması ve ardından işin esasının incelenmesine geçilmesi gerektiği, toplu yargılama sisteminde, uyumsuzluk hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hakimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmesi halinde, verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemeyeceği hakkında.”

Vergilendirmede kıyas yoluna başvurulması halinde bu maddeye dayanan “verginin kanuniliği” ilkesi zarar görecektir. Bu nedenle vergi yargısında kıyas yasaktır. Kısacası; vergi hakiminin hukuk yaratma yetkisi yoktur⁵¹.

F. Hakimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi

Mahkemelerin bağımsızlığını düzenleyen Anayasa'nın 138'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre karar verirler. Bu hükümle hakimlerin bağımsızlığı anayasal güvenceye sahip bir hale getirilmiştir.

Mahkemelerin ve yargıçların bağımsızlığını tamamlayıcı nitelikte olmak üzere, Anayasa'nın 139'uncu maddesi de yargıç ve savcılık güvencesini hükme bağlamaktadır. Buna göre; Hakimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayıramaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınmaz.

G. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım vergi doğuran olayın saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir⁵².

Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesi 30.12.1980 gün ve 2365 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değiştirilerek vergi hukukunda yorum ve ispatla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığını taşıyan bu maddeyle, ekonomik yaklaşımın Türk vergi hukukunda yasal bir dayanağa sahip olduğu sonucuna madde hükmünden çıkarım yoluyla ulaşılmaktadır. Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, “mali güce göre vergilendirme” temel

⁵¹ Salih Şanver, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Reşat Kaynar'a Armağan**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul, 1981, s.188.

⁵² Mehmet Batun, (a), “Vergi Yargılamasında Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 206, Şubat 2010, s. 263.

ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır⁵³.

⁵³ Mustafa Akkaya, “Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım”, **2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, www.danistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 13.04.2011)

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ YARGILAMA USULU

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE DOĞUŞ NEDENLERİ

Uyuşmazlık taraflar arasında bir çözüme ulaşılamamış her durum için kullanılabilen bir kavramdır. Vergi uyuşmazlıkları da vergi alacağını tahsil etmek isteyen idare ve bu borcu ödemekle yükümlü olan özel ve tüzel kişiler arasında her zaman için ortaya çıkabilmektedir. “Vergi alacağı” ibaresinden, Vergi Usul Kanunu’nun birinci maddesinde belirtilen ve Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirilen veya özel kanunlarında Vergi Usul Kanunu’na gönderme yapılmış olan “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler” anlaşılması gerekir. Bu ibare, geniş anlamda vergiden doğan kamu alacaklarını anlatmaktadır⁵⁴.

Uyuşmazlıkların ortaya çıkabilmeleri bir takım nedenlere bağlıdır. Bu nedenler taraf olan vergi alacaklısı ve borçlusu arasında çözülmesi zaruri bir takım problemler ortaya çıkmasında etkindir.

A. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık, tarafların bir konuda fikir birliğine varamaması hali olarak nitelendirilebilir. Vergi uyuşmazlığı, verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları dolayısıyla uygulamada karşılaşılan anlaşmazlığı ifade eder⁵⁵.

Vergi uyuşmazlığı; devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilendirme işlemlerini yaparken vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, yanlışlık, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumluları arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır⁵⁶.

⁵⁴ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994, s.17.

⁵⁵ Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.7.

⁵⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2003, s.2.

Yasa hükümlerinin yeterince iyi anlaşılabilmesi, belirsizlikler ve yapılması gereken uygulamalar bakımından ortaya çıkabilecek farklı yaklaşımlar ile tarafların yaptıkları uygulamalar dolayısıyla daha haklı olduklarını düşünmeleri ve benzeri nedenler dolayısıyla uyuşmazlıklar söz konusu olabilmekte ve bunlara çözüm getirilmesi gerekmektedir⁵⁷.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel bir yol olarak dava açma tercih edilebileceği gibi, alternatif çözüm yolları olan idari aşamada gerçekleştirilebilecek barışçıl olarak nitelendirilen çözüm yolları da mevcuttur. Öncelikle idari aşamada çözüm sağlanılmasına çalışılacağı gibi, hiç bir şekilde bu yola gidilmeden direkt olarak dava açma da tercih edilebilir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin yollara ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak değinilecektir.

B. Vergi Uyuşmazlığında Taraflar

Vergi uyuşmazlıkları temelde vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasında ortaya çıkan sorunlardır. Uyuşmazlıklarda taraflardan bir vergi alacaklısı iken diğeri vergi borçlusudur. Vergi alacaklısı kural olarak, vergilendirme yetkisine sahip olandır. Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür⁵⁸. Vergi alacaklısı denildiği zaman, genelde vergilendirme yetkisini elinde bulunduran merkezi ya da yerel birimler, özelde ise vergilendirme işleminin yürütülmesinden sorumlu bulunan bakanlık ve bu bakanlığa bağlı alt birimler anlaşılmaktadır⁵⁹. Türkiye’de vergi alacaklısı genelde devlet veya Türkiye Büyük Millet Meclisi, özelde Maliye Bakanlığı ve bu Bakanlığa bağlı vergi daireleridir.

Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinin ilk fıkrasına göre; Vergi borçlusunu (veya vergi mükellefi) vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir. Gerçek kişilik, insanın insan olduğu için ve tek başına sahip olduğu kişiliktir. Tüzel kişilik veya tüzel kişiler ise, kendilerine hukuk

⁵⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.56.

⁵⁸ Kırbaş, **a.g.e.**, s.75.

⁵⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s.39.

düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş kişi topluluklarıdır⁶⁰.

Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefi aşağıda açıklanmaktadır⁶¹:

- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler (madde 3)
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları (madde 1)
- Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (madde 3,13)
- Damga Vergisi Kanunu'na göre kağıtları imza edenler (madde 3)
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (madde 5)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre trafik, liman, sivil hava vasıtaları...sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (madde 3)
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (madde 8)

C. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuş Nedenleri

Vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tahriyatı ve hatalı ceza uygulaması ile düşük matrah beyanı ve verginin ödenmemesi bu uyuşmazlıkların sebepleri olarak sayılmaktadır.

1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi hükmüne göre; idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olmalıdır. İdari işlem niteliği taşımakta olan vergilendirme işlemi için de bu yönlerde uyumluluk aranır.

⁶⁰ Naci B.Muter, A.Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2003, s. 136.

⁶¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2000, s.22.

İdare üstlendiği işlev nedeniyle idari işlem ve eylemleriyle toplum yaşamının bütününde faaliyetlerini yürütmekle yükümlüdür⁶². Vergilendirme bir idari işlemdir. İdari işlemler kamu hizmeti yürütülmesi amacıyla kamu gücünü kullanan idari makamın yapığı işlemleri ifade etmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararı konuya şu şekilde yaklaşmaktadır: Bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılabilmesi için, o tasarruf veya kararın bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili bulunması gerekir. Başka bir deyimle, bir kamu kurumunun kamu hizmetleriyle veya bu hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili kararları idari nitelik taşıyan kararlardır⁶³.

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması vergilendirme işleminin yetki, konu, şekil, sebep ve amaç unsurları bakımından hukuka aykırı olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Hukuka aykırı olma hallerinde vergilendirme işlemine karşı dava açabilmektedir. Belirtilen hususlara ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar şu şekilde ayrı ayrı sıralanabilir:

a) Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler sadece TBMM tarafından konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır⁶⁴.

Bu ilkenin bir sonucu olarak yetki kavramı yer, zaman ve konu bakımından ayrı ayrı incelenmektedir. Yer bakımından yetki, yetkinin kullanılabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir. Zaman bakımından yetki, yetkinin kullanılabileceği süreyi ifade

⁶²Ahmet Berberoğlu, “Genel Hatlarıyla Devletin Hukuki Sorumluluğuna İlişkin İlkeler”, http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt2/berberoglu_devletinHukukiSorumlulugu.doc (Erişim Tarihi: 11.05.2011)

⁶³Serdar Özgüldür, “Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında İdari İşlem-İdari Eylem Kavramları ve İdari İşlemin Yargısal Denetiminde Anayasal ve Yasal Sınırlar”, **19 Numaralı Dergi**, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=58 (Erişim Tarihi: 11.05.2011)

⁶⁴Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s: 137-138.

etmektedir. Konu itibariyle yetki, bir idari makamın hangi konuda karar almaya yetkili ise, idari makamın sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade etmektedir⁶⁵.

b) Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergilendirme işlemi yazılılık ilkesine bağlıdır. İşlem belirli yazı şekillerine tabidir. Bunun yanında verginin kanuniliği ilkesi gereği de belli kurallar ve usuller öngörülmektedir. Kanunun öngördüğü bu usul ve şekillere sahip olmaması halinde vergilendirme işleminin şekil yönünden hukuka aykırılığı söz konusudur.

c) Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergilendirme işleminde sebep unsuru vergiyi doğuran olaydır. Tarh işleminde sebep unsuru hukuki sebep ve maddi sebep olmak üzere ikiye ayrılır. Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmüdür. Maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır⁶⁶.

Maddi veya hukuki sebep gerçekleşmez ise sebep yönünden hukuka aykırılık durumu ortaya çıkmaktadır. Çünkü, kanun hükmüne uygun olmayan bir vergiyi doğuran olay sebep yönünden de uygun sayılmamaktadır.

d) Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergilendirme işleminin konu yönünden hukuka aykırılığı, işlem konusuna ilişkin bir vergi alınması gerekirken yanlış bir verginin uygulanmasıdır. Örneğin, kurumlar vergisine tabi olması gereken bir gelirin gelir vergisine konu edilmesi gibi. Kanunlarda hangi verginin ne üzerinden alınacağı net bir şekilde ifade edilmektedir.

e) Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık

İdari işlem ile ulaşılmak istenen işlemde beklenen sonuçtur. Vergi idaresinin kanunda sebebi açıkça gösterilen işlemi yapıp yapmama konusunda bir takdir yetkisi olmadığından işlemi yapacaktır. Bu nedenle işlemin amaç yönünden kamu yararına uygun olarak yapılıp yapılmadığı araştırılmaz⁶⁷.

⁶⁵ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.123.

⁶⁶ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, 2003, s.59.

⁶⁷ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, 2003, s.61.

2. Vergi İncelemeleri

Genel olarak vergiler, mükellefler tarafından beyan olunan matrahlar üzerinden alınmaktadır. Vergi incelemeleri ile idare, bu beyanların gerçeğe uygun olup olmadığını görmektedir. İnceleme sonucunda, eğer vergilerin gerçeğe uygun bir şekilde ödenmemiş olduğu tespit olunursa, vergi inceleme raporu düzenlenmektedir.

Söz konusu rapora dayanarak bir matrah tayin edilmektedir veya matrah farkı üzerinden vergi dairesi tarafından tarhiyat yapılmaktadır. Mükellefin bulunan matrah ya da matrah farkına karşı gerçeğe uygun olmadığı itirazı üzerine uyuşmazlık doğmaktadır.

3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Hatalı Ceza Uygulaması

Vergiye ilişkin hesaplarda yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması uyuşmazlıkları ortaya çıkarmaktadır.

Verginin tarhi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanması, hesap hatalarının var olması, yanlış matrahın belirlenmesi, vergiye tabi olmayan kişilerden vergi istenmesi, verginin konusuna girmeyen ya da istisna sayılmış olan gelir, servet, değer, belge ve işlemlerden vergi talep edilmesi uyuşmazlıkları doğuran nedenler arasında sayılmaktadır.

4. Düşük Matrah Beyanı

Mükellef tarafından beyan edilen matrahın vergi dairesi tarafından düşük bulunması hali ortaya çıkabilir. Bu durumda ek vergi almak isteyen vergi dairesinin bu isteğine karşı mükellefin razı olmaması halinde uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olarak faaliyet gösterenlerin beyan ettikleri kazancın gerçekteki kazançlarından daha düşük olması hali bu duruma bir örnektir.

5. Verginin Ödenmemesi

Ödenmesi gereken verginin mükellef tarafından ödenmemesi veya vade süresi içerisinde ödenmemesi halinde vergi idaresi, kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere olan vergi borcu ile cezaları tahsil edebilmek için zorlayıcı yollara başvurması halinde ortaya çıkan uyuşmazlıklardır.

Vergi idaresi tarafından istenen borca, mükellef veya sorumlunun böyle bir borcun söz konusu olmadığını bildirmeleri, önceden kendilerine bir tebligatın yapılmamış olduğunu öne sürmeleri, borç miktarının fazla olduğu gibi itirazlarda bulunmaları halinde uyuşmazlık meydana gelmektedir.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Vergi, bireyin ve devletin çıkarlarının çatışmasına neden olan bir konudur. Çünkü niteliği itibarıyla vergi hukukunun; devletin vergi alacağını koruma altına almanın yanı sıra, vergilendirme yolunun kullanılarak bireylerin mülkiyet haklarına karşı yapılabilecek müdahalelere karşı da bireyleri koruma işlevi vardır. Bu çatışma göz önüne alındığında vergi hukukunun uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar doğmaktadır.

Vergi hukuku, bu uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli yöntemler geliştirmiştir. Bu yöntemlerden biri, uyuşmazlıkların genel çözüm yolu olan dava yoludur. Ancak, adaletin bir an önce gerçekleşebilmesi ve dava yoluna başvurulduğunda ortaya çıkabilecek yüklerin ve sorunların önlenmesi amacıyla bir takım alternatif çözümler ortaya çıkartılmıştır. Barışçıl çözüm yolları olarak da bilinen bu yöntemler getirdikleri alternatif çözümlerle uyuşmazlıkların idari aşamada çözülebilmelerine olanak sağlamaktadır.

Haklarında vergi, ceza, faiz veya zam uygulamasına gidilen mükelleflerin önünde bir takım yollar mevcuttur:

- Mükellef, 30 gün içinde, vergi idaresinden cezada indirim talebinde bulunabilir. Böylelikle cezanın bir bölümünden kurtulabilir. Geriye kalan borcu öder.
- Mükellef, 30 gün içinde, uzlaşma komisyonuna başvurabilir. Uzlaşma durumunda vergi veya varsa cezanın bir kısmından kurtulabilme yoluna gidebilirler. Geriye kalan borcu öder.
- Bir vergilendirme hatasının varlığı durumunda, mükellef hata düzeltme dilekçesi verebilir.

Bu idari çözüm yollarına başvurma hali kişinin kendisine bağlıdır. Bunun yanında kişinin yapılan işlem ile ilgili olarak doğrudan yargıya başvurma yolunu seçme hakkı da vardır. İdari çözümler bazı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının

çözümünde yargı organlarına başvuru yapılmadan önce deneme zorunluluğu olan yollardır. Türkiye’de ise böyle bir zorunluluk mevcut değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamaması veya hiç başvuru yapılmaması halinde yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir.

Mükellefle idare arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın dava konusu yapılmaksızın uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık veya düzeltme hükümlerinin uygulanması sonucunda ortadan kalkması halinde, Vergi İdaresi açısından, idare-mükellef arasındaki ilişkinin iyi bir şekilde sürdürülmesi ve an azından mevcut durumun korunması imkanına kavuşulmuş olacaktır⁶⁸.

A. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi bir başka ifade ile barışçıl çözüm yolları olarak bilinmektedir. Uyuşmazlıkların dava yoluna başvurulmaya ihtiyaç olmadan idare ve mükellef arasında barışçıl yollardan çözülebilmesi her iki taraf açısından olumlu ve yararlı sonuçlar doğurmaktadır.

1. Uzlaşma

Uzlaşma, iki ayrı taraf arasındaki uyuşmazlığın yargıya başvurmadan önce karşılıklı görüşme ve anlaşma ile çözümlenmesini ifade etmekte olan bir sistemdir. Uzlaşma için, kanunda belirtilen durumlara göre, yanılma, hata yapılması ya da vergi alacağına ilişkin netlik olmaması durumları sayılmıştır.

Uzlaşma yöntemi, özellikle yargı organlarının yükünü azaltması ve devletin vergi alacağını daha çabuk bir şekilde ve kısa bir zamanda tahsil edebilmesine olanak sağlaması dolayısıyla yararlı bulunan bir sistemdir. Yargı aracılığı ile anlaşmazlıkların çözümlenmesi her ne kadar kesin sonuçlar verse de sürecinin uzun oluşu, yargı giderleri gibi handikaplara sahiptir. Uzlaşma yönteminin bunlar da göz önüne alındığında hem idare hem de yükümlü açısından faydaları olduğu görülmektedir. Mükellef, davayı kaybetmesi halinde belki de tamamını ödeyeceği vergi ve cezanın, bir kısmını ödemekte, idare ise; davayı kaybetmesi halinde, hiç tahsil edemeyeceği vergi ve cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmiş olacaktır⁶⁹. Vergi uyuşmazlıklarının

⁶⁸ Güçlü, a.g.m., s.55.

⁶⁹ Zuhâl Kızılot, (a), “Yeni Uzlaşma Komisyonları, Uzlaşma Talepleri ve Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları”, *Yaklaşım Dergisi*, , Sayı:164, Ağustos 2006, s.263.

yaklaşık yüzde 80'i uzlaşma yoluyla çözülmektedir. Özellikle tarhiyatla birlikte ceza kesilmesinin de söz konusu olduğu durumlarda, uzlaşmaya başvurulması oldukça yaygın⁷⁰.

Vergilendirme süreci içinde uzlaşmaya ihtiyaç vardır. Uzlaşmaya bir "kurum" olarak kanuni düzenlemelerinde yer vermeyen ülkelerde dahi, özellikle vergiye ilişkin somut olay ve durumların aydınlatılmasını sağlamak üzere şu ya da bu isim altında, vergi idaresinin mükelleflerle anlaşmasına izin verilmiş olması, bu ihtiyacın önemli bir göstergesidir⁷¹.

Uzlaşma talebi re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen verginin tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır. Uzlaşma talepleri dilekçe ile olmalıdır. Bu dilekçeler, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, defterdarlık ya da Gelir Yönetimi Daire Başkanlığına verilir. Yasa koyucu uzlaştırma ile hem ceza soruşturmasını hem de hukuki uyumsuzluğu sonlandırmayı amaçladığından uzlaştırma tutanağında fazlaya ilişkin hakların saklı tutulması da mümkün olamaz. Aynı şekilde uzlaşmanın sağlanmasından sonra munzam zarar iddiasıyla hukuk davası da açılmaz⁷².

Uzlaşma, vergi idaresinin tek taraflı olarak yaptığı idari bir işlem değildir. İdari işlemler hakkında yargı yoluna gidilmesine rağmen uzlaşılan hususlar hakkında yargı yoluna gidilememektedir. Önce vergi mahkemesinde dava açılıp ardından uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür⁷³. Böyle bir yola başvurulması durumunda dava esastan incelenmemekte ancak hazırlık işlemleri sürmektedir. Böylece, sonradan dava açılmasına göre zaman kazanılmış olunmaktadır. Dava esastan incelendiğinde, verilen karar usul yönünden sakat hale gelmektedir. Bu husus Danıştay tarafından teyit edilmektedir⁷⁴.

Bu anlamda üzerinde uzlaşılan hususların Yargıya taşınmasının yine yasa tarafından engellenmesi uzlaşma müessesinin getiriliş amacına son derece uygundur.

⁷⁰Zuhal Kızılot (b), "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlanmadan Vergi Davasının Esastan İncelenemeyeceği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak 2010, s.300.

⁷¹Funda Başaran Yavaşlar, "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 257, Şubat 2010, s.173.

⁷²M.Reşat Koparan, "Uzlaşmada Edimin Konusu", **Uzlaşma Uygulamalarının Geliştirilmesi Projesi Toplantıları**, 12-13 Haziran 2008, Ankara, s.6.

⁷³Maliye Bakanlığı, 21.10.2009 tarih ve 27/2792-413/99390 sayılı Özelgesi.

⁷⁴Kızılot (b), **a.g.m.**, s.301.

Zira, uzlaşma kurumunun getirilişindeki temel amaç, vergi ihtilaflarının yargı önüne götürülmesine mümkün olduğunca engel olmaktır⁷⁵.

Uzlaşma işlemi uzlaşma komisyonlarında yapılmaktadır. 3 Şubat 1999 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Uzlaşma Yönetmeliği” ile ilçe, il ve merkezi uzlaşma komisyonları kurulmuştur. Komisyonlar vergi idaresinin temsilcileri olan üçer kişiden oluşmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği 5’inci maddesine göre, hangi miktardaki verginin hangi komisyonun yetkisine girdiği genel tebliğler ile belirlenecektir.

Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği, Ek 6’ncı maddede; Uzlaşma Komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz hükmü yer almaktadır. Uzlaşma komisyonlarının vergi miktarlarına ilişkin yetki sınırları 352 ve 356 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Bazı durumlarda uzlaşma toplantısının sona ermesinden ve uzlaşma tutanaklarının karşılıklı olarak imzalanmasından sonra, Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’nci maddeleri kapsamında hatalar fark edilebilmekte, bu durum uygulamada belirsizlik doğurmaktadır. Ancak Gelir İdaresi’nin yorumları bu ve mahiyeti itibariyle buna benzer belirsizlik sorunlarını mükellef lehine ve olması gerektiği gibi çözümleyici niteliktedir. Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 02.12.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5314 sayılı yazıları bu yöndedir⁷⁶. Buna göre; Vergi mevzuuna girmeyen ve vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların, ve aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların Vergi Usul Kanunu’nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması benimsenmiştir.

⁷⁵ Ender İnelli, “Uzlaşmanın Kesinliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 217, Ocak 2011, s.155.

⁷⁶ Harun Kaynak, “Uzlaşma Sonuçları Kesin midir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:313, Eylül 2007, s.87.

Uzlaşılın vergi ve cezalar, uzlaşma tutanağının muhataba tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Dava açma süresinin başlaması için uzlaşma komisyonu toplantısında tutanağın imzalanması yeterli olmayıp bu tutanağın ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu kurala ilişkin bir Danıştay kararında “Vergi mahkemesince uzlaşma komisyonu tutanağının mükellefe tebliğ edildiği tarih araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken tutanağın imzalandığı tarih dikkate alınarak davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir⁷⁷” hükmüne varılmıştır.

Uzlaşmayı düzenleyen 7’nci maddenin dördüncü fıkrasında uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilirliği öngörülmüştür. Uzlaşma istemiyle yapılan başvurular üzerine gerçekleştirilen toplantılarda uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle açılacak davalarda incelenecek olan işlem, uzlaşma komisyonunun kararıdır.

Vergi Usul Kanunu ek madde 5 uyarınca, uzlaşma komisyonlarınca uzlaşma müzakeresine başlamadan önce talebin usulüne uygun şekilde süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığının inceleneceği belirtilmiştir. Uzlaşmanın vaki olmaması nedeniyle açılacak davalarda, iptali istenilen idari işlem, uzlaşma komisyonunun kararı olduğundan mahkeme tarafından yapılacak inceleme de bu hususlara ilişkin olmaktadır. Konuya ilişkin bir Danıştay kararında; “Dava konusu edilen işlem uzlaşmanın vaki olmadığına dair uzlaşma komisyon kararı olduğundan, mahkemece davanın süresinde açıldığının tespitinden sonra tarhiyatın kaldırılması yolunda karar verilemez.” şeklinde hüküm vardır⁷⁸.

Uzlaşma yolunun daha kolaylıkla ve daha çok sayıda mükellef tarafından kullanılabilmesi adına 27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazete’de “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yoluyla Tahsili” adı altında bir yasa yayımlanmıştır. Yasanın çıktığı yıl itibariyle tahsil edilen rakamın 208 milyon 676 bin Türk lirası olduğu resmi kaynaklar tarafından açıklanmıştır. “Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma

⁷⁷ Dan.3.D., 29.01.2003, E:2000/3173, K: 2003/607.

⁷⁸ Dan.4.D., 11.02.1999, E:1998/332, K: 1999/294.

Yoluyla Tahsiline” ilişkin yasa çerçevesinde, uzlaşmaya konu dosya sayısı tarhiyat öncesi uzlaşma için 12 bin 364, tarhiyat sonrası uzlaşma için de 44 bin 292 olmak üzere toplam 56 bin 656’ye ulaşmıştır. Uzlaşma sonucu 208 milyon 676 bin 22 YTL vergi tahakkuk ettirilmiştir⁷⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının, yargıya intikal etmeden idari aşamada çözümlenmesi ideal bir durumdur. Fakat en fazla başvurulmuş idari çözüm yolu olan “uzlaşma”nın rahatsız edici bazı tarafları bulunmaktadır. Örneğin vergi ve cezada, komisyonların ne kadar, hangi oranda uzlaşacakları net olarak uzlaşma yönetmeliğine girmeli, uzlaşma talep eden mükellefin teminat göstermesi zorunlu tutulmalı ve gerektiğinde kullanılmak üzere 500 bin TL ve üzeri uzlaşmalar kamera kaydına alınmalıdır. Gerektiğinde kullanılması, örneğin yargı konusu olduğunda, vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacaktır⁸⁰.

a) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek daha önce düzenlenmiş tarhiyata dayanak oluşturacak raporda aranılan vergi ceza tutarlarında indirim yapılarak bunların tahakkuk edecek tutarında ve yargıya gitmeme konusunda anlaşmalarıdır⁸¹. Kurumun temel amacının, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve kamu alacaklarının kısa sürede tahsili olduğu söylenebilir⁸².

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Vergi Usul Kanunu’nun aynı bölümüne 01.01.1986 tarihinde, 3239 Sayılı Kanun ile eklenen ek 11’inci madde ile sisteme getirilmiştir. 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile işlerlik kazandırılmıştır.

Söz konusu madde hükmüne göre; Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya

⁷⁹ Şükran Kaban, “208 Milyon YTL Uzlaşmayla Geldi”, <http://www.turkiyegazetesi.com.tr/HaberDetay.aspx?haberid=386135> (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

⁸⁰ Ersan Öz, “Vergide Olanlar ve Olması Gerekenler”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ersan/003/> (Erişim Tarihi: 03.04.2011)

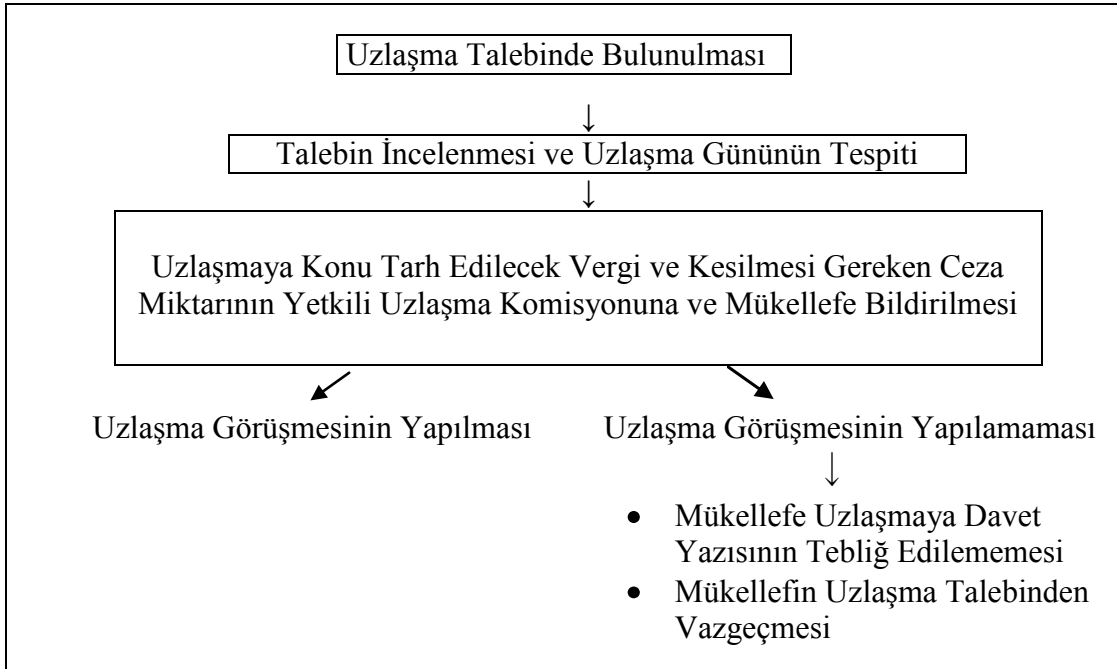
⁸¹ Osman Necdet Orhun, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 98, 1989, s.29.

⁸² Yılmaz Budak, “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 346, Haziran 2010, s.20.

varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanılabilmesi için vergi ve kesilen cezanın bir vergi incelemesine dayanması gerekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapıldıktan sonra inceleme elemanının bağlı olduğu denetim kurulunca oluşturulacak uzlaşma komisyonlarınca yapılmaktadır⁸³.

Şekil 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, 2007, s.29.

Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda; tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline tebliğ edilir. Tutanak vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

⁸³Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.669.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda ise, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar. Buna ilişkin, tutanak düzenlenir ve bir örneği mükellefe veya vekiline verilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde; düzenlenen tutanağa komisyonun nihai teklifi yazılır ve tutanağın bir örneği mükellef veya vekiline verilir.

Uzlaşmanın temin edilememesi veya gerçekleşmemesi; vergi dairesinin inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemi yapması ve mükellefe vergi ya da ceza ihbarnamesi ile tebliğ etmesi durumunda gerçekleşir. Tebliği alan mükellef, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellef, tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir.

b) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Türk Vergi Sistemi'ne uzlaşma müessesesi, ilk kez 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü Kitabının 3'üncü Kısımına 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'un 22'nci maddesiyle eklenen 3'üncü Bölüm ile getirilmiştir. Uzlaşmanın bu tarihle sistemde yer alan türü tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Verginin tarh edilmesinden sonra, tahakkukundan önce işlemektedir.

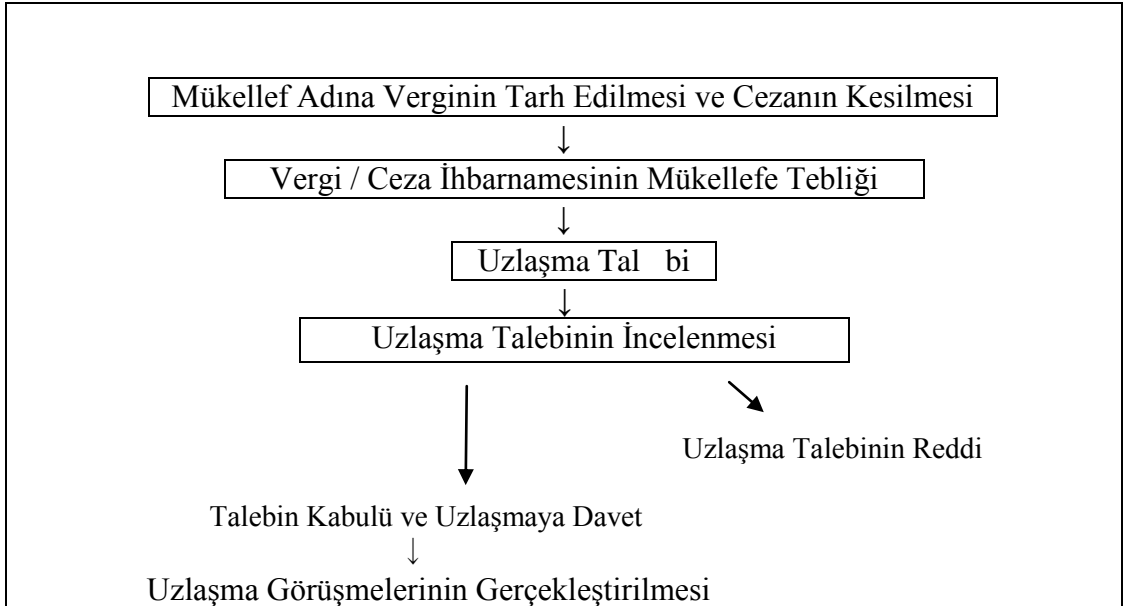
Vergi incelemesi sonucunda hazırlanan rapora dayanarak vergi dairesinin yaptığı tarh işleminden sonra da uzlaşmak mümkündür. Bu talepte bulunabilmek için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bulunmaması gerekmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmayı düzenleyen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesine göre; mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah

farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada görüşmeler vergi veya cezanın tutarına göre, ilde ya da ilçede oluşturulmuş uzlaşma komisyonu ile yükümlü arasında yapılmaktadır.

Şekil 2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.30.

Uzlaşmanın gerçekleştirilmesi durumunda; tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline tebliğ edilir. Tutanak vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilirse kanuni ödeme sürelerinde, ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde; tutanak düzenlenir ve mükellef veya vekiline tebliğ edilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda; komisyonun nihai teklifinin yer aldığı bir tutanak düzenlenir.

Uzlaşmanın tebliğ edilememesi veya gerçekleşmemesi durumunda ise; mükellef vergi veya ceza ihbarnamelerinin kendisine tebliğ tarihini takip eden 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Mükellef, 30 günlük dava açma süresi içinde cezalarda indirim hükmünden yararlanabilir.

c) Örnek Olay

Mükellef (A) nezdinde yapılan incelemede 2006 yılında 30.000.- YTL. vergi kaybına sebebiyet verdiği tespit edilmiştir. Mükellef (A) süresinde tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiştir. Uzlaşma günü olarak 20.08.2007 tarihi belirlenmiş ve mükellefe süresinde ve usulüne uygun olarak tebliğ edilmiştir. Uzlaşma görüşmelerinde verginin % 10'u, cezanın ise % 90'ı kaldırılmıştır. (Gecikme faizi oranı; % 2,5 olup, gelir vergisi haricindeki vergi ve bağlı cezalar ihmal edilmiştir.) Bu durumda;

- Mükellef ne kadar vergi, ceza ve gecikme faizi ödeyecektir?

$$\begin{aligned} \text{Vergi: } 30.000 \times 0,10 &= 3.000 \\ 30.000 - 3.000 &= 27.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ceza: } 30.000 \times 0,90 &= 27.000 \\ 30.000 - 27.000 &= 3.000 \end{aligned}$$

Gecikme Faizi : I. Taksit Vade : 31.03.2007 $13.500 \times 4 \text{ ay} \times \% 2,5 = 1.350$
II. Taksit Vade : 31.07.2007 Gecikme faizi ay kesirleri dikkate alınmadığından dolayı hesaplanamayacaktır.

- Vergi, ceza ve gecikme faizi ne zaman ödenecektir?

Uzlaşma tutanağının imzalanması tebliğ yerine geçer. 20.08.2007 tarihinde mükellefe vergi ve ceza tebliğ edilmiş olmaktadır. Mükellef; normal vade tarihleri geçtiği için vergi, ceza ve gecikme faizini 20.09.2007 tarihine kadar ödemelidir. Mükellef tarafından bu tarihe kadar ödeme yapılmaz ise 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır⁸⁴.

⁸⁴ Feyzullah Durgut, "Uzlaşma ve İndirim Çeşitleri", <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=2688> (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

2. Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim müessesesi Vergi Usul Kanunu madde 376'da düzenlenmektedir. Madde hükmüne göre; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse: Vergi ziyayı cezasından birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Cezada indirimden ve uzlaşmadan yararlanılması aynı zamanda mümkün olmamaktadır. Cezada indirim isteyen kişiye uzlaşma yolu kanunla kapatılmıştır. Vergi Usul Kanunu Ek Madde 9'a göre; "Hakkında 376. Madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz." Cezada indirimden faydalanabilmek için başvuruda bulunmamış olmak da uzlaşmanın ön şartıdır.

3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi (Düzeltilme)

Türk vergi hukukunda barışçıl çözüm yollarından biri de vergi hatalarının düzeltilmesi yoludur. Hesap ya da vergilendirme hatası bulunduğu bahisle düzeltme müessesesinin işler hale getirilebilmesi için söz konusu hatanın yoruma bağlı ya da tartışma götürür nitelikte olmaması gerekmektedir. Yüksek Mahkemenin yakın dönem kararları incelendiğinde, "bir vergilendirme işleminde vergi hatasından söz edebilmek için ortada açık biçimde vergi miktarında fazlalık veya eksikliğe ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına neden olan yanlışlıkların bulunması gerektiği" kriterinin göz önünde bulundurulduğu görülecektir⁸⁵.

⁸⁵ Ender İnelli, "Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı", **Yaklaşım Dergisi**, sayı: 215, Kasım 2010, s.149.

a) İdari Aşamada Düzeltilebilecek Vergi Hatası Sayılabilen Haller

Vergi alacağı meydana gelmesi anından, tahsiline kadar tarh, tebliğ, tahakkuk ve ödeme safhalarından geçmektedir. Bu safhaların gerçekleşmesi sırasında hesap hataları gibi maddi hatalar ya da mükellefin tespit edilmesinde veya vergilendirme döneminde hatalar yapılabilir. Bu hatalar mükellef tarafından yapılmış olabileceği gibi, vergi dairesi tarafından da yapılmış olabilir.

aa) Hesap Hataları

Hesap hataları Vergi Usul Kanunu madde 117'de düzenlenmekte ve şu şekilde sıralanmaktadır:

Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş ya da hesaplanmış olmasıdır.

Vergi Miktarında Hatalar: Vergi oran veya tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergilemeye ilişkin belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Mükerrer Vergileme: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

ab) Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları ise aynı kanunun 118'inci maddesinde düzenlenmekte ve şu şekilde sıralanmaktadır:

Mükellefin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine bir başkasından istenmesi veya alınmasıdır.

Mükellefiyette Hata: Vergiye tabi olmadığı veya vergiden muaf bulunduğu açık olan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefiyette hata, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek mükellefiyet

kapsamı içerisine alınması veya vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmek istenmesidir⁸⁶.

Vergi Mevzuunda Hata: Vergi konusuna girmediği açık olan kişilerden veya vergiden müstesna gelir, servet ve harcama unsurlarından vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

b) Düzeltme Hükümlerine Göre Düzeltmesi Mümkün Olmayan Vergi Hataları

Düzeltme işlemleri belli şekil ve şartlara tabidirler. Düzeltmenin gerçekleştirilemediği, mümkün olmadığı durumlar vardır. Düzeltme işlemi yargı kararına konu olmuş hususlar ile ödeme emri aşamasındaki uyuşmazlıklar hakkında uygulanamamaktadır. Bu bakımdan düşünüldüğünde düzeltme süreci, ancak verginin tarh aşaması ile verginin tahsilinden sonraki aşamada işleyebilmektedir. Yani herhangi bir verginin tahsil işlemleri yürütülürken düzeltme talep edilemeyecektir⁸⁷.

Vergi inceleme raporları ve eklerine dayanak oluşturan tutanak ve diğer belgelerdeki hatalar düzeltme konusu yapılamamakla birlikte, ekleri ile bir bütün bütün teşkil eden vergi inceleme raporlarındaki hatalar düzeltilebilir⁸⁸

Takdir komisyonu kararındaki, hesap ve matrah hataları da düzeltme yolu ile düzeltilemez⁸⁹. Takdir komisyonu kararlarına dayanak alınan bilgi ve belgelerin hatalı olması durumunda, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyat da düzeltme konusu yapılamaz. Uyuşmazlığı yargı organı çözer. Buna karşılık, vergi dairesinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve takdir kararının bu yanlış bilgiye dayanması durumunda düzeltme mümkündür⁹⁰.

⁸⁶ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s.131.

⁸⁷ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Vergi Hatalarının Yargısal Çözümüne İlişkin Bazı Sorunlar", http://www.akader.info/KHUKA/2004_eylul/7.htm (Erişim Tarihi: 02.02.2011)

⁸⁸ Yılmaz Özbacı,(b), **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s.390.

⁸⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.126

⁹⁰ Özbacı, (b), **a.g.e.**, s.390

c) Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

Bütün vergisel uyuşmazlıklarda dava açmadan önce idareye başvurma hakkı vardır, bu talep vergi hatalarının düzeltilmesi ile sınırlı değildir⁹¹. Vergi hataları vergilendirme işlemlerinin bünyesinde ortaya çıkmakla beraber, bu hataların, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından verginin ödenmesi ve vergi borcunun sona ermesine kadar geçen sürecin hangi aşamalarında düzeltme yolu ile düzeltilebileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Diğer yandan, vergilendirme sürecinde yer alan bazı işlemlerde düzeltme yolunun uygulama olanağının olup olmadığı ve bazı vergi türlerine has özel durumlarda bu yolun çözüm getirip getiremeyeceğinin de incelenmesi gerekmektedir.

İdare hukukuna göre, idare kendi işlemleri üzerinde, kaldırma, değiştirme ve geri alma olmak üzere üç tür tasarrufta bulunabilir. Her biri birer idari işlem olan, kaldırma ve değiştirme tasarruflarının etkileri ileriye dönük olduğu halde, yine bir idari işlem olan geri almada işlem, tüm etki ve sonuçlarıyla birlikte, tesis edildiği andan itibaren hukuken ortadan kalkmaktadır⁹². Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlem de, hatalı vergilendirme işlemi tesis edildiği andan itibaren, tüm etki ve sonuçlarıyla hukuken geçersiz kılar, yani idare hatalı vergilendirme işlemi geri alır. Dolayısıyla, düzeltme, idari işlemlerin geri alınmasının vergi hukukuna özgü örneğidir.

Re'sen düzeltme ve başvuru üzerine düzeltme yolları ile düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Re'sen düzeltme; vergi hatasının, herhangi bir başvuru olmaksızın, vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir⁹³. Başvuru üzerine düzeltmede, yükümlü vergi dairesinden hatanın düzeltilmesi talebinde bulunur.

Resen düzeltme yolunda, vergi idaresi, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları kendiliğinden giderir. Başvuru üzerine düzeltmede, düzeltme istenecek vergi dairesi, bünyesinde hata bulunan vergilendirme işlemi tesis eden vergi dairesidir. Başvurunun vergi idaresince kabul edilmesi durumunda, hatalı işlem düzeltilerek uyuşmazlık ortadan kaldırılır.

⁹¹ Erdoğan Sağlam, "Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava Açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 267, Kasım 2003, s.15.

⁹² Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.337.

⁹³ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.229.

d) Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Zamanaşımı

Vergi hatalarında düzeltme talebi zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Burada önemli olan nokta, talep üzerine düzeltilecek bir vergi hatasında mükellefin iradesinin yazılı bir biçimde işlemi yapan vergi müdürlüğüne bildirilmesidir.

Düzeltilme zamanaşımında genel kural, zamanaşımının vergi alacağına doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlayarak beş yıl olmasıdır. Beş yıllık zamanaşımı süresi her iki düzeltme yolu için (idarece re'sen ve ilgilinin talebi üzerine) geçerlidir⁹⁴.

Danıştay, zamanaşımı süresi dolduktan sonra ilgililerce vergi idaresinden düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemleri kanuna uygun bulmaktadır⁹⁵.

4. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Usul Kanununda düzenlenmektedir. Kanunun 375'inci maddesi konuya ilişkin şartlar hakkında da hüküm vermektedir. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.

⁹⁴ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.160.

⁹⁵ Dan. 4.D., 22.11.1983, E:1982/1544, K: 1983/9144, Arslan, **a.g.e.**, s.159.

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Pişmanlık uygulaması, yükümlü-idare arasındaki ceza ilişkisini ortadan kaldırmakla beraber, uygulanması halinde mükellefe vergi ziyayı ya da kaçakçılık cezasının kesilmesini önlemektedir⁹⁶.

5. Diğer İdari Çözüm Yolları

Barışçıl yollardan çözümler arasında uzlaşma, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah yollarının yanı sıra terkin ve af olarak adlandırılan idari çözüm yolları mevcuttur.

a) Terkin

Terkin, silinme manasına gelen bir sözcüktür. Terkin yoluyla verginin kısmen veya tamamen tüm hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kalkması mümkündür. Çeşitli kanunlarda terkin yoluna ilişkin hükümler mevcuttur. Çünkü terkin ancak kanunla belirlenen hallerde mümkündür.

Terkin kendiliğinden gerçekleşen bir idari çözüm yolu değildir. Yararlanmak isteyen vergi mükellefi bunun için başvuruda bulunmak zorundadır. Mükelleflerin terkinden yararlanabilmeleri için vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir. Terkin işleminin yapılmaması ya da yapılan tespitin yeterli görülmemesi halinde mükelleflerin yargı kuruluşlarına başvurma hakları vardır⁹⁷.

Vergi alacağını sona erdiren nedenlerden biri olan terkin, ancak kanunlarda belirtilen nedenlerin varlığı halinde söz konusu olmaktadır. İşte, bu nedenlere dayalı olarak yapılan terkin işlemini; doğal afetler nedeniyle terkin, vergi hatalarının

⁹⁶ İsmail Işık, Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:164, Ağustos 2006, s.75.

⁹⁷Kırbaş, **a.g.e.**, s.133.

düzeltilmesi nedeniyle terkin, tahakkuktan vazgeçme ile terkin ve yargı organlarının kararına dayanan terkin şeklinde sınıflandırmak mümkündür⁹⁸.

aa) Doğal Afetler Nedeniyle Terkin

Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinde konuya ilişkin hüküm verilmektedir. Anılan kanun hükmüne göre; Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığı'nca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. (Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.) Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Doğal afetler nedeniyle terkinde Vergi Usul Kanunu'nun 115'inci maddesinin ilk bendine göre terkin yapılabilmesi için, kişisel, ticari ve mesleki bütün varlıkların, aynı maddenin ikinci bendi hükmü kapsamında terkin yapılabilmesi için ise, bitkisel ve hayvansal bütün ürünlerin en az üçte birinin afetten zarar görmesi gerekmektedir.

ab) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Nedeniyle Terkin

Vergi Usul Kanunu madde 120'de mükellef veya vergi sorumlusu aleyhine yapılan bir takım hatalar sebebiyle fazla tahakkuk edilen ya da tahsil edilen verginin terkinine ilişkin hüküm düzenlenmektedir.

Buna göre; Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden

⁹⁸ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.106.

başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

ac) Tahakkuktan Vazgeçme İle Terkin

Vergi Usul Kanunu'nda terkinine ilişkin hüküm veren 115'inci maddesinin ardından gelen bir mükerrer 115'inci madde yer almaktadır. 3239 Sayılı Kanunla gelen bu maddeye göre; İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 402 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 19 Türk lirasını aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu maddede geçene benzer bir uygulama 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106'ncı maddesinde geçmektedir. Madde hükmüne göre; Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 29.01.2010 tarihli 27477 sayılı Resmi Gazete'ye göre, 10 Türk lirasına kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisine haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir.

ad) Yargı Organlarının Kararına Dayanan Terkin

Mükellefin, yapılan işlemin haksızlığını ileri sürerek yargı organlarına başvurması ve haklılığını kısmen veya tamamen kabul ettirmesi halinde, vergi idaresinin yargı kararı doğrultusunda terkin işlemini gerçekleştirmesi gerekmektedir⁹⁹.

Bu yolla verginin terkin edilebilmesi için; yargı organının verdiği kararın kesin nitelikte olması, süresi içinde üst yargı yollarına başvurulmadığı için kararın

⁹⁹ Gerçek, a.g.e., s.108.

kesinleşmiş olması veya süresi içinde üst yargı organına başvurmuş ise, vergi mahkemesi kararının onaylanmış olması gerekmektedir¹⁰⁰.

b) Af

Vergi affı, “devletin politik nedenlerle kamu alacağından vazgeçmesi olup, vergi borcunun ortadan kaldırılması yani silinmesi¹⁰¹” olarak ifade edilmektedir. Af, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir nedendir. Ancak, devlet bazen af ile tek taraflı olarak alacağından vazgeçebilmekte, cezaların yanında vergi asıllarının bir kısmını da affedebilmektedir¹⁰².

Vergi afları, bireylerin ve şirketlerin geçmişteki vergi borçları nedeniyle ortaya çıkan vergi cezalarının veya asıllarının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasına müsaade eder¹⁰³.

Af çıkartma yetkisi, yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Meclis, bu yetkiye dayanarak, zaman zaman af kanunları çıkartarak, bazı vergi borçlarını kısmen ya da tamamen affedebilmektedir

ba) 2011 Yılı Vergi Affı

Ülkemizde en son çıkarılan vergi affı 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” adını taşımakta ve 25 Şubat 2011 tarihli 27857 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

2010 Kasım ayında mecliste gündeme gelen vergi ve prim affı tasarısı Torba Tasarı kapsamında kabul edilmiş ve TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilerek yasalашmıştır. Yasa Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe girdikten sonra iki ay içinde ilgili idarelere başvuru yapılması gerekmiştir. Uygulamadan yararlanmak isteyenlerin dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları gerekli koşullar arasında sayılmıştır.

¹⁰⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.150.

¹⁰¹ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2003, s.40.

¹⁰² Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.199.

¹⁰³ James Alm, “Tax Policy Analysis; The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, Georgia State University, <http://ideas.repec.org/p/ays/ispwps/paper9806.html> (Erişim Tarihi: 18.05.2011)

Affin kapsamına, 31 Aralık 2010 tarihine kadar ödenmemiş vergiler ile bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, idari para cezaları, gümrük vergileri; belediyelerin beyannamelere ilişkin vergileri, 2010'da tahakkuk eden vergileri, ödenmemiş ücret, su kullanım, büyükşehir belediyelerinin su ve atık su bedeli alacakları dahil edilmiştir. Cumhuriyet tarihinin en kapsamlı affı olarak nitelenen yasa kapsamında vatandaşlar başta vergi ve prim borçları olmak üzere devlete olan yaklaşık 300 kalem borcunu yeniden yapılandırma şansını elde etmişlerdir.

Maliye Bakanlığı'ndan yapılan açıklamaya göre bu af kapsamında kesinleşmiş vergi borçları için yeniden yapılandırma isteyen mükellef sayısı başvuru süresinin ilk üç gününde 97 bin kişiye ulaşmıştır. En son yapılan düzenleme ile birlikte daha fazla kişinin yararlanabilmesi için yapılandırmaya başvurma süresi uzatılmıştır. Yürürlüğe girdiği tarihten Mayıs 2011 sonuna kadar 2 milyon 675 bin kişinin başvurduğu borç affı yaklaşık 35 milyar liralık borcu ilgilendirmektedir.

Tablo 1: İdari Çözüm Yollarının Karşılaştırılması

	Uzlaşma	Cezada İndirim	Pişmanlık ve Islah	Düzeltilme
Hangi Tür Vergilerin Konu Edileceği	Kaçakçılık nedeniyle Kesilen vergi ve ziyayı haricindeki tüm vergiler kapsamı dahilindedir	Her türlü vergi Ziyayı cezası ile özel ve genel usulsüzlük cezaları kapsam dahilindedir	Emlak vergisi dışındaki tüm vergiler ve cezalar kapsamı dahilindedir	Vergi İncelemesinden, Re'sen takdir işleminden vb. nedenlerden kaynaklanan vergiler düzeltme kapsamında değildir.
Hangi süreler İçinde Yararlanılabilir	İncelemenin başlangıcından son tutanağın düzenlenmesine kadar ya da ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır	Dava açma süresi içinde başvurulması gerekmektedir	Herhangi bir süre öngörülmemiştir	Beş yıllık düzeltme zaman aşımı içinde istenilmelidir
Yararlanma Koşulları	Yazılı ya da sözlü başvuruda bulunulması gereklidir	Vergi aslı ile cezasının dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde ödeme isteminde bulunulması ve belirtilen süre içinde ödenmelidir.	-Kendiliğinden haber verme -Hiç verilmemiş ya da eksik, yanlış verilmiş olan beyannamelerin verilmesi -Beyan edilen Vergilerden vadesi geçmiş olanlarını pişmanlık zammı ile ödeme	İstemin yazılı yapılması gerekmektedir
Yararlandıktan Sonra	Kesindir, dava Açılmaz	Yargı yoluna başvurulamaz	Yargı yoluna başvurulamaz	Yargı yoluna başvurulamaz
Kimler Eliyle Yapılabilir	Uzlaşma komisyonları tarafından yapılır	Cezalı tarhiyat yapan vergi dairesi tarafından yapılır	Beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından yapılır.	Vergi dairesi müdürü tarafından yapılır.
Yararlanma Sayısı	Her zaman ve sınırsız sayıda yararlanılabilir	½ oranındaki indirimden sadece bir kez yararlanılabilir	Her zaman ve sınırsız sayıda yararlanılabilir	Her zaman ve sınırsız sayıda yararlanılabilir
Ödeme Zamanı	Süreler geçmiş ise tutanağın tebliğinden 1 ay içinde aksi halde kanuni ödeme zamanlarında	Dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 1 ay teminat gösterilirse 3 ay içinde ödenir.	Süresi geçmiş olanların 15 gün içinde ödenmesi gerekir	

Kaynak: Mehmet Hanifi Baki, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması**, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2008, s.41.

B. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yolla Çözümü

İdari yollar ile çözümlenebilen vergi uyuşmazlıkları yargı yolu ile de çözümlenebilmektedir. Yargı yoluna başvurma idari yolların tüketilmesinin ardından tercih edilebilmesinin yanı sıra idari yollara hiç başvurmadan da tercih edilebilir. Barışçıl çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna başvurulması; davacı ve davalı arasında var olan çekişme, yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir.

Genel anlamıyla yargı sözcüğü, bir nesne, olay, durum hakkında varılan kesin kanıyı ifade etmektedir. Hukuk dilinde de yargı, aynı sözcük anlamını taşımakla birlikte, bir sonucun da beyan edilmesini zorunlu kılar. İddia ile başlayan, hazırlık tahkikatı ve son tahkikat ile yürütülen, ilam ile sonlanan faaliyetler dizisinin adı yargılama (hükme bağlama)'dır ¹⁰⁴.

Vergi uyuşmazlıkları vergi yargısının görev alanı içindedir. Yargı yoluna başvurulması ile vergi davası açarak ve gerekli görüldüğü takdirde itiraz ve temyiz yollarına başvurularak uyuşmazlıklar çözüme bağlanır. Yargılamanın amacı, ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkların, her iki tarafı ve toplumu en üst düzeyde tam olarak tatmin edecek şekilde çözümlenmesidir ¹⁰⁵.

Vergi yargılaması hukuku, kurumlar bakımından medeni yargılama hukukuna, ilkeler yönünden ise, ceza yargılaması hukukuna yakındır. Çünkü İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollama, vergi yargılaması hukukunda medeni yargılama hukukunun bazı kurumlarından ve kurallarından yararlanma imkanı vermektedir ¹⁰⁶.

İdari yargının bir kolu olan vergi yargısı, vatandaşlar ile vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlıklara “vergi davası” şeklinde bakmaktadır. Bu tür davalara, vergisel uyuşmazlıklar konu edilmekle beraber, geniş anlamda ceza mahkemelerinde kovuşturulan vergi suçları da bu uyuşmazlıklar kapsamındadır. Dolayısıyla, vergi

¹⁰⁴ Doğan Bayar, “Mali Yargı Nedir?”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.33-46.

¹⁰⁵ Ejder Yılmaz, **İstinaf**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2005, s.15.

¹⁰⁶ Batun (a), **a.g.m.**, s.258.

mahkemelerinin görmekte olduğu uyuşmazlıklara da sadece vergi mahkemeleri bakmamaktadır¹⁰⁷.

III. VERGİ DAVASININ AÇILMASI VE İDARİ YARGILAMA USULÜ

Vergi davası, ilke olarak vergi idaresinin yapmış olduğu vergi tarh, ceza kesme ve tahsil işlemlerine karşı açılan davaların, ilk derece mahkemesinden temyiz merciindeki yargılamaya kadar geçen sürecin genel ismidir. Ülkemizde 20 Temmuz 1982 tarihinden itibaren, vergi mahkemelerinde dava açmanın esas ve usulleri, 20 Ocak 1982 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır¹⁰⁸.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, idari dava türlerini sayarken, vergi davasına yer vermemiştir. Ancak, 3/2-e, 17/1, 27/3, 27/6, 28/6'nci maddelerde vergi davalarına ilişkin düzenlemeler getirmiştir.

Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetiminde görevli mahkemeler, vergi mahkemeleridir. Vergilendirme işlemlerine muhatap olan vergi mükellefleri veya vergi sorumlularınca vergi mahkemelerinde dava açılmasına ilişkin süre ve usuller, İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilk maddesinde; vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün, bu kanunda gösterilen usullere tabi olacağı ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanarak incelemelerin evrak üzerinde yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre; vergiye ilişkin davalarda yargılama usulü esas olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine tabidir. Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda¹⁰⁹ yer alan vergi davaları ile ilgili hükümler de göz önüne alınmalıdır.

Hukukumuzda, tüm idari eylem ve işlemleri kapsayan genel nitelikte bir idari usul kanunu yoktur; ancak, tipik birer idari işlem niteliğinde olan vergilendirme

¹⁰⁷ Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.44.

¹⁰⁸ Vahit Polatkan, "Vergi Yargısı", **Yaklaşım Dergisi**, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930791.htm> (Erişim Tarihi: 13.01.2011)

¹⁰⁹ 28.07.1953 tarihli 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

işlemlerinde vergi idaresinin uyması gereken usul kurallarını içeren özel bir idari usul yasası olarak “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” bulunur. Böylece, ülkemizde, idare hukukuna özgü, genel bir usul kodu bulunmamasına karşın, vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış¹¹⁰ bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkar¹¹¹.

Vergi davası türleri hukukumuzda belirlenmemiştir¹¹². Uygulamada af yasaları ile ilgili uyuşmazlıklar, belediye gelirleri, çevre temizlik vergisi, damga vergisi, gelir vergisi, gider vergisi, gümrük vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi, vergi cezaları gibi alanlarda dava türlerine rastlanmaktadır.

Vergi davası açmaya hakkı olanlar, vergi mahkemelerine doğrudan başvurarak vergi davası açabilirler. Dava açma hakkı olanların vergi uyuşmazlıklarını davaya dönüştürmeleri, süreç olarak iki yolla mümkün olabilmektedir¹¹³:

- Mükellef, sorumlu veya ceza muhatabı, şartları gerçekleşmişse, öncelikle idari yolla uyuşmazlığı çözmeyi deneyebilir. Şartları gerçekleşmişse öncelikle uzlaşma yoluna veya hataların düzeltilmesi yoluna ya da pişmanlık ve ıslah veya cezalarda indirim kurumlarından yararlanabilmek için başvurur ve bu yolların temin edilememesi ya da sonuca ulaştırılamaması sebebiyle vergi mahkemesinde dava açar.
- Mükellef, sorumlu veya ceza muhatabı, doğrudan doğruya vergi mahkemesine başvurur.

Vergi davasının ayırt edici özellikleri ise şöyle sıralanabilir:

- Vergi davasının taraflarından biri vergi idaresi olmalıdır,
- Dava, bir verginin mükellefi/sorumlusunca vergi idaresine ödenmesi vergilendirme- ilişkisinden kaynaklanmalıdır,
- Dava, parasal edimin dışında bir edim içermemelidir,

¹¹⁰ Kodlaştırma : bir hukuk düzeninde yürürlükte bulunan teamül hukukunu (örf ve adet kurallarını) derleyerek yazılı hukuk biçimine getirmek ve ayrıca, yürürlükte bulunan hukukun yeniden gözden geçirilerek boşlukların doldurulması demektir. Milli hukuk düzeninde kodlaştırma faaliyetleri yasama organları tarafından yapılır. Devletlerarası toplulukta ise, bir yasama organı mevcut olmadığından kodlaştırmanın çok taraflı ve katılmaya açık anlaşmalar yoluyla yapılması gerekmektedir

¹¹¹ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı: 1, Yayın Tarihi: 1997, s.192-193.

¹¹² Çetinkaya, **a.g.m.**

¹¹³ Tosuner, Arıkan, **a.g.e.**, s.123.

- Davanın biçimsel özellikleri arasında; vergi davası, bir verginin ve/veya ferilerinin kaldırılması veya iadesi talebini içermelidir.

A. Vergi Davasının İdari Yargılama İçindeki Yeri

Türk idare hukuku öğretisinde, vergi davasının, tam yargı davalarının türlerinden biri olarak sayılmasının yanı sıra, mevcut idari dava türleri arasında en kolay ve en uygun biçimde yerleştirilebileceği kategorinin iptal davası olduğunu savunanlar vardır.

Öğretide, vergi davasının, temel nitelikleri itibariyle, tam yargı davası kategorisinde yer aldığı kabul edilmiş, ancak, özü itibariyle tam yargı davasından ziyade iptal davası niteliğine daha yakın durduğu da ileri sürülmüştür.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesine göre, idari dava türleri şunlardır¹¹⁴:

- İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan “iptal davaları”,
- İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan “tam yargı davaları”,
- 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 (iptal davası ya da tam yargı davası olabilir).

Doktrinde vergi davalarının hukuki niteliği oldukça tartışmalı bir görüştür. Bu yüzden vergi davalarının iptal davası olduğu görüşü, tam yargı davası olduğu görüşü, karma görüş ve her iki özelliği de taşıyan kendine özgü bir dava olduğu şeklinde dört temel görüş vardır.

1. İptal Davası Görüşü

İptal davası, hukuka aykırı bir idari işlemin, idari yargı organları tarafından iptal edilerek ortadan kaldırılmasını sağlayan bir dava türüdür. İptal davaları,

¹¹⁴ Yaşın, **a.g.e.**, s.45.

idarenin hukuka aykırı karar ve işlemlerini ortadan kaldırmak için açılır. Bu davalarda idari işlemin objektif hukuk kurallarına uygun olup olmadığı incelenmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'inci maddesinde, iptal davalarının, idari işlemler aleyhine, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacağı hükme bağlanmıştır¹¹⁵. Eğer idari işlem hukuka aykırı bulunursa iptaline karar verilmektedir. Bu açıdan vergi davasının iptal davası olduğu ifade edilmektedir¹¹⁶.

Vergi davasının, iptal davası niteliğinde olduğunu öne süren görüşe göre, vergi yargıç her durumda, idarenin, vergi kanunlarının belirlediği matrah ve oranlara uyup uymadığını inceler, bir başka deyişle, vergi davasında yargıç, iptal davasında yaptığı gibi objektif nitelikte bir araştırmaya girişir¹¹⁷.

Bu görüşe göre, vergi davaları, kural olarak, iptal davası niteliği taşır, ancak belli durumlarda tam yargı davası niteliğine de bürünebilir. Bu durumda, iptal ve tam yargı davası birlikte açılabilmesi gibi, ayrı ayrı dava açma yoluna da gidilebilir; sonuçta, vergi davasının, ayrı bir dava türü sayılmayı gerektirecek kuramsal bir niteliği yoktur. Dolayısıyla, vergi davalarını, tümüyle idare hukukuna özgü bir dava türü olan iptal davası kategorisine dahil etmek gerektiğini savunmaktadırlar.

Bu görüşü savunanlara göre, vergi uyuşmazlıklarının, idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde yerleştirilebileceği kategori iptal davasıdır; vergi uyuşmazlıkları, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklanır ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiasına dayanır¹¹⁸.

Vergi davasının diğer iptal davalarından farkı, hakiminin dava konusu olan işlemi iptal etmenin yanında uyuşmazlıkla ilgili bir hüküm vermek durumunda olmasıdır.

¹¹⁵ Dan.10.D., 19.04.2005, E:2003/3334, K: 2005/1967.

¹¹⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2.Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 55.

¹¹⁷ Civan Turmangil, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987, s. 146.

¹¹⁸ L. Duran, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II", **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, Sayı:1, Mart 1988, s. 65.

2. Tam Yargı Davası Görüşü

Tam yargı davası, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 2'nin ilk fıkrasının (b) bendinde "idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar" olarak tanımlanmaktadır.

Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunanlara göre, vergi davasında da, tam yargı davasında olduğu gibi, vergi yükümlüsü salınan bir verginin esasına ya da tutarına itiraz eder. Vergi davasına tam yargı davası niteliğini atfeden görüşün temelinde, vergi davasının konusunun paraya ilişkin olması, bir başka deyişle, davanın özü itibarıyla bir sübjektif hakkı tartışma konusu yaptığı inancı yer alır. Fransız idare hukuku öğretisinde de vergi davası, genel olarak, tam yargı davası sayılır¹¹⁹.

Hakim, vergilendirme işlemini sadece iptal etmez aynı zamanda dava konusunun esası hakkında da hükme varır. Bu durum da vergi davasını bir tam yargı davası niteliğini taşıyan bir dava yapmaktadır.

3. Kendine Özgü Dava Olduğu Görüşü

Vergi mahkemelerinin görev ve nitelikleri incelendiğinde, uyuşmazlıkların buna bağlı olarak iptal davasına konu olmalarının yanında tam yargı davası özellikleri taşıdıkları da görülmektedir.

Vergi davasının kendine özgü bir dava olduğunu savunan görüşe göre, vergi davası, objektiflik ve yasallık öğeleri nedeniyle iptal davasının unsurlarını, yargıcın yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını birlikte barındıran "karmaşık" bir dava türüdür¹²⁰.

Vergi davasında yükümlünün özel durumu ve haklarının korunması söz konusu olmaksızın, vergilendirme işleminin geçerliliği incelenir. Vergilendirme işlemi, hazine ile yükümlü arasındaki ilişkiyi geleceğe dönük olarak bireyselleştirdiğinden, sübjektif öğeler de taşır ve işlemin bu özelliği dava konusu edildiği vergi yargısına sübjektif bir nitelik verir; ancak vergi davasının, konusunun bir hukuk kuralının ihlaline ilişkin bulunması nedeniyle, objektif bir yanı da bulunur.

¹¹⁹Serkan Ağar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm (Erişim Tarihi: 14.12.2010)

¹²⁰Duran, **a.g.m.**, s.67.

Vergi davasında incelenen hukuksal sorun, objektif hukuku ilgilendirmekle beraber, yükümlü ile vergi idaresi arasında kurulan özel bir ilişki özelliğine de sahiptir. Bu biçimi ile vergi davası, bireyselleştirilmiş bir objektif yargı olarak düşünülür ve kural olarak objektif olmakla birlikte, subjektif yargının niteliklerini de taşıyan, kendine özgü bir dava türü olarak kabul edilir¹²¹.

4. Karma Nitelikli Görüş

Bu görüşü ikiye ayırmak mümkündür. İlk görüş, vergi davasının ağırlıklı olarak tam yargı davası niteliğini taşıdığını savunurken, ikinci görüş, ağırlıklı olarak iptal davası olduğunu savunur. Tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere (örn. haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların “iptal davası”, tahsilden sonra açılan davaların (iade davaları) ise, kural olarak, “tam yargı davası” niteliğini taşıdığı söylenebilir. Bu nitelermeler kabul edildiğinde, vergi davalarının kuramsal yapısı, “iptal davası ağırlıklı karma model ” olduğu söylenebilir¹²².

Bu görüşler arasındaki fark, idari dava türlerinden hangisine ağırlık verileceği, hangisinin istisnai nitelik taşıyacağı konusundadır.

Vergi yargılaması ve vergi davaları özellikle 1980 yılında yapılan değişikliklerden sonra üzerinde oldukça yoğun tartışmaların yaşandığı bir konudur. Vergi yargısının niteliğindeki tartışmalara ilişkin üç değişik görüş mevcuttur. Bunlardan bir kısmı vergi yargısının adli yargıya bağlı olması gerektiğini savunurken, diğer bir görüş ise idari yargıya bağlı olmasını savunmaktadır. Bu konuya ilişkin son görüş ise müstakil yani bağımsız bir vergi yargısı sisteminin olmasının yararlı olacağını ileri sürmektedir. Diğer önemli tartışma konusu ise vergi davasının niteliğine ilişkindir. Öğretide iptal davası ya da bir tam yargı davası olarak gören eğilimler mevcuttur. Esasında vergi davası iki dava çeşidinden de unsurlar taşıyan özel bir dava çeşidi olarak görmek gerekir¹²³.

¹²¹ Ağar, **a.g.m.**

¹²² Ağar, **a.g.m.**

¹²³ Aksoy, **a.g.e.**, s.55.

5. Uygulamadaki Durum

Uygulamada vergi davaları iptal davası şeklinde işlem görmektedir. Vergi davası genelde vergilendirme işlemlerine yönelik yapılan işlemin iptali için mükellef, sorumlu veya alacaklı kamu idaresince açılabilen ve uygulamada genel olarak iptal davası şeklinde önümüze çıkmaktadır. Her ne kadar vergi davalarının doktrinde tam yargı davası olarak genel görüş hâkim olsa da iptal davası kimliği daha açık olarak ortaya çıkmaktadır¹²⁴.

B. Vergi Davasının Konusu

Vergi Usul Kanununun vergi davalarının konusu hakkında hüküm veren 378'inci maddesine göre; Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Vergi davasının konusu ve kapsamı, vergi yargısının görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklar ile sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan, “vergi davası” ifadesi, ikmalen, re'sen, idarece tarh edilen ya da bir başka şekilde ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları gösterir.

İdari yargının bir kolu olan vergi yargısı, vatandaşlar ile vergi dairesi arasında çıkan uyuşmazlıklara “vergi davası” şeklinde bakmaktadır. Bu tür davalara, vergisel uyuşmazlıklar konu edilmekle beraber, geniş anlamda ceza mahkemelerinde kovuşturulan vergi suçları da bu uyuşmazlıklar kapsamındadır.¹²⁵

Daha belirli bir gruptandırma yapmak gerekirse şu ayırım üzerinde durulabilir:

- Vergi Usul Kanununa tabi bulunan; vergi, resim, harçlar, bunların faiz ve cezaları ile ilgili davalar,

¹²⁴ Serkan Acinoroğlu, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009, s.204.

¹²⁵ Yaşın, *a.g.e.*, s.44.

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre ithalde alınan vergi ve resimler ve bunların cezaları ile ilgili davalar,
- Kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi benzeri mali yükümlülükler, inzibati para cezaları ile ilgili davalar,
- Yukarıdakilerin tümünün tahsilat aşamasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarla ilgili davalar¹²⁶.

Kural olarak her işlem (her vergi/ceza ihbarnamesi) ayrı bir dava konusu yapılmak durumundadır. Ancak, aynı mükellefle (veya vergi sorumlusu) ile ilgili olan ve aynı tarhiyat sebebine dayanan işlemlerde, işlemlerin tümü için tek dava açılabilir. Ancak işlemlere karşı ortak açılan davalarda, işlem türleri itibariyle temyiz mercinin de aynı olması gerekir. Örneğin, bir şirketin 2002 yılı hesapları dolayısıyla yapılan inceleme sonucunda hazırlanan vergi inceleme raporuna dayanarak ve bir kısım giderleri reddedilmek suretiyle kurumlar vergisi, kurum stopaj vergisi ve katma değer vergisi tarhiyatlarına muhatap kalması halinde, bu tarhiyatlardan ilk ikisi için ortak dava açılabilirken, katma değer vergisi tarhiyatı bu davaya dahil edilemez. KDV tarhiyatı için ayrı dava açılması gerekir. Zira, kurumlar vergisi ve kurum stopaj vergisi için mahkemece verilecek kararın temyiz mercii, Danıştay 3 veya 4. Dairesi iken, katma değer vergisi dolayısıyla verilecek kararların temyiz mercii Danıştay 7 veya 9 Dairesi'dir¹²⁷.

Aşağıdaki işlemler dava konusu yapılabilmektedir;

1. Verginin Tarhı

Kişi ve kurumların vergi borçlarını kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesince tespit eden idari işleme verginin tarhı denir¹²⁸. Vergi Usul Kanunu, madde 378/2 hükmü uyarınca yükümlüler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Verginin tarhı iki ana bölümden oluşmaktadır; verginin beyan esasına göre tarh edilmesi ve verginin idare tarafından tarh edilmesi.

¹²⁶ Özbacı (a), **a.g.e.**, s.35.

¹²⁷Eser Sevinç, "Vergi Yargısı" ,

http://ymm.net/blogs/vergi_davalar/archive/2009/04/10/vergi-yarg-s.aspx (Erişim Tarihi: 13.01.2011)

¹²⁸ Aksoy, **a.g.e.** , s.53.

Verginin beyan esasına göre tarh edilmesi; olağan tarhiyat usulü beyana dayalı tarhiyattır. Bu yöntemde genel ilke, yükümlünün vergiyi doğuran olay ya da olaylar neticesinde matrahı kendisinin saptaması ve vergi idaresince de bu saptamaya itibar edilmesidir. İdeal bir vergilendirme sisteminin tekniği olarak nitelenen beyan usulünde yükümlü ile vergi idaresi arasında objektif iyi niyet kurallarına dayanan bir ilişki söz konusudur¹²⁹.

Beyanname verilmek suretiyle tarh edilen vergiler, vergi davasına konu olmaz kuralının iki istisnası bulunmaktadır¹³⁰:

- Vergi hatası varsa buna ilişkin vergi davası açılabilir. Öncelikle hata düzeltme yöntemine denedikten sonra bu yoldan başarı elde edilememiş ise, vergi mahkemesinde dava açılacaktır.
- İhtirazi kayıtla beyanname verilmesi halinde, çekince konuları hususlarda dava açılabilir.

Mükellefler kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bunun iki istisnası vardır. Birinci istisna vergi hatasının varlığıdır, İkincisi ise, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi durumudur. İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin vergiye tabi olmadığını düşündükleri gelirleri veya istisna, muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yoldur¹³¹. İhtirazi kayıtla beyan veren kişi, haksız ödediği vergileri geri isteyebilmek için daha sonra dava yoluna başvurabilme imkanına sahiptir.

Mükelleflerin ilgili vergilendirme dönemine ait vergi beyannamesinin Vergi İdaresi uygulamalarına katılmama irade ve gerekçeleri ile kayba uğradıkları vergi tutarlarını hesaplayıp gösterdikleri bir beyan şeklidir. Böylece, mükellefler ihtirazi kayıt dilekçesi ile verilen beyannameler ile fazladan tahakkuk ettirilecek olan vergi için dava açma hakkı saklı olduğunu beyan ederek dava açma haklarının saklı olduğunu beyan ederler. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan

¹²⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.97.

¹³⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009, s.193.

¹³¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 135-136.

işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

Verginin idare tarafından tarh edilmesi; verginin idare tarafından tarh edildiği haller, re'sen, ikmalen ve idarece tarhtır. Vergi Usul Kanununun Mükerrer 30'uncu maddesinde mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarıyla muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerini tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu, madde 35 hükmü gereği Bu yöntemlerde tarh edilen vergi yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilir. Yükümlü tebliğ işlemine karşı dava açabilecektir.

2. Vergi Cezası Kesilmesi

Cezanın kesilmiş ve muhataba tebliğ edilmiş olması şartıyla, kişilerin adlarına kesilen cezalara karşı dava açma hakları vardır. Vergi cezaları, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler için öngörülen yaptırımlardır. Vergi cezalarının amacı, vergi mükellefleri ve sorumluları üzerinde caydırıcı etki yaparak vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsilinin sağlanması ve vergi kanunlarına aykırı davranışların cezalandırılmasıdır¹³².

3. Takdir Komisyonu Kararları

Mükellefler takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamazlar. Çünkü yükümlüler ancak kendileri bakımından ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı dava açabilirler. Takdir Komisyonu kararları kendilerine doğrudan uygulanamayacağı için bu kararlara karşı vergi mahkemelerine başvuramazlar. Ancak komisyonun emsal bedellerine karşı yükümlüler dava açabilirler¹³³.

4. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemleri

İhtiyati tahakkuk, mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş borçlarının, tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden ve dolayısıyla normal tahakkuk yollarını izlemeden yapılan tahakkuk işlemini ifade eder. İhtiyati tahakkuk kamu alacağını

¹³² Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1995, s. 31-32.

¹³³ Tosuner, **a.g.e.**, s. 136-137.

koruma amacına yönelik bir izlemedir. Kesin bir borç doğurmaz. Ancak, ihtiyati haciz ile birlikte uygulandığı takdirde işlerlik ve etkinlik kazanır¹³⁴.

İhtiyati haciz, alacaklının bir para alacağıının zamanında ödenmesini güvence altına almak için, borçlunun mallarına geçici olarak el konulmasıdır. Alacaklı, borçlunun borcunu zamanında ödemeyeceği kanısında ise, borçlunun mallarını haczettirdikten sonra alacak davası açar veya icra takibi yapar¹³⁵.

Hakları veya mal varlıkları üzerine, ihtiyati tahakkuka dayanarak, ihtiyati haciz konmuş olan kişiler, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına karşı, vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Ancak tahakkuk, ihtiyati hacize dönüştürülmeden dava açılmamaktadır¹³⁶.

5. Haciz

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 62'nci maddesine göre; Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur.

Haciz, kesinleşmiş bir icra takibinin konusu olan belli bir para alacağıının ödenmesini sağlamak için, bu yolda talepte bulunan alacaklı lehine, söz konusu alacağı karşılayacak miktar ve değerdeki borçluya ait mal ve haklara, icra dairesi tarafından hukuken el konulmasıdır¹³⁷. Haciz idari bir işlem olduğu için bu işleme karşı vergi mahkemesine karşı dava açılması gerekir. Haciz uygulamasından doğacak anlaşmazlıkları çözümlemekle görevli yargı yeri vergi mahkemeleridir¹³⁸.

6. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler

Vergi Usul Kanunu, madde 378/1 gereği; bu tür vergilerin dava konusu yapılabilmesi için ücret serbest meslek kazançları gibi gelirler üzerinden tevkif

¹³⁴ Vergi Portalı, "İhtiyati Tahakkuk"

<http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=538> (Erişim tarihi: 15.02.2011)

¹³⁵ Nizam İpekçi, **İhtiyati Haciz ve Sıra Cetveli**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2004, s.5.

¹³⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.179-180.

¹³⁷ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, (a), **İcra ve İflas Hukuku**, 14. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.248.

¹³⁸ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003, s. 140-141.

(stopaj) yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

7. Ödeme Emirleri

6183 Sayılı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun madde 58/1 gereği; kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişi, borcun olmaması, borcun kısmen ödenmiş olması, veya borcun zamanaşımına (müruruzaman) uğramış olması gibi nedenlerden biriyle vergi mahkemesine müracaat ederek dava açabilmektedir.

Böyle bir davanın açılmasından mükellefler sadece verginin tahsiline ilişkin hususlarda itirazda bulunabilirler. Verginin önce tarh ve tahakkuk ettikten sonra ödenmesi gerekir. Eğer verginin tahsili aşamasından önce yapılan işlemlerde hukuka aykırılık varsa, bunun tarh ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkarılarak çözümlenmesi gerekir.¹³⁹ Örnek bir mahkeme kararı olarak, Vergi Dava Dairelerinin 20.06.2008 tarihli, 2008/345 E.N., 2008/360 K.N. sayılı kararı verilebilir. Anılan karar ödeme emrine karşı açılan davada, vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği yönündeki iddianın incelenme olanağı bulunmadığından, davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararında, hukuka aykırılık görülmediği hakkındadır.

Danıştay'a göre ödeme emirlerinde dava açma süresinin yer almaması karşısında 7 günlük dava açma süresi geçse de genel dava açma süresi devam etmektedir. Bu mükellef hakları bakımından olumlu bir gelişmedir. Hak arama özgürlüğü mükelleflere nasıl davranacağı konusunda açıklamalar getirilmesini de gerektirmektedir. Burada amaç bir hukuk devleti olarak mükellefin süresinin farkına varmayıp dava açmaması değil, özellikle haklı olabileceği ihtimaline karşı bu hakkının kendisine hatırlatılmasıdır. Mükellef haklarına saygılı bir idare bu şekilde davranmalıdır¹⁴⁰.

8. Tecil Talebinin Reddi

6183 Sayılı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, madde 48 hükmü uyarınca; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunun çok zor duruma

¹³⁹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 179.

¹⁴⁰ Hakan Üzeltürk, "Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar Ve Mükellef Hakları", www.muhasabenet.net (Erişim Tarihi: 17.03.2011)

düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

Yani, belli şartlar altında, vadesi gelmiş kamu alacağı tecil edilebilmektedir. İdare kamu borcunun alacaklısı konumundadır. Kamu borcu kavramını, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki 6183 sayılı kanunun birinci maddesine göre tespit etmek mümkündür. Buna göre, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama gideri, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamasından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları kamu borcunun kaynağını oluşturur. Mükellef tecil isteminde bulunursa ve bu isteği idare tarafından reddedilirse, bu red işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Yerleşik Danıştay ve vergi mahkemesi kararlarına göre, vergi salım ve cezalarına yönelik davalar, Kanun'da tanımlanmamış olsa da vergi davası olarak nitelendirilmektedir¹⁴¹.

9. Vergi Davasına Konu Yapılamayan İşlemler

Aşağıdaki işlemlere karşı vergi davası açılmaz:

- Özelgeler,
- İç genelge ve genel yazılar,
- Vergi inceleme raporları,
- Vergi dairesinden gelebilecek gecikme zammı ya da vergi borcunun ödenmesinin istenmesine dair yazılar,
- Yurtdışı yasağı bulunduğu bildirilmesine ilişkin vergi dairesi yazısı,
- Re'sen yükümlülük kurulması.

Tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yargı denetimine tabi olan vergi hukukuna ait idari işlemlerdir. Bütün idari işlemlerde olduğu gibi, vergilendirme işlemlerinde yargı yoluna gidilebilmesi için işlemin icrai nitelikte olması gerekir. Bu nedenle, kişiler nezdinde herhangi bir sonuç oluşturmayan, bir başka deyişle sadece idarenin

¹⁴¹ Şevket Apalak, "İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 31, 1998, s.14.

iç işleyişi açısından önem taşıyan işlemlerle, icrai işlemelerin hazırlık işlemleri, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlemlerden olması nedeniyle dava konusu yapılamaz. Örneğin, bir özelve, bir yoklama tutanağı veya vergi inceleme raporu, doğrudan dava konusu yapılamaz¹⁴².

Vergi hukukumuz kural itibariyle genel tebliğlere karşı vergi davası açılmaması gerektiğini belirlemiş olmasına rağmen, vergi idaresinin düzenleyerek resmi gazetede yayınladığı genel tebliğlerin, mükelleflere kanunda yer almayan bir vergi borcu yüklemesi durumunda yetki aşımı ile ortaya çıkarılan bu duruma karşı Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla dava açılabileceği kabul edilmektedir.

C. Vergi Davasında Taraflar

Bağımsız mahkemelerde dava açma eylemi ile birlikte davada taraf olma durumu söz konusudur. Davayı açan taraf ile dava açılan taraf arasında dava konusu uyuşmazlığın çözümü yargı yolu ile çözümlenmeye çalışılır. Dava açan taraf özel ve tüzel kişi olabileceği gibi, dava açılan tarafta bir özel veya tüzel kişi olabilmektedir. Vergi davaları söz konusu olduğunda dava açan taraf dilekçesinde davalı tarafı mutlaka göstermek zorundadır ki genellikle bu idarenin kendisi olabilmektedir.

Taraflara ilişkin düzenlemelerden önce ehliyet kavramı üzerinde kısaca durmakta fayda görülmektedir. Ayrıca vergi davalarında dava aşamasında ortaya çıkabilecek üçüncü kişilerin katılımı da davaya katılma ve davanın ihbarı işlemleri ile gerçekleştirilebilmektedir.

1. Ehliyet

Vergi hukukunda dava yoluna başvurabilmek için, taraf ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetine tekabül eden dava ehliyeti yanında, sübjektif ehliyet olarak nitelendirilen, menfaat ihlali ve hakkın muhtel olmuş bulunması şartı da aranmaktadır. Genel ehliyete sahip bulunmak, herhangi bir idari işleme karşı dava açmak için yeterli değildir¹⁴³.

¹⁴²Kadir Dodi, "Vergi Yargısı ve Mali Müşavirlik", http://www.muhsbebe.net/makale_kadir%20dodi%20smmm_vergi%20yargisi%20ve%20mali%20musavirlik.html (Erişim Tarihi: 12.12.2010)

¹⁴³ Özbalcı, (a), **a.g.e.**, s.318.

İdari Yargılama Usulü Kanununun objektif dava yeteneğine yönelik hükümler öngörmeyip, bu hususta Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun düzenlemelerine göndermede bulunması, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun da objektif dava yeteneğini, Medeni Kanun hükümlerine göre belirlemesi, hak ve fiil ehliyetine sahip herkesin, vergi yargısında objektif dava yeteneğine sahip olması sonucunu doğurmaktadır¹⁴⁴.

2577 sayılı Kanununun 31'inci maddesinin atıfta bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 38'inci maddesindeki; “davaya ehliyet, Kanunu Medeni ile tayin olunmuştur” hükmü uyarınca, Türk Medeni Kanununun 9'uncu maddesinde “Medeni hakları kullanmaya yetkili olan kimse iktisaba da ehildir” hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanununun 45 ve 46'ncı maddeleri tüzel kişiliklerin hükmü şahsiyet kazanması ve medeni haklardan yararlanmalarını düzenlemektedir. Bu düzenlemeyle tüzel kişilerin ehliyeti, hak ehliyeti (medeni haklardan yararlanma) ve fiil ehliyeti (medeni hakları kullanma ehliyeti) şeklinde kurala bağlanmış olup, dava açma ehliyeti fiil ehliyetinin içeriğine dahil edilmiştir. Dolayısıyla dava ehliyeti, bir şahsın mahkemelerde davacı veya davalı sıfatıyla yemin, ikrar, sulh, feragat, kabul v.s. gibi usul hukukuna ait işlemleri bizzat yapabilme iktidarını ifade ettiğinden, dava açılması sırasında olduğu kadar, dava sürecinde de bu ehliyetin yitirilip yitirilmediğinin yargı yerlerince göz önünde bulundurulacağına kuşkuyla yer bulunmamaktadır¹⁴⁵.

Dilekçeler üzerinde, Danıştay veya ilgili mahkemelerce, yapılan ilk inceleme sonucunda ehliyet hususunda kanuna aykırılık görülürse davanın reddine karar verilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 15/4 uyarınca bu kararlara karşı karar düzeltme ve temyiz yoluna, tek hakim kararlarına karşı ise itiraz yoluna başvurulabilir¹⁴⁶.

2. Dava Açmaya Yetkili Olanlar (Davacı Taraf)

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler ile bu kişilerin vekalet ile kendilerini temsil etmesi için yetki verdikleri vekilleri vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Mükellef, vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen kişidir.

¹⁴⁴ Akkaya, **a.g.m.**, s.193.

¹⁴⁵ Dan. İDDK., 28.04.2005, E:2003/1134, K: 2005/314.

¹⁴⁶ Yaşın, **a.g.e.**, s.105.

Mükellefler kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bunun iki istisnası vardır. Birinci istisna vergi hatasının varlığıdır, ikincisi ise, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi durumudur. İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin vergiye tabi olmadığını düşündükleri gelirleri veya istisna, muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yoldur¹⁴⁷. İhtirazi kayıtla beyan veren kişi, haksız ödediği vergileri geri isteyebilmek için daha sonra dava yoluna başvurabilme imkanına sahiptir.

Tablo 2: Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları

Davacı Olabilecekler	Dava Açılacak Konular
Mükellefler ve vergi sorumluları	Tarh olunan vergiler
Kendilerine vergi cezası kesilenler	Kesilen cezalar
Vergi daireleri	Tadilat ve Takdir Komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar
Belediyeler	Tadilat ve Takdir Komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar
Deniz Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları Ve Ticaret Borsaları Birliği	Maliye ve Bayındırlık İskan Bakanlıklarınca yapılan bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri tespiti (ticaret odaları ayrıca, takdir komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlara karşı dava açabilirler.)
Ziraat Odaları	Takdir Komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlar
Mahalle ve Köy Muhtarlıkları	Takdir Komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlar

Kaynak: Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.127.

¹⁴⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.135-136.

Vergi Usul Kanunu madde 377, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar hakkında hüküm vermektedir. Anılan maddeye göre; mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Şekil 2’de de görüldüğü üzere Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

3. Davalı Taraf

Vergi davalarında davalı tarafı gösterme zorunluluğu vardır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 14, 15 ve 24’üncü maddeleri dava dilekçelerinde davalının gösterilmemiş olması veya yanlış gösterilmiş olması hallerinde uygulanacaklara ilişkin kuralları düzenlemektedir.

İdare, sahip olduğu kamu gücüne dayanarak işlemler yapmakta ve eylemlerde bulunmaktadır. İdari yargıda denetlenen, idarenin işlemlerinin ve eylemlerinin hukuka uygunluğu olduğu için davalı daima idaredir. İdari işlemler tek taraflı olarak tesis edilmektedir. Yargı tarafından iptal edilmediği sürece hukuki sonuçlar doğurmaktadır.

4. Üçüncü Kişilerin Tarafların Yanında Yer Alması

Davanın görülmesi aşamasında üçüncü kişiler kendi iradeleri ile ya da taraflara yardım amacıyla onlar tarafından çağırılmaları ile birlikte tarafların yanında yer alabilirler.

a) 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 veyahutta davanın kaybedilmesinde bir menfaatinin bulunması icap etmektedir¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Grafmat Basım, İzmir,2008, s.279.

b) Davanın İhbarı (Duyurulması)

Görülmekte (derdest) olan davanın taraflarından birinin, üçüncü bir kişiye bu davayı haber vermesine ve üçüncü kişiden bu davada kendisine yardım etmesini istemesine davanın ihbarı (duyurulması) denir¹⁴⁹.

Usul hukuku açısından ihbar edilme ile üçüncü kişinin davayı ihbar edene yardım etmesi amaçlanmaktadır. Maddi hukuk açısından ise, ihbar eden taraf davayı kaybederse hakkını üçüncü kişiye karşı açacağı rücu davasında daha güvenli bir şekilde ileri sürebilmesi hedeflenmektedir.

Vergi Mahkemelerinde görülen davalarda da zaman zaman başvuru bir uygulama olduğu görülmektedir. Devam eden bir vergi davasında, o dava ile ilgili davacının yanında, ilgili bir başka kişi ile ilgili davanın ihbarı talebinde bulunulabilmektedir.

D. Vergi Davasında Görev ve Yetki

Görev ve yetkiye ilişkin kurallar gereği bunlara ilişkin usulsüzlükler ve uyuşmazlıklar hem taraflar tarafından yargılamanın her aşamasında ileri sürülebilir, hem de mahkemece re'sen göz önüne alınabilmektedir.

1. Görev

Danıştay Başkanlar Kurulunun 11.11.2005 tarihinde 2005/62 E.N. ve 2005/64 K.N. sayılı kararlarında göreve ilişkin şu açıklama yer almaktadır: 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un düzenlenmiş biçimi içinde idare ve vergi mahkemelerinin görev ayırımında "vergi, resim, harç ve benzeri yükümler ile ilgili bulunma" ölçütü esas alınmıştır. Bu durum, yükümlü ile idare arasında, anılan mali yükümlere ilişkin uyuşmazlıktan kaynaklanan bir davanın bulunmasını gerekli kılmıştır. Bu tür bir uyuşmazlığın varlığından söz edilebilmesi ise; ancak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin olarak ilgilisi adına yapılmış bir tarhiyata, kesilmiş bir cezaya ya da idarece mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin olarak tesis edilmiş bir işlemin varlığına bağlıdır.

¹⁴⁹Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, (b), **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.611.

Göreve ilişkin kurallar kamu düzenine bağlıdır. Bu yüzden taraflar tarafından yargılamanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi mahkemece re'sen de araştırılabilmektedir. Davanın görev yönünden reddine ilişkin kararlar nihai karar olmasına karşılık, görevsizlik talebinin reddine ilişkin kararlar ara kararı niteliğindedir.

Davaya bakan mahkemenin kendisini görevsiz görmesi halinde görev uyuşmazlığı oluşmaktadır. Görev uyuşmazlığı Danıştay veya bölge idare mahkemesinde çözümlenmektedir. Görevsizlik kararı veren mahkemeler aynı yargı çevresinde ise, uyuşmazlık Bölge İdare Mahkemesi'nde, ayrı yargı çevrelerinde ise, görev uyuşmazlığının Danıştay tarafından çözümlenir.

2. Yetki

Yetki; bir yargı yerinin davayı çözebilmek için yer açısından görevli olmasını¹⁵⁰ ifade eder. Yetki konusunun mahkemece yargılamanın her evresinde ve re'sen dikkate alınması gerekir¹⁵¹. Yetki, idari yargıda kamu düzeni ile ilgilidir. Bu yüzden taraflar aralarında anlaşarak Kanun'un gösterdiği yetkili mahkemeyi belirleyemezler. Bunun doğal sonucu olarak da yetkisizlik itirazı davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi mahkeme de bu durumu kendiliğinden dikkate alır¹⁵².

Vergi uyuşmazlıklarında yetki, İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 37'de düzenlenmektedir. Bu Kanuna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

¹⁵⁰ Sabri Coşkun, **İptal Davası**, Danıştay Yayınları No:56, Ankara, 1993, s.24.

¹⁵¹ Dan. İDDK., 3.5.1985, E:1985/180, K: 1985/71, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 60-61, s.107-110.

¹⁵² İsa Aydemir, "Vergi Davalarında Yetki Kuralları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, Ağustos 2010, s.262.

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

Buna göre; yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesinde vergi dairelerinin bağlı olduğu yer mahkemesi olması esas alınmıştır. Yani, tarh ve tahakkuk işlemlerini yapan veya zam ve cezaları kesen vergi dairesi hangi vergi mahkemesinin yetki alanına girmekteyse, o vergi mahkemesi bahse konu vergi davasında yetkili mahkeme olur. Kanunlarda yetkili idari yargı yerinin belirtilmemesi durumunda genel yetkili idari yargı yeri, dava konusu idari işlemi ya da sözleşmeyi yapan idari Mercinin bulunduğu yer idari yer mahkemesidir. İdare açısından yetkiye ilişkin kural, yetkili mahkemenin işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yer idare mahkemesi olmasıdır¹⁵³.

Yetkiye dair uyuşmazlıklar İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 43'e göre düzenlenmektedir. Aynı madde görevsizlik hallerinde yapılacak işlemler hakkında da hüküm vermektedir.

Yetki uyuşmazlıklarının çözümünü Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri tarafından ayrı ayrı incelemek mümkündür. Buna göre; ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevresinde olan idare veya vergi mahkemelerinin arasında yetki uyuşmazlığının çıkması halinde, uyuşmazlık Danıştay tarafından giderilir. Yetki uyuşmazlığının aynı bölge idare mahkemesi yargı çevresinde bulunan idare veya vergi mahkemeleri arasında çıkması halinde, uyuşmazlık ilgili bölge idare mahkemesi tarafından giderilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 43/2'ye göre; Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında görev ve yetki konusunda Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir hükmü vardır. Bu hüküm gereği, üst derece yargı yerlerinin yetki uyuşmazlığı konusunda verdikleri kararlar kesindir.

Görev ve yetkiye ilişkin değerlendirme dava sırasında ilk inceleme konusu olarak ele alınmaktadır. Buna ilişkin bir Danıştay kararında şöyle bir hüküm bulunmaktadır: “2577 sayılı yasanın 14'üncü maddesinde ilk inceleme konularının

¹⁵³ Dan.10.D., 28.12.1998, E:1998/3993, K: 1998/7250.

başında öngörülen görev ve yetkiye ilişkin ilkelerin öncelikle ele alınıp değerlendirileceği kuşkusuzdur. İlk inceleme aşamasında, uyuşmazlık, mahkemenin görev veya yetkisinde görülmezse usul yasasının daha sonraki evrelerine geçilmeyeceğinde duraksama yoktur¹⁵⁴.”

E. Vergi Davası Açma Süresi

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. Ancak bu sürenin yanı sıra özel kanunlar ile düzenlenen bir takım farklı süreler söz konusudur.

1. Genel Dava Açma Süreleri

Dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 7’de düzenlenmektedir. Anılan madde hükmü şöyledir: Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu süreler; idari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı, 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 yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar.

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 onbeş gün sonra işlemeye başlar.

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 7/1’e göre otuz gündür. Ancak emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespitine ilişkin davaların Vergi Usul Kanununun 49’uncu maddesine göre 15 gün

¹⁵⁴ Dan.8.D., 15.12.1999, E:1999/2884, K: 1999/7706.

içinde açılması gerekmektedir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre ödeme emri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka karşı davanın 7 gün içinde açılması gerekir.

Otuz günlük dava açma süresi geçtikten sonra dava hakkı düşer. Ancak taraflardan birinin süresi içinde dava açmış olması halinde, diğer taraf normal süresini geçirmiş de olsa, dava dilekçesinin kendisine tebliği üzerine, cevap verme süresi içinde karşı dava açabilir¹⁵⁵.

Vergi dava Genel Kurulunun 13.03.1998 tarihli 1996/244 E.N., 1998/45 K.N. sayılı kararında “İdari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeniyle ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı, ancak yasada öngörülen hallerde uzayacağı, duracağı ve kesileceğinden vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşım yönünden reddi gerekir” hükmü vardır.

Dava açma sürelerinin hukuki niteliği; Öğretide ve Danıştay içtihatlarında dava açma süresinin hak düşürücü süre olduğu yönündeki görüş ağır basmaktadır. Bu görüşte olanlar, dava açma süresinin geçmesinin dava hakkını düşürmesini ve bu sürenin mahkemece her safhada re’sen dikkate alınmasını göstermektedirler¹⁵⁶. Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu tarafından verilen konuya ilişkin bir kararında “ İdari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeniyle ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı, ancak yasada öngörülen hallerde uzayacağı, duracağı ve kesileceğinden vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşımı yönünden reddi gerekir” hükmüne yer verilmiştir¹⁵⁷.

Dava açma süreleri konularına göre şu şekilde sıralanabilir:

- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde dava açma süresi için getirilen kurala göre; tahsilatın yapıldığı günü takip eden günden itibaren 30 gün içinde davanın açılması gerekir. Danıştay içtihatlarına göre tahakkuku tahsile bağlı

¹⁵⁵ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.834.

¹⁵⁶ Ramazan Oruç, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 348, Ağustos 2010, s. 80.

¹⁵⁷ Dan.VDGK., 13.03.1998, E: 1996/244, K: 1998/45.

vergilerin zamanında tahsil edilmemiş olması halinde bu niteliğini kaybeder ve bu durumda ihbarname düzenlenip tebliği gerekir¹⁵⁸.

- Tebliğ yapılan hallerde ve ya tebliğ yerine geçen işlemlerde dava açma süresinde İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 7/2'de belirtilen süreler öngörülmektedir.
- Tevkif Yoluyla Alınan vergilerde dava açma süresi istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı tarihi izleyen günden başlar.
- Tescile Bağlı vergilerde Dava açma süresi tescilin yapıldığı günü izleyen günden itibaren başlar.
- İdarenin Dava Açması gereken konularda dava açma süresi ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

2. Özel Kanunlarda Ayrı Süre Gösterilen Haller

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 49 a ve b maddelerinde ifade olunan hallerde 15 gün içinde; Vergi Usul Kanunu ek madde 7'de uzlaşma tutanağının tebliğini takip eden günden başlamak üzere 15 gün içinde; 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 15, 20 ve 58'inci maddelerindeki hallerde (ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri) 7 gün içinde; Avukatlık Kanunu madde 42 uyarınca avukatın ölümü halinde ek süre öngörülmüştür.

Bütün vergisel uyuşmazlıklarda dava açmadan önce idareye başvurma hakkı vardır, bu talep vergi hatalarının düzeltilmesi ile sınırlı değildir. Vergi Usul Kanununda dava açma süresi içinde yapılan başvurularla ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, dava açma süresi içinde idareye yapılan başvuruların vergi dava açma süresine etkisi hakkında, genel hüküm olan İYUK'un 11'inci maddesinin uygulanması gerekmektedir¹⁵⁹.

İdari yargının görevli olduğu konularda, görevli ve yetkili mahkemeye açılan davanın görev ve yetki yönünden reddedilmesi halinde dava dosyasının görevli ve yetkili mahkemeye gönderileceği açıklanmış olup, bu durumda, görevli ve yetkili mahkemeye gönderilen dava dosyasının esasına girilebilmesi, davanın, dava dilekçesinin dosyayı gönderen idari mahkemenin kaydına girdiği tarih itibarıyla, görevli ve yetkili mahkemede dava açma süresi içerisinde açılmış olmasına bağlı

¹⁵⁸ Cafer Ergen, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.318.

¹⁵⁹ Sağlam, **a.g.m.**, s.15.

bulunmaktadır. “Dava dilekçesinin görevli ve yetkili mahkemeye dava açma süresi içinde verilmesi gerekir¹⁶⁰.”

F. Vergi Davasında Yargılama Süreci

Yargılama, davacı tarafın mahkemeye başvurması ile başlayan bir süreçtir. Dava dilekçesinin ilgili mahkemeye sunulması ile birlikte yargılama süreci başlamış olur. Dava dilekçesi belli şekillere ve şartlara sahiptir. Bu şekil ve şartlara uyan davacı taraf dava konusu yapılan uyuşmazlıkta kendi haklılığını savunabilmek ve kanıtlayabilmek adına delillerini ortaya koymaktadır. Davalı taraf ise bu iddia ve delil sunumları karşısında kendini savunmak durumundadır. Karşılıklı delil sunumu ile yargılama süreci devam eder.

İspatlamaya çalışma, tarafların kendi haklarını ve haklılıklarını savunabilmek adına mahkemeyi ikna çabasıdır. Delil serbestisi ilkesi vergi yargılamasında hakim olan bir ilke olduğu için davaya taraf olanlar delil sunumu açısından özgürdürler.

1. Vergi Dava Dilekçesinin İçeriği

Dava dilekçesinin içeriği İdari Yargılama Usulü Kanununda 3’üncü maddede düzenlenmektedir. Anılan madde hükmüne göre; idari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır. Dilekçelerde; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri, davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar, vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

¹⁶⁰ Dan.7.D., 02.12.1997, E:1996/3426, K: 1997/4456.

Vergi Mahkemelerinde dava açma aşamasında her vergi yılına ve her vergi çeşidine ayrı ayrı dava açılması gerekmektedir. Şu halde, her vergi yılı ve her vergi çeşidi için ayrı bir dilekçe verilmesi gerekmektedir.

Maddenin (d) bendinde “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar” denilerek (e) bendinde ise, “Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası”nın gösterileceği kuralına yer verilmiştir. Bu hükümden çıkarılabileceği gibi vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle karşı açılacak davalarda dava dilekçesi düzenlenirken ve davanın konusu bölümü kurulurken verginin, resmin, harcın veya mali yükümlülüğün miktarının, nevinin yılının, ihbarnamenin tarih ve numarasının davacının mükellefiyet kaydı var ise, mükellef hesap numarasının belirtilmesi gerekmektedir¹⁶¹.

Vergi davalarında dilekçenin maddi olay bölümünde; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin neden kaynaklandığı ve davacının bu yükümlülüklerle neden muhatap olunduğu belirtilmelidir¹⁶².

Vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi, dava dilekçesinin yetkili vergi mahkemesine veya yetkili vergi mahkemesine gönderilmek üzere bulunan yerdeki idare veya vergi mahkemesine, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk hakimliklerine, yahut yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilmesine bağlıdır. Dava dilekçesinin bu sayılan merci veya makamlara tevdi ile tevdi tarihi itibarıyla dava açılmış sayılır.

2. Vergi Davasının İşleyişi

Vergi davalarında süreç, mükellefler tarafından, dava konusu edebilecekleri işlemlerin (tarhiyat, haciz, ceza kesme gibi) kendilerine vergi dairesi tarafından tebliği üzerine ilgili mahkemeye başvurulması ile başlar¹⁶³. Davacının dava

¹⁶¹ Selami Demirkol, Zuhale Berekat Baş, **İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, Gözden Geçirilmiş 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007, s.130.

¹⁶² Demirkol, Baş, **a.g.e.**, s.177.

¹⁶³ Mustafa Bulut, **Türk Vergi Sistemi**, Bizim Repro Ofset, İzmir, 2009, s.303.

dilekçesinin görevli ve yetkili mahkemeye ulaşması ile birlikte, dava açılmış sayılır ve yargılama süreci başlar.

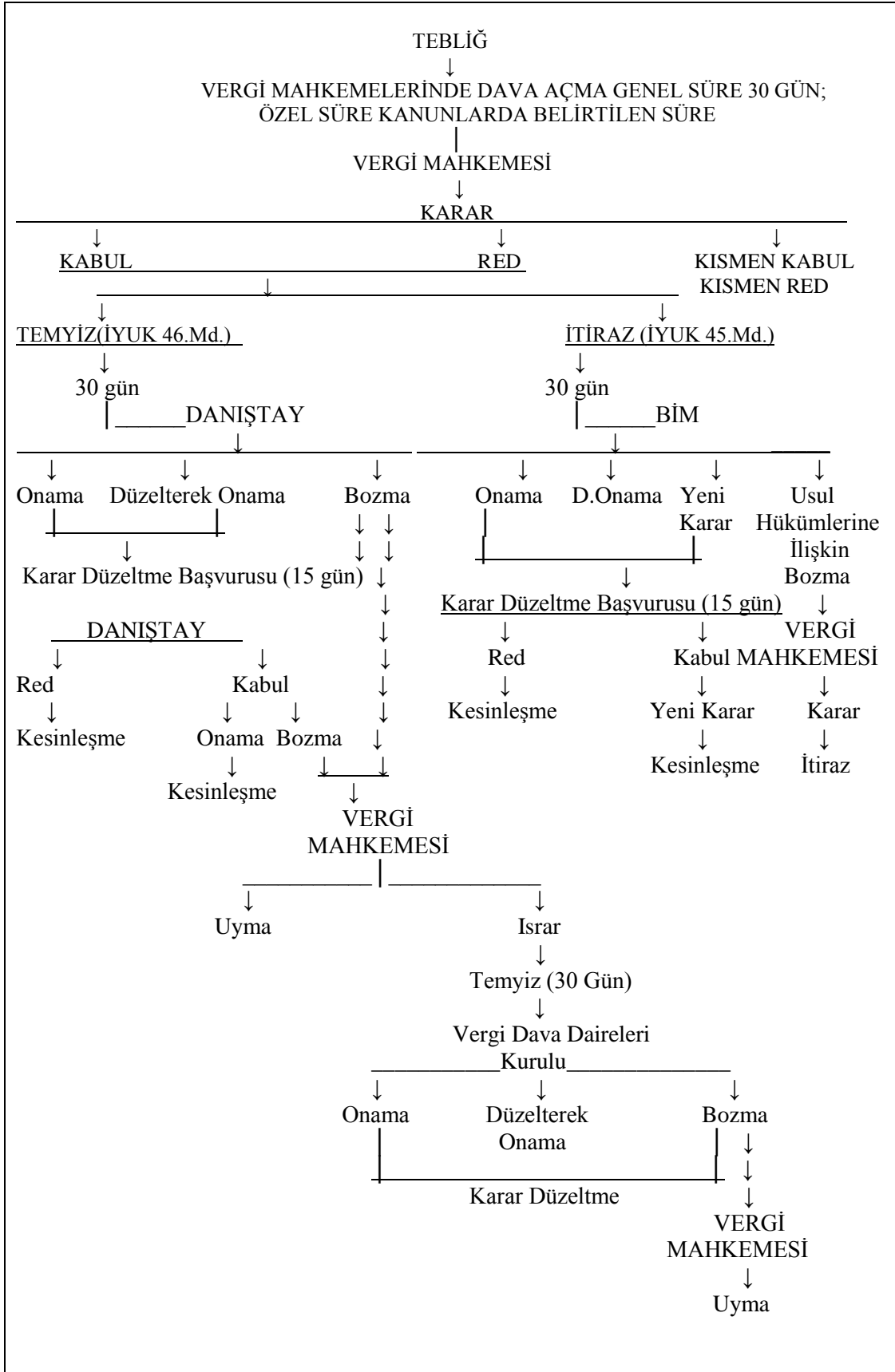
Mükellef kendi adına dava açabileceği gibi vekaletname ile kendisini temsil etmek üzere görevlendirdiği avukat aracılığı ile de dava açabilmektedir. Dava açma ve kendini temsil ettirme yetkisi vekalet ile sadece avukat olanlara verilebilmektedir.

Mahkeme tarafından dilekçe üzerinde ilk inceleme yapılır. Yapılan ilk incelemeden sonra, dava dilekçesinin bir örneği davalıya, davalının savunması davacıya tebliğ edilir. Bunun üzerine davacının vereceği ikinci dilekçe, tekrar davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ olunur. Davacı ikinci savunmaya cevap veremez. Ancak davalının ikinci savunmasında davacının cevaplandırması gereken hususlar görülürse, davacıya davanın görülmesi sırasında süre verilir¹⁶⁴. Süresinden sonra verilen cevap ve dilekçelerde hak iddiasında bulunulamaz.

Vergi yargısında geçerli olan yazılılık ilkesi gereği vergi mahkemelerinde yargılama usulü yazılı olarak yapılmaktadır. Geçerli sayılan bir diğer ilke olan re'sen araştırma gereği de mahkemeler bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler bu incelemenin gereği olan her türlü bilgi ve belgeyi de taraflardan ve diğer yerlerden isteyebilirler.

¹⁶⁴ Ürel, **a.g.e.**, s.835.

Şekil 3: Vergi Yargısında Süreç



Kaynak: Bulut, a.g.e., s.359.

3. Vergi Davalarında İspat

İspatın konusunu genel olarak, iddia ve savunmaların dayanağını oluşturan olay veya olgular oluşturur. İspatın konusunu, dava ile ilgili olay veya olguların gerçek olup olmadığı konusunda hâkimi inandırmaya yönelik faaliyet ve belgeler oluşturmaktadır. Kanunun, belirli bir konunun ispatı için delil türleri hakkında herhangi bir saptama ve sınırlama yapmadığı düzene “delil serbestisi” denir. Bu düzende, iddia edilen hususun ispatı için o hususun varlığını veya yokluğunu ispatlayacak her türlü delile dayanılabilir. Fakat, bu vasıtaların ispata yeterli olup olmadığı kararı yargı organı verecektir¹⁶⁵.

Vergi yargısında kanıtlama olayı büyük önem taşımaktadır. Zira genel kural hangi taraf bir iddiada bulunuyorsa, bu iddiasını yasal kanıtlarla kanıtlaması gerekmektedir. Vergi yargısında kanıtlama görevi iddia edene değil, iddia edilene verilmiştir. Genel hukuk kurallarına aykırılık gösteren bu husus bilim çevrelerinde halen tartışma konusudur¹⁶⁶.

- Vergi yargılamasında geçerli olan kesin kanıtlar: ikrar, belgeler, defter kayıtları
- Takdiri kanıtlar: bilirkişi, vergi yargısında re’sen araştırma

İdari yargılama usulünde, davanın niteliğine göre resmi senet, sicil, makbuz gibi yazılı delillerden; keşif, bilirkişi gibi durum saptamasına yarayan delillerden, ikrar gibi beyana dayanan delillerden yararlanılabilmektedir. Buna karşın, delil çeşitlerinden yemin ve tanık idari yargılama usulünün niteliğine uygun olmadığından idari yargı yerlerince kullanılmamaktadır¹⁶⁷.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 1’inci maddesinin 2’nci fıkrasına göre; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır. Bu hüküm idari yargıda tanık dinlenmemesinin yasal temelini oluşturmaktadır.

¹⁶⁵ Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları: 154, İstanbul, 1997, s.57.

¹⁶⁶ Salih Özel, “Vergi Yargısında Kanıtlama ve Kanıt”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 218, Şubat 2011, s.263.

¹⁶⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.464.

Danıştay'ın yerleşik içtihadı, idari yargıda tanık dinlenilmesinin mümkün olmadığı yönündedir. Aksi yöndeki idare mahkemesi kararı "...yerleşmiş idari yargılama usulü ilkelerine göre, yazılı yargılama yapmak zorunda olan idari yargı yerlerinin kendiliğinden yapacakları her çeşit inceleme için, lüzum gördükleri ve taraflar veya ilgili yerlerden isteyebilecekleri evrak ve bilgiler kapsamında, tanık veya şahit dinlenmesi ya da ifade alınması şeklinde bir yöntem bulunmamaktadır"¹⁶⁸." gerekçesiyle bozulmuştur¹⁶⁹.

G. Vergi Davası Açmanın Etkileri

Adli yargı yerlerince maddi vakıaların tespitine ilişkin olarak verilen kararlar, aksi sabit olmadıkça, vergi yargısı açısından da hukuksal geçerliliğe sahiptir. Bir başka deyişle, adli yargı kararları, vergilendirme alanında, tespit edilen maddi vakıalar bakımından, ilk görünüş karinesi olarak değer taşır¹⁷⁰.

1. Dava Açılmasının Sonuçları ve Yürütmenin Durdurulması

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 27/3'e göre; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur ifadesi yer almıştır. Açık hükme göre vergi uyuşmazlıklarında dava edilen kısım ve bunların zam ve cezalarına ilişkin tüm işlemlerin yürütmesi kendiliğinden durdurur. Ayrıca bir talepte bulunulması ve mahkemenin bu yönde bir karar vermesine gerek yoktur. Bu durum yürütmenin durdurulmasının talebe bağlı olduğu kuralının istisnasını oluşturmaktadır.

Vergi mahkemelerinde tarhiyata karşı açılan davalarda yürütme durur. Mükellef açısından baktığımızda, vergi borcunu dava sonuçlanıncaya kadar ödeme zorunluluğu yoktur, vergi idaresi açısından da baktığımızda alacağını dava sonuçlanıncaya kadar talep edemez¹⁷¹.

Vergi yargısında yürütmenin durdurulması İYUK kapsamında idari yargılama sürecine ilişkin usul kurallarıyla birlikte idari yargının bir kolu olan vergi

¹⁶⁸ Dan.8.D., 25.02.2004, E:2003/3369, K: 2004/917.

¹⁶⁹ Artuk Ardıçoğlu, "İdari Yargıda Tanık", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010, s.299-300.

¹⁷⁰ Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992, s.54.

¹⁷¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s.312.

yargılamasını da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Kanun yolları aşamasında yürütmenin durdurulması konusunda İYUK'un 52. Maddesindeki genel hükümler vergilendirme işlemleri açısından geçerli kılınmıştır¹⁷². Madde hükmüne göre; temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir.

Yürütmenin durdurulması kararı verirken mahkemenin ulaştığı kanaat, dava sonunda ulaşacağı kesin ve nihai bir kanaat değildir. Sadece peşin ve muhtemel bir kanaattir¹⁷³. Yürütmenin durdurulması kararları, iptali istenen idari bir işlemin yargı süzgecinden geçirilmesi sonucu bu işlemin “hukuka aykırılığını” ispat eden kararlardır. Yürütmenin durdurulmasında amaç, “kamu düzeni”nin ve giderek “hukuk düzeni” nin korunmasıdır. Yürütmenin durdurulması kararları ile, ileride giderilebilmesi veya düzeltilmesi zor, karışık durumlar önlenir, yönetimde düzen ve istikrar sağlanır¹⁷⁴.

Yürütmenin durdurulması, bir yandan iptal davalarında ilgililer için vazgeçilmez bir güvence oluştururken, diğer yandan idarenin yargısal denetiminde etkinlik sağlar. Hukuka aykırı idari işlemi fazla zararlı olmadan askıya alır; bu suretle işlemi durdururken aynı zamanda kamuyu ve idareyi kollamış olur¹⁷⁵.

2. Mahkeme Kararlarının Sonuçları

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 28 kararların sonuçlarını düzenlemektedir.

- Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.

¹⁷² Tahir Erdem, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Vergilendirme İşlemlerine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010, s.82.

¹⁷³ Çağlayan, **a.g.e.**, s.92.

¹⁷⁴ Dan.5.D., 17.04.2006, E:2006/1462, K: 2006/2095.

¹⁷⁵ Erdal Sönmez, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2006, sayı:162, s.236.

Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

- Tam yargı davaları hakkındaki kararlardan belli bir miktarı içerenler genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.
- Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.
- Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.
- Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.
- Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

Vergi Usul Kanunu madde 112/3'e göre, vergi mahkemesinde dava açıldığı için tahsili durdurulan vergilerden taksit süresi geçmiş olanların, mahkemenin kararına göre hesaplanan vergi ihbarnamesinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde; taksit süreleri henüz geçmemiş olanların ise, taksit sürelerinde ödeneceği belirtilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 24'e göre yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği kararlarda yer almalıdır. Fakat kanunda, yargılama giderlerinin hangi tarafa yükleneceği ile ilgili bir düzenleme yoktur. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 416'ncı maddesinde mahkeme masraflarını peşin ödeyen tarafın haklı çıkması durumunda, karşı tarafa yükletilmesi yani davayı kaybeden tarafın ödeyeceği kuralı yer almaktadır.

Yargı kararlarının idare aleyhine sonuçlanması halinde; vergi dairesinin tesis etmiş olduğu idari işlemin "sebe"p" unsurunu da ortadan kaldırdığından, bu andan

itibaren söz konusu idari işleme birlikte bu işleme dayanılarak yapılmış olan diğer tüm idari işlemler de kendiliğinden ortadan kalkmış olacaktır. Bu durumda idarenin, karar gereğini yerine getirmek dışında kararı sürüncemede bırakması, savsaklaması ve etkisiz kılması gibi bir seçeneği bulunmamaktadır¹⁷⁶. İdare tarafından alınmak istenen vergi ve cezası talebinden vazgeçilmek durumunda kalınır. Ayrıca mahkeme masrafları davayı kaybeden taraf olarak idare üzerinde kalmaktadır.

Mükelleflerin davayı kaybetmeleri durumunda; başta vergi aslı ve cezanın tamamı ile söz konusu borca ilişkin gecikme faizi, mahkeme masraflarının tamamını ödemeleri gerekmektedir¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Mehmet Yaşın, “Vergi Yargısı Kararlarının Uygulanma Zorunluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 75, Mart 2010.

<http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Yarg%C4%B1s%C4%B1%20Kararlar%C4%B1n%C4%B1n%20Uygulanma%20Zorunlulu%C4%9Fu.pdf> (Erişim Tarihi: 03.05.2011)

¹⁷⁷ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, s.165.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA VERGİ MAHKEMELERİ KARARLARINA KARŞI BAŞVURULABİLECEK OLAĞAN VE OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

I. KANUN YOLLARI KAVRAMI

Kanun yolları, davaya taraf olanlara, aleyhlerine olduğunu düşündükleri ilk derece mahkeme kararlarını üst derece mahkemelere taşıyarak yeniden incelenebilmesi imkanını tanıyan hakkı ifade etmektedir.

Kanun yolları yargı usulü içinde işlenen bir kavramdır. Yargı usulleri vergi yargısı, ceza yargısı ve medeni yargılama usulü olarak sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Vergi yargı usulünün kendine özgü kural ve özellikleri vardır. Vergi yargı usulünün dayandığı ilkeler, medeni yargılama usulünden çok ceza yargılaması usulündekilere benzemektedir. Kanun yolu kavramının anlamının açıklanmasının ardından genel hukukta nasıl yer aldığına ilişkin kısa açıklamalar yapmak yerinde olacaktır.

A. Kanun Yolları Kavramı, Amacı ve Niteliği

Kanun yolu, idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır, bir davanın taraflarına tanınmış bir başvuru yoludur. Yerel mahkeme kararının yeniden incelenmesi ve gerekiyorsa değiştirilmesi için tanınmıştır. Kanun yolu, davanın taraflarınca yanlış olduğu iddia edilen kararların, tekrar incelenmesi ve değiştirilmesini sağlamak amacıyla tanınmış bir hukuki imkandır¹⁷⁸. Yargısal denetimin oluşturulabilmesi ve adaletin yerine getirilebilmesi açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadır.

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

¹⁷⁸ Kuru, Arslan, Yılmaz (b), a.g.e., s.572.

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

Mahkemelerin karar verirken yanlışlık yapma ihtimali bulunduğundan her hukuk sisteminde kanun yolu müessesesi kabul edilmiştir. Ancak kanun yollarına başvurma imkanı sonsuz değildir¹⁷⁹. İdari yargının etkin ve başarılı bir şekilde çalışabilmesi için öncelikle ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların adalet ve hakkaniyete uygun olması ve uygun olmayan kararların ise kanun yolları aracılığı ile adalet ve hakkaniyete uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu ise, idari yargı sistemi içerisindeki kanun yollarının kusursuz bir şekilde işlemesi ile mümkün olabilecektir.

Kanun yolu kavramından, bir kazaî kararın, her şeyden önce bir hükmün daha üst bir mahkemede kontrol ettirilebilmesi için taraflara verilmiş olan bir usulî imkan anlaşılmalıdır¹⁸⁰. Kanun yolu kavramının açıklaması dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde yapılabilir. Geniş anlamda, yanlış olan ya da yanlış olduğu düşünülen bütün yargısal kararların (nihai olsun ara karar olsun) bir daha gözden geçirilmesini sağlayan her türlü yoldur. Dar anlamda kanun yolu ise, ilk derece mahkemelerinin sadece nihai kararlarının bir daha gözden geçirilmesini ifade etmektedir¹⁸¹.

İdari işlemin değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasının mümkün olmaması halinde, başvuru sahibine verilecek cevapta, bu idari işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları ile başvuru süreleri de gösterilecektir¹⁸².

Mahkemelerde yanlışlık ve hata yapılması ihtimali göz önünde bulundurularak, verilen kararların daha yüksek bir yargı yeri tarafından incelenmesini sağlamak için yargı sistemlerinde kanun yolları kabul edilmiştir¹⁸³.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3622 sayılı yasa ile değişik 46/1 maddesinde idare mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine

¹⁷⁹ Hatice Sarıtaş, "4686 Sayılı Milletlerarası Tahkim Kanununa Göre Hakem Kararlarına Karşı Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 59, Ekim-Aralık 2005, s.141.

¹⁸⁰ Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, 6. Bası, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 1997, s. 816.

¹⁸¹ Murteza Hasanoğlu, Başar M. Sattar, "İdari Yargıda Kanun Yolları Mukayesesi", <http://tasep.org/default.asp?s=yd&id=90> (Erişim Tarihi: 15.01.2011)

¹⁸² Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasına İlişkin Başbakanlık Genelgesi, 2004/12, 24.01.2004 tarihli Resmi Gazete.

¹⁸³ Şükrü Karatepe, **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993, s.308.

hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebileceği hükmü yer almış ise de yargı yolunu kapatan 4077 sayılı yasanın 2577 sayılı yasanın 46'ncı maddesinin birinci fıkrasını değiştiren 3622 sayılı yasadan sonra yürürlüğe girmiş olması karşısında idari para cezaları hakkında idare mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve bu kararlara karşı yargı yolunun kapalı olduğu sonucunu değiştirmez¹⁸⁴.

Bununla birlikte kanun yolunun kapanması ile insanlarda oluşabilecek adalet duygusunu zedeleme ihtimaline karşılık Anayasa Mahkemesinin 7.2.1992 tarih ve 2135 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1.10.1991 tarih ve E: 1990/40; K: 1991/33 sayılı olup, 2577 sayılı yasanın 3622 sayılı yasanın 26'ncı maddesiyle değişik ek 3'üncü maddesini iptal eden kararının gerekçesinde kanun yolunu kapatan yasa kuralının adalet duygusunu sarsmaması ve hukuk devleti ilkesini zedelememesi gerektiği belirtilmektedir.

B. Olağan ve Olağanüstü Kanun Yolları Ayrımı

Hukuk sistemimizde olağan ve olağanüstü başlıkları altında birbirinden ayrılan itiraz, temyiz, karar düzeltme, yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma kendi şekil ve şartlarına sahip kanun yollarını belirtmektedir.

Kanun yolları kavramı esasen olağan ve olağanüstü kanun yolları şeklinde iki farklı başlık halinde sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Olağan kanun yollarını itiraz, temyiz ve karar düzeltme oluştururken, olağanüstü kanun yolları denildiğinde yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma işlemleri akla gelmektedir.

Bu ayrımın temelde belirlenmesini sağlayan kararın kesinleşip kesinleşmediğidir.

“Olağan kanun yolları”, kesinleşmemiş kararlara karşı başvuru ve onların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. “Olağanüstü kanun yolları” ise kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun yollarıdır. Kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar¹⁸⁵.

¹⁸⁴ Dan.10.D., 9.2.2000, E:1998/2944, K: 2000/362.

¹⁸⁵ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 404.

C. Genel Hukukta Kanun Yolları

Ceza yargısında ve medeni usul hukuku alanlarında da tıpkı vergi yargısında olduğu gibi kanun yolları kullanılmaktadır. Ayrıca olağan ve olağanüstü yollar ayrımı bu iki alanda da geçerliliğini korumaktadır.

1. Ceza Yargısında Kanun Yolları

Ceza hukuku, suç adı verilen insan davranışlarını belirleyen ve bu davranışlara ceza hukukuna özgü yaptırımlar öngören hukuk normlarının tümü olarak tanımlanabilir¹⁸⁶. Ceza yargılamasında da diğer yargı kollarında olduğu gibi adalet ilkesi uyarınca doğru ve adil bir yargılama yapılması zorunluluğu aşikardır. Ancak yargılama esnasında ve karar aşamasında bir takım hataların da ortaya çıkması muhtemeldir. Bu hatalara karşı kanun yollarının kullanılabilmesi önemli bir hak olarak görülmektedir. Tabii ki, bu kanun yollarının kullanımı çeşitli şart ve şekillere tabidir.

Kanun yolları, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun¹⁸⁷ altıncı kitabında, 260 ila 323'üncü maddeleri arasında düzenlenmektedir. Kanun yollarına başvurma hakkını düzenleyen 260'ıncı maddenin ilk fıkrasına göre; Hâkim ve mahkeme kararlarına karşı Cumhuriyet savcısı, şüpheli, sanık ve bu Kanuna göre katılan sıfatını almış olanlar ile katılma isteği karara bağlanmamış, reddedilmiş veya katılan sıfatını alabilecek surette suçtan zarar görmüş bulunanlar için kanun yolları açıktır. Vekili olarak avukatın kanun yollarına başvurma hakkı da savunduğu kişinin isteğine aykırı hareket etmemek koşulu ile sınırlandırılmaktadır.

a) Ceza Yargısında Olağan Kanun Yolları

Ceza yargısında olağan kanun yolları olan itiraz, istinaf ve temyiz şeklinde sıralanmaktadır.

aa) İtiraz

Ceza yargılamasında hakimlik ve mahkeme olmak üzere iki çeşit yargılama makamı vardır. Bunlardan hakimlik kararlarına karşı itiraz kanun yoluna başvurulabilir. Mahkeme kararlarına karşı ise temyiz yoluna başvurulmaktadır.

¹⁸⁶ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.1, Beta Basım Yayın, İstanbul 1997, s.4.

¹⁸⁷ 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İtirazın konusu, hükme esas teşkil etmeyen hakim kararları ve kanunda itiraz edilebileceği açıkça belirtilen mahkeme kararlarıdır¹⁸⁸. İtiraz, kararın açıklanması veya tebliğinden itibaren, yasa, süre bakımından ayrıca hüküm koymamışsa yedi gün içinde kararı veren hakim veya mahkemeye dilekçeyle veya tutanağa geçirilmek koşuluyla zabıt katibine bildirimde bulunmak suretiyle yapılabilir.

Kararına itiraz edilen hâkim veya mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili olan mercie gönderir. Burada yetkili merci kararına itiraz edilen mahkemeye göre değişmektedir. Sulh ceza hâkiminin kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları asliye ceza mahkemesi hâkimine aittir. Sulh ceza işleri, asliye ceza hâkimi tarafından görülüyorsa itirazı inceleme yetkisi ağır ceza işlerini gören mahkeme başkanına aittir. Asliye ceza mahkemesi hâkimi tarafından verilen kararlara yapılacak itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları ağır ceza mahkemesine ve bu mahkeme ile başkan tarafından verilen kararlar hakkındaki itirazların incelenmesi, o yerde ağır ceza mahkemesinin birden çok dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye; son numaralı daire için birinci daireye; o yerde ağır ceza mahkemesinin tek dairesi varsa, en yakın ağır ceza mahkemesine aittir.

İtiraz hakkında duruşma yapılmaksızın karar verilir. Ancak, gerekli görüldüğünde Cumhuriyet savcısı ve sonra müdafî veya vekil dinlenir. İtiraz yerinde görülürse merci, aynı zamanda itiraz konusu hakkında da karar verir. Mercii, itiraz üzerine verdiği kararları kesindir; ancak ilk defa merci tarafından verilen tutuklama kararlarına karşı itiraz yoluna gidilebilir.

ab) İstinaf

İstinaf, Türk hukukunda tartışmalar yaratan leh ve aleyhte birçok görüş bildirilen konulardan biridir. Ülkemizde, 1879 yılında yürürlüğe konulan “Mehakimi Nizamiye Teşkilâtı Kanun’u Muvakkatı” ile istinaf adı altında kurulan ikinci derece mahkemeler, Cumhuriyetin kuruluşundan sonra 1924 tarihinde

¹⁸⁸ Devrim Aydın, “Ceza Muhakemesi Kanunu’nda İtiraz”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 65, Ankara, 2006, s.64.

çıkartılan 469 sayılı “Mehakimi Şer’iyyenin İlgasına ve Mehakim Teşkilatına Ait Ahkâmı Muaddil Kanun” ile kaldırılmıştır¹⁸⁹.

İstinaf kanun yolunda ilk derece mahkemelerinin son kararları hem maddî yönden, yani mahkemelerin delillerini tespiti, değerlendirilmesi ve sübut konusundaki yanlışlıkları yönünden, hem de hukukî yönden, yani mahkemelerin sabit kabul ettikleri olaylara hukuk normlarını uygularken hata yapıp yapmadıkları yönünden incelenir¹⁹⁰.

İlk derece mahkemelerinin verdiği hükümler için işletilen bir kanun yoludur. İstinaf başvurusu hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içerisinde yapılmalıdır. Hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden veya başkaca kanun yolu öngörülmemiş olan mahkeme kararlarına karşı da hükümle birlikte istinaf yoluna başvurulabilir.

İstinaf başvurusunu bölge adliye mahkemeleri incelemektedir. İstinaf yoluna sanık lehine başvurulmuşsa, yeniden verilen hüküm, önceki hükümle belirlenmiş olan cezadan daha ağır olamaz.

ac) Temyiz

Temyiz, açık bir şekilde hatalı ve kanuna aykırı bir biçimde ortaya çıkmış kararların düzeltilmesini amaçlayan olağan bir kanun yoludur¹⁹¹. Kural olarak, mahkemeler tarafından verilen nihai kararlara karşı temyiz yoluna başvurulur. Bununla birlikte Ceza Muhakemesi Kanunu madde 287’nin getirdiği hükme göre; Hükümden önce verilip hükme esas teşkil eden veya başkaca kanun yolu öngörülmemiş olan mahkeme kararları da hükümle beraber temyiz olunabilir.

Temyiz nedeni, ancak hükmün hukuka aykırı olması halinde meydana çıkmaktadır. Kanun hukuka aykırılığı, “Bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması” şeklinde tanımlanmaktadır.

¹⁸⁹ Feridun Yenisey, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s.37.

¹⁹⁰ Nevzat Toroslu, Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 2006, s.322.

¹⁹¹ Kuru, Arslan, Yılmaz (b), **a.g.e.**, s.743.

Bölge adliye mahkemelerinin verdiği kararlara karşı söz konusu olan bir kanun yoludur. İlk derece mahkemelerinden sadece ağır ceza mahkemelerinin iadeye ilişkin kararlarına karşı Yargıtay'a temyiz yolu ile müracaat edilebilir. Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri temyiz edilebilir.

b) Ceza Yargısında Olağanüstü Kanun Yolları

Yasa koyucu tarafından kanunda düzenlenen olağanüstü kanun yolları ile kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvuru yollarını mümkün kılmaktadır. Olağanüstü kanun yolları olağanüstü itiraz, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi şeklinde sıralanmaktadır.

ba) Olağanüstü İtiraz

İlk derece mahkemesi tarafından verilen karara karşı temyiz yoluna gidilmesinin ardından dosya Yargıtay Ceza Dairelerinden biri tarafından incelenmektedir. İlgili dairenin verdiği kararın yerinde görülmemesi halinde kararın Ceza Genel Kurulu tarafından incelenmesi için başvurulmuş kanun yolu olağanüstü itiraz olarak adlandırılmaktadır.

Bu olağanüstü kanun yolu Ceza Muhakemesi Kanununda 308'inci maddede düzenlenmektedir. Yargıtay ceza dairelerinden birinin kararına karşı Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, re'sen veya istem üzerine, ilâmın kendisine verildiği tarihten itibaren otuz gün içinde Ceza Genel Kuruluna itiraz edebilir. Sanığın lehine itirazda süre aranmamaktadır.

bb) Kanun Yararına Bozma

Ceza Muhakemesi Kanununda düzenlenen bir diğer olağanüstü kanun yolu kanun yararına bozmadır. Anılan Kanunun 309'uncu maddesine göre; hâkim veya mahkeme tarafından verilen ve istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeksizin kesinleşen karar veya hükümde hukuka aykırılık bulunduğunu öğrenen Adalet Bakanlığı, o karar veya hükmün Yargıtay'ca bozulması istemini, yasal nedenlerini belirterek Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına yazılı olarak bildirir. Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı, bu nedenleri aynen yazarak karar veya hükmün bozulması istemini içeren yazısını Yargıtay'ın ilgili ceza dairesine verir. Yargıtay'ın ceza

dairesi ileri sürülen nedenleri yerinde görürse, karar veya hükmü kanun yararına bozar.

bc) Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı gidilen bir yoldur. Ceza Muhakemesi Kanununda yargılamanın yenilenmesine başvurulabilecek nedenler tahdidi olarak sayılmaktadır. Bu nedenler dışında kalan başka bir hal sebebiyle yargılamanın yenilenmesine başvurulamaz.

Duruşmada kullanılan ve hükmü etkileyen bir belgenin sahteliği anlaşılırsa, yemin verilerek dinlenmiş olan bir tanık veya bilirkişinin hükmü etkileyecek biçimde hükümlü aleyhine kasıt veya ihmal ile gerçek dışı tanıklıkta bulunduğu veya oy verdiği anlaşılırsa. Hükme katılmış olan hâkimlerden biri, hükümlünün neden olduğu kusur dışında, aleyhine ceza kovuşturmasını veya bir ceza ile mahkûmiyetini gerektirecek biçimde görevlerini yapmada kusur etmiş ise, ceza hükmü hukuk mahkemesinin bir hükmüne dayandırılmış olup da bu hüküm kesinleşmiş diğer bir hüküm ile ortadan kaldırılmış ise, yeni olaylar veya yeni deliller ortaya konulup da bunlar yalnız başına veya önceden sunulan delillerle birlikte göz önüne alındıklarında sanığın beraatini veya daha hafif bir cezayı içeren kanun hükmünün uygulanması ile mahkûm edilmesini gerektirecek nitelikte olursa yargılamanın yenilenmesine gidilebilir.

Yargılamanın yenilenmesi istemi, hükmü veren mahkemeye sunulur. Bu mahkeme, istemin kabule değer olup olmadığına karar verir. Yenileme isteminin uygun olup olmadığının değerlendirilmesine ilişkin karar duruşma yapılmaksızın karar verilir. Yargılamanın yenilenmesi istemi, kanunda belirlenen şekilde yapılmamış veya yargılamanın yenilenmesini gerektirecek yasal hiçbir neden gösterilmemiş veya bunu doğrulayacak deliller açıklanmamış ise, bu istem kabule değer görülmeyerek reddedilir. Aksi hâlde yargılamanın yenilenmesi istemi, bir diyeceği varsa yedi gün içinde bildirmek üzere Cumhuriyet savcısı ve ilgili tarafa tebliğ olunur.

2. Medeni Usul Hukukunda Kanun Yolları

Medeni Yargılama taraflar arasında özel hukuka ilişkin ihtilaflarda Devletin, bağımsız mahkemeler aracılığıyla, somut olaya hukuku uygulamasıdır. Medeni Yargılama'da olaya ait dava malzemesini, vakıaları taraflar getirir. Yargı kararları bu yüzden de hatalı olabilir¹⁹².

a) Medeni Usul Hukukunda Olağan Kanun Yolları

İstinaf ve temyiz medeni usul hukukunda yer alan ve medeni yargılamada başvuru olan olağan kanun yolları olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

aa) İstinaf

Türk Hukukunda istinafa ilişkin tartışmalar ve araştırmalar Cumhuriyet'in kuruluş yıllarından bugüne kadar devam etmiştir. Adli yargı sisteminde 5235 ve 5236 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklik ile ilk derece mahkemelerinin kararlarının denetlenmesi amacıyla istinaf kanun yolunun ve bölge adliye mahkemelerinin kurulmasının altında yatan bir takım hukukî nedenler bulunmaktadır. Yargıda her yıl artmaya devam eden iş yükü bu nedenlerin en önemlisi sayılabilmektedir. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 1986-2008 yıllarını kapsayan bir araştırmasına göre 2008 yılında Hukuk Mahkemelerinde görülen davalarda ortalama yargılama süresi 209 gündür¹⁹³. Bu süre yaklaşık yedi aya tekabül etmektedir. Buradan görülmektedir ki, idari mahkemelerde olduğu gibi hukuk mahkemelerinde de iş yükü ağırlığı hem davaların sonuçlandırmasını geciktirmekte hem de kanun yollarının kullanımına ilişkin daha fazla talep olmasına neden olmaktadır.

ab) Temyiz

Temyiz yolunun amacı, kanun yollarında olduğu gibi, somut olayda adaletin gerçekleştirilmesi ve hukuk uygulamasında birliği sağlamaktır. Yargıtay'ın temyiz incelemesi sonucunda vermiş olduğu kararlar, mahkemelerce hukukî birlik ve bütünlük içinde yorumlanıp uygulanmaktadır. Temyiz incelemesi Yargıtay ilgili

¹⁹² M.Kamil Yıldırım, "Kanun Yolları ve İstinaf", http://wiki.hukukforum.com/index.php?title=Kanun_Yollar%C4%B1_ve_%C4%B0stinaf&redirect=no (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

¹⁹³ Hüseyin Demirbaş, "Türkiye'de Davalar Ne Kadar Sürüyor?" http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster_125_turkiye-de-davalar-ne-kadar-suruyor.html (Erişim Tarihi: 01.05.2011)

Hukuk dairesi tarafından dosya üzerinden ve bir ön inceleme safhasını müteakip gerçekleştirilir. Temyiz incelemesi üzerin dosyalar üst derece mahkemesi olan Yargıtay'a gönderilmektedir. Yargıtay'da yeni vakıalar ve deliller ileri sürülemez, bunun istisnası kamu yararı ve kamu düzeninin söz konusu olduğu hallerdir.

Yargıtay, tarafların gösterdiği temyiz sebepleri ile bağlı olmadan inceleme yapar ve sonuçta bozma, düzelterek onama veya onama kararı verir. Mahkeme bozma kararına karşı uyma veya direnme kararı verebilir, direnme kararı verirse ve bu temyiz edilirse, inceleme Yargıtay Hukuk Genel Kurulunda yapılır.

Temyize müracaat kural olarak kararın takibe konulmasına engel değildir. Ancak taraflar, icranın geri bırakılmasını talep edebilirler. Yargıtay'ın temyiz incelemesinde verdiği karara karşı kural olarak, karar düzeltme yolu da vardır. Bu Türk Hukuku'na özgü bir yoldur¹⁹⁴.

b) Medeni Usul Hukukunda Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş ilk derece mahkeme kararlarına karşı başvuru kanun yolları olağanüstü kanun yollarıdır. Kesinleşmiş kararlara karşı yasaya başvurabilme ve mevcut kanun yollarını tüketebilme hakkı böylelikle mükellefin sahip olduğu bir avantaja ve hakka dönüştürülmüştür. Medeni usul hukukunda olağanüstü kanun yolları olarak belirlenen müesseseler ise kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi olarak isimlendirilmektedir.

ba) Kanun Yararına Temyiz

Mahkemelerce kesin olarak verilen hükümler ile yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden ve Yargıtay'ca incelenmeksizin kesinleşen hükümler için kanun yararına temyize gidilir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu madde 427'de düzenlenmektedir.

Kesin olarak verilen hükümlerle niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden ve Yargıtay'ca incelenmeksizin kesinleşmiş bulunan hükümler, Adalet Bakanlığı'nın göstereceği lüzum üzerine Cumhuriyet Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunur. Temyiz isteği Yargıtay'ca yerinde görüldüğü takdirde, hüküm kanun yararına bozular. Bu bozma hükmün hukuki

¹⁹⁴ Yıldırım, a.g.m.

sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği Adalet Bakanlığına gönderilir ve Bakanlıkça Resmi Gazete’de yayınlanır. Bu hüküm, temyiz kabiliyeti olamayan kararlara karşı Cumhuriyet Başsavcısı’nın kanun yararına temyize müracaat etmesine olanak tanımaktadır.

Cumhuriyet Başsavcısının temyiz talebi yerinde görülmezse Yargıtay tarafından talep reddedilir. Bu durumda Cumhuriyet Başsavcısı ve taraflar bu ret kararına karşı karar düzeltme yoluna başvuramaz. Çünkü, kanun yararına bozma hükmün hukuki sonuçlarını kaldırmaz, yani tarafların karar düzeltme yoluna başvurmakta hukuki yararları yoktur.

bb) Yargılamanın Yenilenmesi (İadesi)

Kesin hükme bağlanmış olan bir davaya yeniden bakılamayacağına ilişkin kuralın en önemli istisnası yargılamanın yenilenmesidir. Yargılamanın iadesi bazı ağır yargılama hatalarından ve noksanlarından dolayı maddi anlamda kesin hükmün bertaraf edilmesini ve daha önce kesin hükme bağlanmış olan bir dava hakkında yeniden yargılama ve inceleme yapılmasını sağlayan fevkalade bir kanun yoludur. Ancak kesinleşmiş olan kararlara karşı bu yola başvurulabilir. Yargılamanın iadesi yolu, ancak maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden kararlar için açıktır¹⁹⁵.

II. TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

Olağan kanun yolları yargı yerleri tarafından verilmiş olan kararların şekil olarak kesinleşmesini önleyen kanun yollarıdır. Kararların kesinleşmesi kanun yolunun tüketilmesinin sonucunda gerçekleşmektedir. Türk vergi yargısında olağan kanun yolları üç ayrı başlık halinde toplanmaktadır: itiraz, temyiz ve karar düzeltme. Olağan kanun yollarını İdari Yargılama Usulü Kanunu “Kararlara Karşı Başvuru Yolları” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlemektedir.

A. İtiraz

İtiraz, olağan kanun yollarından ilkidir ve İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmektedir. İtiraz yoluna başvurulması mahkeme kararının kesinleşmesini önleyen bir kanun yoludur. Temyiz yoluna benzediği ve hatta esasen

¹⁹⁵ Aysun Erkul Akbaş, “Medeni Usul Hukuku Ders Notları”, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_102.htm (Erişim Tarihi:19.05.2011)

temyiz yolu sayılması gerektiğine dair fikirler olsa da Kanunda ayrı bir madde halinde düzenlenmektedir.

1. İtiraz Kavramı

Vergi mahkemelerinde tek hakimle verilen kararlara karşı otuz gün içerisinde Bölge İdare Mahkemesine itiraz yoluyla dava açılabilir. Bölge idare mahkemeleri vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlarına karşı itiraz şeklinde yeniden incelemekle görevlidir. İncelenen davalarda alınan kararlar kesindir. Bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulamaz¹⁹⁶.

Olağan kanun yollarından itiraz; İdari Yargılama Usulü Kanununun kararlara karşı başvuru yolları başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmektedir. Kanunun 45'inci maddesine göre; İdare ve vergi mahkemelerinin; ilk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçmelerine ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden, Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden, 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından, 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 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, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından, kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

İdare ve vergi mahkemelerinin yukarıdaki nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür. İtiraz temyizinin şekil ve usullerine tabidir.

¹⁹⁶ Öznur Karaca, "Vergi Mahkemeleri",

http://www.muhassebe.net/makale_oznur%20karaca_vergi%20mahkemeleri.html

(Erişim Tarihi:

25.12.2010)

Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz. İtiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

İtirazın hukuki niteliği üzerinde bir takım tartışmalar mevcuttur. İtirazı düzenleyen kanun maddesinde geçen “itiraz, temyizin şekil ve usullerine tabidir” ifadesi temel alınarak itirazın aslında temyiz yolu olduğunun belirten yazarlar vardır. Bu görüşü savunanlara göre itiraz adı verilmiş olsa da aslında bir temyiz yolu niteliğindedir ve temyiz yoluna benzetilerek düzenlenmiştir¹⁹⁷.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 45/4’üncü maddesine göre; bölge idare mahkemesi, itiraz üzerine incelemekte bulunduğu dava dosyası hakkındaki yerel mahkemenin inceleme ve tahkikatını yeterli görmezse, gerekli inceleme ve soruşturmayı kendisi yapar ve dosyayı yerel mahkemeye yollamadan esas hakkında karar verir. Temyiz yolunda ise, Danıştay temyiz nedenlerinden birinin varlığı halinde kararı bozarak, yeniden bir karar verilmesi için dosyayı ilk derece mahkemesine geri göndermektedir. Temyiz yolunda Danıştay’ın esas hakkında bir karar vermesi söz konusu değil iken, itirazda esas hakkında karar verilir.

Doktrinde itirazın hukuki yapı olarak, ilk derece mahkemesi tarafından nihai olarak verilmiş bir kararın, daha üst bir mahkemede hem olay hem de hukuki açıdan incelenerek, gerektiğinde esastan karar verilebilmesi sebebiyle bir nevi “istinaf yolu” olduğu savunulmuştur¹⁹⁸.

¹⁹⁷ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 24. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.511.

¹⁹⁸ Selim Kaneti, “Vergi Davalarının Temyiz Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C.33, Sayı 11, Şubat 1987, s.395.

İtirazın bir istinaf yolu olup olmadığına ilişkin ayrımı belirlemeden önce istinaf kavramı hakkında bir takım bilgilerin verilmesi yerinde olur. İstinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği son kararın, yani yaptığı maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı usul hukuku kararlarının, başka bir üst derece mahkemece yeniden yargılamasının yapılarak kontrol edilmesi ve gereken hallerde nihai kararın ıslah edilmesine yönelik yargılama sürecine denir¹⁹⁹.

İstinaf, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması ve kanun yoludur. İstinafın uygulanma alanı bulması halinde, ilk derece mahkemesi kararından sonra, karar, önce istinaf denetimine tabi tutulacak, istinaf denetiminden sonra, temyiz yolu açıksa temyize başvurulabilecektir. İlk derece mahkemesi kararlarına karşı, şu anda yapılmakta olan tek dereceli kontrol ve denetim mekanizması yerine, iki dereceli bir kontrol mekanizması oluşturulacaktır. Bir kararın iki ayrı üst yargı organınca denetlenmesi, daha sağlıklı ve doğru karar verilmesi imkanını arttıracaktır. Ayrıca, istinaf aşamasında sadece denetimle yetinilmeyip aynı zamanda gerektiğinde yeniden yargılama yapılması imkanının olması, kararların daha sağlıklı verilmesini mümkün kılacaktır²⁰⁰.

Açıklamalar ışığında söylenebilir ki; istinafla birlikte karar ikinci bir kez denetimden geçirilirken, itirazda karar kesin alınmış olduğu için ikinci bir denetim söz konusu değildir. İtirazın temyizden ve istinaftan ayrılan özellikleri ile birlikte idari yargıya özgü bir kanun yolu olduğu belirtilebilir.

2. İtiraza Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları

İtiraza konu olabilecek kararların şartları şu şekilde sıralanabilir; karar tek hakim tarafından verilmiş olmalıdır, karar nihai bir karar olmalıdır ve 2577 Sayılı Kanunun 45'inci maddesinde tahdidi olarak sayılan kararlardan olmalıdır.

Karar, 2576 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde belirtilen hususlarda tek hakim tarafından verilmiş olmalıdır. İtiraz, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunun, Tek Hakimle Çözülünecek Davalar başlıklı 7'nci maddesinde de

¹⁹⁹ Yenisey, **a.g.e.**, s.4.

²⁰⁰ Muhammet Özkes, "İstinaf", <http://www.hukukiyaridim.gov.tr/sayfalar/istinaf/pdf> (Erişim Tarihi: 13.05.2011)

düzenlenmektedir. Buna göre; Uyuşmazlık miktarı bir milyar lirayı aşmayan²⁰¹; konusu belli parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları, tam yargı davaları, İdare mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

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 davalar, konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

Kararın nihai bir karar olması bir diğer şarttır. Yargılamaya son veren ve hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlara nihai karar denir²⁰².

Vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlar “ara kararlar” ve “nihai kararlar” olarak iki ayrı başlık halinde incelenebilmektedir. Ara kararlar yargılama süresince verilen ve davanın yürütülmesi için verilen kararlardır. Hukukumuzda kanun yolu ancak nihai kararlar bakımından tanınmıştır. Dolayısıyla ara kararları yani hakimin davadan elini çekinceye kadar yargılamanın yürütülmesi için verdiği kararlar hakkında kanun yolu adını taşıyacak bir başvurma olanağı yoktur. Nihai kararlar öğretide de kabul edildiği üzere hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran ve bu suretle yargılamaya son veren kararlardır²⁰³.

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlar itiraza konu olabilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 27/6 hükmünce; Vergi mahkemesinde tek hakim tarafından usule ya da esasa ilişkin olarak verilen nihai kararlar kural olarak itiraza konu olabilirler.

3. İtirazda Bulunabilecekler

İdari Yargılama Usulü Kanununun 45/3 maddesinin yaptığı atıf ile itiraz, temyizın şekil ve usullerine bağlı olarak kabul edilmektedir. Buradan yola çıkarak itiraz yoluna başvurabilecek olanlar vergi davasının taraflarıdır. Davacı olan özel ve

²⁰¹ Tek hakimle çözülecek davalarda miktar sınırı, her yıl yeniden değerlendirilmiştir. 2011 yılı için bu miktar 7.806,00-TL olarak belirlenmiştir.

²⁰² Kuru, Aslan, Yılmaz, (b), **a.g.e.**, s.325.

²⁰³ Dan.5.D., 23.3.1989, E: 1989/498, K: 1989/506, Zehreddin Aslan, Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002, s.327.

tüzel kişiler ile vergi davalarında kural olarak davalı olan idare itirazda bulunabilecek kişiler olarak sayılmaktadır.

4. İtirazın Nedenleri

İtirazın temyizinin şekil ve usullerine bağlı olduğu atfina uyarak İdari Yargılama Usulü Kanununda 49'uncu maddede sayılan temyiz nedenlerinin aynı zamanda itiraz nedenleri olduğu kabul edilmektedir. Anılan madde hükmüne göre nedenler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olunması.

5. İtiraz Süresi

İtiraz yoluna, vergi mahkemesinin nihai kararının tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde başvurulması gerekmektedir. Otuz günlük süre İdari Yargılama Usulü Kanununun 45/2'nci maddesinde düzenlenmektedir.

Otuz günlük sürenin başlangıcı kararın tarafa tebliğini izleyen gündür. Tatil günleri sürenin hesaplanmasında önem teşkil etmez ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen iş gününün sonuna uzar. Sürenin son günü adli tatile rastlarsa, o halde de itiraz süresi adli tatilin bitiminden sonra bir hafta uzar.

İtiraz süresi olarak verilen otuz günün yanı sıra İdari Yargılama Usulü Kanununda 48/3'üncü maddede düzenlenmekte olan ikinci bir süre vardır. Söz konusu madde hükmüne göre; temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya 4. maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.

6. İtiraz Dilekçesi ve İçeriği

Bölge idare mahkemesi, usulüne uygun talep olmadan dava dosyasını inceleyemez. İtiraz talebi vergi mahkemesi kararlarının bölge idare mahkemesinde incelenebilmesinin önkoşuludur. İtiraza ilişkin dilekçelerin içeriğine ilişkin hüküm de itirazın temyizinin şekil ve usullerine tabii olduğunu belirten İdari Yargılama Usulü Kanununun 45/3'üncü maddesidir. Buna göre; itiraz dilekçelerinin aynı kanunun 3'üncü maddesine göre düzenlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre;

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- Davanın ve itiraz edilen kararın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- İtiraz edilen kararın yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası dilekçede bulunması gereken unsurlardır.

Dilekçelerin hitap ettiği mercii itirazda başvuru yeri olan bölge idare mahkemesi başkanlıklarıdır. Dilekçenin yanı sıra itiraz istemine konu olan karar ile varsa başkaca belge asılları veya örnekleri eklenmelidir. Mahkemeye sunulacak olan dilekçe ve ekleri karşı taraf sayısından bir fazla olmalıdır.

Dilekçede veya eklerinde bir eksiklik olması durumunda, dilekçe sahibine madde 48/2 gereği on beş günlük süre verilmektedir. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir.

7. İtirazın İncelenmesi ve İncelemeyi Yapan Mercii

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararların itiraz mercii vergi mahkemesinin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesidir²⁰⁴. Bölge idare mahkemeleri bu görevin yanı sıra, yargı çevrelerindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da kesin olarak karara bağlamaktadır.

İtiraz incelemesini yapmakla görevli mahkemeler bölge idare mahkemeleridir. Bu nedenle Danıştay, içtihatlarında, itiraz yolunun kullanılması halinde bunun Danıştay'a gönderilmesinin isabetli olmadığı belirterek başvuruları reddetmektedir²⁰⁵.

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 4, dilekçelerin verileceği yerler başlığı altında bir düzenleme getirmektedir. Söz konusu maddeye göre; dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

8. İtiraz Üzerine Verilecek Kararlar

İtiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir.

İtiraz incelemesini yapan bölge idare mahkemesi iki türlü karar verebilir. Ya incelediği kararda bozma nedeni görmeyerek itiraz istemini reddeder ve kararı onar ya da incelediği kararda bozma nedeni tespit ederek itiraz istemini kabul ederek, kararı bozar.

Vergi mahkemesinin verdiği kararın itiraz istemini inceleyen Bölge İdare Mahkemesi tarafından usul ve hukuki açılardan uygun bulunmuş ise kararı onar.

²⁰⁴ Dan.1.D., 20.03.2009, E:2009/255, K: 2009/516.

²⁰⁵ Dan.5.D., 13.05.2005, E:2005/1309, K: 2005/2438: "2577 sayılı Yasanın 45. Maddesinde, itiraza tabi kararların ikili bir ayrıma tabi tutulduğu, tek hakim tarafından verilen kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilemeyeceği hakkında."

Verilen onama kararı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45/5'inci maddesi gereği kesindir. Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka ve usul hükümlerine aykırı bulduğu takdirde kararı bozar ve kural olarak dosyayı ilk derece mahkemesine göndermeyerek işin esası hakkında karar verir. Madde 45'in getirdiği hüküm gereği; bölge idare mahkemesinin dava dosyasını ilk derece mahkemesine yollamamasının şartı, itiraz edilen kararın, ilk inceleme sonunda verilen kararlardan olmaması ve davaya görevli hakim tarafından bakılmış olmasıdır.

İlk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 24 kararlarda bulunması gereken hususları düzenlemektedir. Aynı maddenin hükümleri vergi mahkemeleri kararlarında yer alan hususlarla bölge idare mahkemeleri kararlarında yer alanların aynı olacağından anılan madde hükmü burada da geçerlidir.

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,
- Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,
- Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası, kararlarda belirtilmektedir.

9. Bölge İdare Mahkemesince Verilecek Kararın Sonuçları

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 28 gereğince; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.

Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

10. İtiraz Yoluna Başvurmanın Yürütmeyi Durdurmaya Etkisi

Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Bölge idare mahkemesinin kararın yürütülmesi ile ilgili verdiği kararlar kesindir.

11. Özel İtirazlar

Vergi yargılaması hukukunda, itiraz başlığı altında iki tür denetim ele alınmaktadır. Bunlardan biri, vergi mahkemelerinde tek hakimle verilen kararlara karşı kanun yolu olan itiraz, diğeri ise, ilk derece mahkemelerince verilen bağlantılı davalar ile yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlara karşı başvuru olan “özel itiraz”lardır²⁰⁶.

Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğeri etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır. İdare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştay’a veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda bağlantının varlığına taraflardan birinin isteği üzerine veya doğrudan doğruya mahkemece karar verilir.

²⁰⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.145.

Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar Danıştay'a gönderilir. Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir.

Bağlantılı davalara ilişkin itiraz İdari Yargılama Usulü Kanununda 41'inci maddede düzenlenmektedir. Bağlantı iddiaları mahkemelerce kabul edilmediği takdirde, bu hususta verilen ara kararı taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğ tarihini izleyen on beş gün içerisinde, aynı yargı çevresindeki mahkemeler için o yer bölge idare mahkemesine, 38'nci maddenin 2 ve 3'ncü fıkrasındaki durumlarla ilgili davalar için Danıştay'a başvuruda bulunabilirler.

Başvuru üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay görevli dairesince durum, yukarıdaki maddelerde yazılı usullere göre incelenerek karara bağlanır.

Taraflar, yürütmenin durdurulması kararına karşı bir kereye mahsus itiraz yoluna başvurabilirler. İtirazı inceleyecek merciiler kararı veren mahkemeye göre değişir ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/6 maddesinde belirtilmişlerdir.

Bu maddeye göre, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye itiraz edilebilir.

12. Türk Vergi Yargısında İtiraz Yolu Kullanımı ve İş Yüğü

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile sınırlı sayıda uyuşmazlığın tek hakimle karara bağlanacağı ve bu kararlara karşı Bölge İdare Mahkemelerine itiraz edilebileceği hükmolunmuştur.

Tablo 3: Bölge İdare Mahkemelerinin İş Yükü

	TOPLAM	İDARE			VERGİ			
		İtiraz	Yürütmenin Durdurulmasına İtiraz	Bağlantı	İtiraz	Yürütmenin Durdurulmasına İtiraz	Bağlantı	Görev, Yetki Uyuşmazlığı
2008								
Geçen Yıldan Devir	14.123	2.429	297	51	10.892	11	17	56
Yıl İçinde Gelen	85.745	17.655	20.192	1.390	33.600	4.769	984	245
Karara Bağlanan	85.356	17.813	20.460	1.395	32.972	4.779	897	286
Gelecek Yıla Devir	14.512	2.271	29	46	11.520	1	104	15
2007								
Geçen Yıldan Devir	15.464	2.928	87	33	11.840	-	-	12
Yıl İçinde Gelen	78.960	15.401	20.232	1.699	28.979	5.077	624	138
Karara Bağlanan	80.301	15.900	20.022	1.681	29.927	5.066	607	94
Gelecek Yıla Devir	14.123	2.429	297	51	10.892	11	17	56
2006								
Geçen Yıldan Devir	13.180	1.714	120	43	10.777	12	17	-
Yıl İçinde Gelen	69.578	15.672	15.463	720	25.062	5.552	414	126
Karara Bağlanan	67.294	14.458	15.496	730	23.999	5.564	431	114
Gelecek Yıla Devir	15.464	2.928	87	33	11.840	-	-	12
2005								
Geçen Yıldan Devir	10.086	1.847	101	78	7.348	18	11	5
Yıl İçinde Gelen	66.027	10.853	16.732	1.139	21.870	6.833	624	223
Karara Bağlanan	62.933	10.986	16.713	1.174	18.441	6.839	618	228
Gelecek Yıla Devir	13.180	1.714	120	43	10.777	12	17	-

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu; **Adalet İstatistikleri**,
http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=14 (Erişim Tarihi: 15.04.2011)

2576 sayılı Kanunda değişiklik yapılmasından önce Bölge idare mahkemelerinin 1999'daki iş yükü 18.426 davaydı. Bunların 579'u bir önceki yıldan devredilen davalar, 15.847'si ise yeni gelen davalar niteliğindedir. Bölge idare mahkemelerinde davaların sonuçlanma süresi, ortalama 16 gündü.

2000 yılında 2576 sayılı Kanunda yapılan değişiklik ile de tek hakimle bakılan davalarda artış yapılmıştır. Bu sayede, Danıştay'ın temyiz mercii olarak baktığı dava sayısı azaltılarak Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine inceleme yaptıkları iş sayısında artış gerçekleştirilmiş ve Bölge İdare Mahkemeleri istinaf benzeri bir yapıya getirilmiştir²⁰⁷.

Tablo 3'de bu değişikliğin yapılmasından sonraki yıllarda iş yükünde ne kadar artış olduğu gözlemlenmektedir. 2005 yılında yeni gelen dosya sayısı 66.027 iken, 2008 yılında bu rakam 85.745'e kadar yükselmiştir. Önceki yıldan devir olunan dosya sayısı da 10.086'dan 14.123'e çıkmıştır.

Tablo 4: Bölge İdare Mahkemeleri Esas Dosyası İş Yükü (2009)

KONULAR	GELEN İŞ			ÇIKAN İŞ			Devreden İş
	Geçen Yıldan Kalan	Yıl İçinde Gelen	Toplam	İtiraz	Karar Düzeltme	Toplam	
<u>İdare Mah.</u>							
İtiraz Bağlantı	2153 44	14852 1665	17005 1709	11844 1662	3523 0	15367 1662	1638 47
<u>Vergi Mah.</u>							
İtiraz Bağlantı	11131 101	43330 918	54461 1019	34075 1006	11018 0	45093 1006	9368 13
Görev, Yetki Uyuşmaz. Diğer	8 560	521 782	529 1342	529 1256	0 71	529 1327	0 15
TOPLAM	13997	62068	76065	50372	14612	64984	11081

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari2.pdf (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

²⁰⁷ Özlem Erdem Karahanoğulları, Salih Er, "İdari Yargıda Hakim ve Savcı Adaylarının Eğitimi", Türkiye Barolar Birliği Hukuk Öğretimi ve Hukukçunun Eğitimi Toplantısı, Ankara, 9-11 Ocak 2003. <http://www.danistay.gov.tr/1-Idari-yargida-hakim-ve-savci-adaylarinin-egitimi.htm> (Erişim Tarihi: 18.04.2011)

Tablo 3 ve 4’de görüldüğü üzere bölge idare mahkemelerine konusu itiraz olarak gelen dosya sayısı yıldan yıla artış göstermektedir. İdare alanında da vergi alanında da dosya esasını teşkil eden konu itiraz ya da yürütmenin durdurulması ya da bir diğer konu olsa da istikrarlı şekilde artış her yılın toplam sayısında gözükmemektedir. Gelen dosya sayısının fazlalığı paralel olarak gelecek yıla devreden dosyaların sayısını da arttırmaktadır. Bu da her yeni yıl gelen dosyaların hali hazırda görülmekte olan başkaca dosyaların yanı sıra yargı organı tarafından bakılmak yükümlülüğüne alındığını göstermektedir.

Bugün, idare mahkemelerinden bölge idare mahkemelerine itiraz yoluyla gelen ve orada kesin olarak karara bağlanan davaların toplam ortalama süresi 183 gündür. Bu, 6 ay demektir. Vergi mahkemelerinden bölge idare mahkemelerine gelen davaların toplam ortalama sonuçlanma süresi 172 gün, yani yaklaşık 6 aydır²⁰⁸.

B. Temyiz

Olağan kanun yollarından bir diğeri temyiz yoludur. Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar ile vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararların temyiz yeri Danıştay’dır.

1. Temyiz Kavramı

Temyiz, yerel mahkeme kararının hukuka uygunluğunun ve usul kurallarına uygun olarak alınıp alınmadığının denetimidir ve Danıştay bozma kararı vererek dosyayı yerel mahkemeye gönderebilir. Temyizde, bölge idare mahkemesinde yapıldığı gibi inceleme ve tahkikat yoktur.

Temyiz, İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 46 ve devamında düzenlenmektedir. Madde 46 gereği; Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da temyiz edilebilir. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilir.

²⁰⁸ Hikmet Sami Türk, “Yargının Sorunları”, **Avrasya Bir Vakfı Tarafından Düzenlenen “Adalet Sisteminin Etkinliği ve Yargının Sorunları” Sempozyumu** <http://www.basin.adalet.gov.tr/bkonusma/hikmetsamiturk/240201yargininsorunlari.html> (Erişim Tarihi: 02.05.2011)

İtiraz konusunda incelendiği gibi burada da istinaf ve temyiz arasındaki farkı ortaya koymakta yarar vardır. İstinaf incelemesi temyizden farklı olarak, kararın hem hukuki hem de maddi yönden incelenmesi sonucunu doğuracak, ayrıca bölge adliye mahkemesi belirli durumlarda yeni bir yargılama yaparak yeniden karar verebilecektir. Temyiz incelemesinde ise, sadece hukuki denetimle sınırlı bir inceleme söz konusu olmakta, karar hukuken doğru bulunmadığında yeni bir yargılama yapılmamakta, sadece bozularak tekrar mahkemesine geri gönderilmektedir. Kısaca istinaf, yeni bir temyiz veya ara bir temyiz yolu değil, kendine özgü yeni bir kanun yoludur²⁰⁹.

Temyiz, yerel mahkeme kararının hukuka uygunluğunun ve usul kurallarına uygun olarak alınıp alınmadığının denetimidir ve Danıştay bozma kararı vererek dosyayı yerel mahkemeye gönderebilir. Temyizde, bölge idare mahkemesinde yapıldığı gibi inceleme ve tahkikat yoktur.

2. Temyize Konu Olabilecek Kararlar ve Şartları

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak inceleyeceği davalar şunlardır:

- Bakanlar Kurulu kararlarına,
- Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
- Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalar.

²⁰⁹ Özekes, a.g.m.

Bir vergi yargısı kararının temyize konu olabilmesi için her şeyden önce, bu kararın bir ilk derece mahkemesince verilmiş olması gerekmektedir. İkinci olarak bu kararın nihai bir karar olması gerekmektedir. Yine, bu kararın hukuka aykırı olması gerekmektedir²¹⁰.

İdare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş olduğu tüm kararlar, Danıştay'da temyiz edilebilir. Vergi mahkemelerinin tek hakime baktığı uyuşmazlıklardan, mükellefiyetin mevzusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olanlar da Danıştay'da temyiz edilebilirler²¹¹.

Vergi mahkemeleri tarafından verilen bütün kararların temyize konu olmaması temyize konu kararların bir takım şartları olduğunu göstermektedir. Bu şartları vergi mahkemesinin kararı kurul olarak vermiş olması ve kararın nihai bir karar olması şeklinde sıralayabiliriz.

Vergi mahkemeleri kural olarak, davaları kurulca incelemekte ve karara bağlamaktadırlar. Bu kararlar için temyize başvurulabilme söz konusudur. Ancak Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu Hakkında Kanunun 6'ncı maddesinde belirtilen tek hakimle çözümlenecek davalar sonucu verilecek kararlar için temyiz kanun yoluna başvurulamaz.

Temyize konu karar, davayı sonlandıran, sonuçlandıran kararlar niteliğinde olan nihai kararlardır. Ara kararlar temyize konu teşkil edemezler.

3. Temyiz Edilemeyecek Kararlar

Danıştay veya mahkemelerce idari yargının görevli olduğu konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek, dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine ilişkin kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı açıkça belirtilmiştir²¹².

Bunun yanı sıra, İdari Yargılama Usulü Kanununun 47. Maddesine göre, idare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez. Danıştay

²¹⁰ Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.136.

²¹¹ Karatepe, **a.g.e.**, s.309.

²¹² Dan. İDGM., 25.09.1998, E:1998/522, K: 1998/305.

dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir. Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir. İdare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez²¹³.

4. Temyiz İsteminde Bulunabilecekler

Temyiz yoluna ancak vergi davasının tarafları başvurabilmektedir. Kararın istediği ya da umduğu gibi bulunmayan yani uygun olmadığını düşünen taraflar kararı temyiz yoluna başvurabilirler. Temyiz talebini asil taraf yapabileceği gibi vekilleri veya kanuni temsilcileri ve davalı idare temyiz yoluna başvurabilir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 48/3'üncü maddesi gereğince taraflardan her ikisinin de aynı kararı temyiz edebilmeleri mümkündür.

5. Temyiz Süresi

İdari Yargılama Usulü Kanununda temyize ilişkin farklı süreler farklı kanun maddelerinde gösterilmektedir. Madde 46/2 hükmüne göre; Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştayda temyiz yoluna başvurulabilir. Madde 48/3 hükmüne göre ise; kendisine temyiz dilekçesi tebliğ edilen karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçmektedir.

Temyiz ile ilişkili olan onbeş günlük süre dilekçe eksikliklerini tamamlamaya ilişkindir. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek onbeş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece

²¹³ Yıldırım, a.g.m.

mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir.

Temyiz ile ilişkili bir diğer süre, yedi günlük süre onbeş günlük süre gibi İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 48/6' da düzenlenmektedir. belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'a göre her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dahil) mali tatil uygulanmaktadır. Mali tatil, vergisel işlemlere karşı dava açma süresini durdurucu etki yaratmaktadır. Mali tatilin bitimiyle, mali tatile rastlayan dava açma süreleri kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır.

Mali tatilin temyiz süresine etkisi konusunda öğretilerde değişik görüşler mevcuttur. İlk görüşe göre; dava açma süresi ibaresi sadece ilk derece mahkemelerde açılacak davalarla ilgili süreyi ifade etmektedir²¹⁴. Diğer görüş ise temyiz de bir dava olduğu ve dava açma süresinin bu süreyi de kapsadığı yönündedir. Ancak Danıştay 3. Dairesi'nin verdiği kararlar dikkate alınması gerektiğinden mali tatilin süreleri durdurucu etkisinin temyiz aşamasında geçerli olmadığı kabul edilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

6. Temyiz Dilekçesi ve Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler

Temyiz dilekçesine ilişkin kural ve şartlar İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 48'de düzenlenmektedir. Madde hükmüne göre; temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçelerinin 3'üncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir.

Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştaya veya 4'üncü maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün

²¹⁴ Dan.3.D., 30.09.2009, E:2009/4122, K: 2009/4122.

içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer. Kararı veren Danıştay dairesi veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya Kurula gönderir.

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre idari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştayda görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek onbeş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile bu maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin 3 üncü madde esaslarına göre düzenlenmediği ve temyiz kanuni süre geçtikten sonra yapıldığı hususlarının dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca saptanması hallerinde de 2'nci ve 6'ncı fıkralarda sözü edilen kararlar daire ve kurulca verilir.

Bu maddeye ilişkin hükme ve atıfta bulunduğu aynı kanunun 3'üncü maddesine göre dilekçede bulunması gereken unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Temyiz eden ile karşı tarafın veya bunların temsilcilerinin, eğer taraflar vekille temsil ediliyorsa vekillerin ad ve soyadları ile adresleri,
- Temyiz edilen hükmün hangi mahkemeden verilmiş olduğu ile tarih ve sayısı,
- İlamın temyiz edene tebliğ edildiği tarih,
- Dava konusu vergi ve cezaya ilişkin bilgiler,
- Hükmün özeti,
- Temyiz sebepleri,
- Duruşma istenmesi halinde bu istek,
- Yürütmeyi durdurma talebi,
- Netice ve talep, (Sonuç ve İstem)
- Temyiz edenin veya varsa vekilinin imzası.

Danıştay'a gelen dava dosyası, ilk incelemenin yapılabilmesi için bir tetkik hakimine verilir. İlk incelemede ön şartların yerinde olup olmadığına bakılır. Yapılan ilk incelemede ön şartların yerinde olduğu görülürse, ilgili dairece temyiz istemenin incelemesine geçilir. Danıştay'da mahkeme kararları, görev ve yetki kuralları, usul hükümleri ve esas yönden incelenir²¹⁵.

7. Temyiz Nedenleri

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olunması sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar. Bu sebepler İdari Yargılama Usulü Kanununda 49'uncu maddede sayılmaktadır.

8. Temyiz İncelemesi ve İncelemenin Yapılacağı Yerler

Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar ile vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararların temyiz yeri Danıştay'dır. Danıştay, dosya üzerinden inceleme yapar. Danıştay'da görülen davalarda, duruşma

²¹⁵ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.444.

zorunluluğu yoktur. Ancak, Danıştay, tarafların isteği üzerine ya da kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

9. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar

Danıştay tarafından incelenen temyiz dosyasında karar verme zamanı geldiğinde bir takım farklı karar seçenekleri olduğu görölmektedir. Bunlar; onama kararı, düzelterek onama kararı, kısmen onama kısmen bozma kararı ve bozma kararı şeklinde sıralanabilir.

Danıştay'ın onama kararı, vergi mahkemesi kararının hukuka uygun bulunduğunu ifade etmektedir.

Kararın düzeltilerek onanması, kararda mevcut olan bazı maddi yanlışlıkların Danıştay tarafından düzeltilmesini ifade etmektedir.

Danıştay tarafından vergi mahkemesi kararının kısmen onanması veya kısmen bozulması, söz konusu kararın bir kısmının hukuka uygun bulunarak onanmasına karşılık, diğer bir kısmının bozmayı gerektirecek eksiklikler taşıdığı için, sonuçta kararın bozulması anlamına gelir. Kararın Onanmış olan kısmına ilişkin verginin takip ve tahsil işlemleri yürütölür. Fakat, bozulan karar kısmı ise yeniden karar verilmesi için, kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir.

Danıştay'ın bozma kararı, vergi mahkemesi kararının hukuka ve usule aykırı bulunduğu anlamına gelmektedir. Tamamen bozulan karara ilişkin dava dosyası yeniden görüşölmek üzere ilgili vergi mahkemesine 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 görölürse mahkemenin kararı bozulur;

aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur²¹⁶.

Vergi Mahkemesinin, Danıştay'ın bozma kararına uyması halinde dava dosyasını yeniden inceler ve yeni bir karar verir. Bu karara karşı da yeniden temyiz yoluna gidilebilir.

Vergi Mahkemesi, Danıştay'ın bozma kararına uymaz ve ilk verdiği kararda direnip, ısrar ederse bu kez dosya Danıştay'da Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gider ve burada kesin bir çözüme bağlanır. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararı, verilen olaya ilişkin kesinlik taşımaktadır. Ancak, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararının, benzer başka olaylarda uygulanmak mecburiyeti yoktur.

10. Temyiz İncelemesi Sonucu Verilecek Kararın İçeriği ve Sonuçları

Vergi mahkemesi kararlarında yer alması gereken unsurlar İdari Yargılama Usulü Kanununda 24'üncü maddede gösterilmektedir. Bunlar aynı zamanda Danıştay kararlarında da geçerli olan hususlardır. Buna göre kararlarda aşağıdaki hususlar bulunur:

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları unvanları ve adresleri,
- Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- Danıştayda görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm,
- Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren daire ya da kurul başkan ve üyelerinin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,
- Kararı veren dairenin ya da kurulun adı ve dosyanın esas ve karar numarası.

²¹⁶ Saban, a.g.e., S.307.

11. Temyizden Vazgeçme

Temyiz hakkının ortaya çıkması verilen nihai karar ile gerçekleşmektedir. Bu kararın ancak alınmasından sonra taraflar, isterlerse temyiz haklarından vazgeçebilirler. Temyizden vazgeçme davanın görüldüğü mahkemeye ya da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a verilecek bir dilekçe ile gerçekleşmektedir. Temyizden vazgeçme bir haktır ve bu hak, temyiz talebinin değerlendirilmesine ilişkin karar verilinceye kadar geçerliliğini korumaktadır.

12. Temyiz Yoluna Başvurmanın Kararın Yürütülmesine Etkisi

Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunma, vergi mahkemesinin kararlarının uygulanmasını durdurmamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 52 uyarınca Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir.

Danıştay ilgili dairesi, önüne gelen dosyayı inceleyerek vergi mahkemesinin kararını onaylar, düzelterek onaylar veya bozar. Onay veya bozma kararından sonra dosya tekrar ilgili vergi mahkemesine gönderilir. Danıştay'ın kararı onay şeklinde çıkmışsa, olağan yargılama süreci tamamlanmış olur²¹⁷.

Danıştay'ın kararı bozması halinde iki farklı yol ortaya çıkmaktadır. Bu yollar şu şekilde sıralanabilir: Vergi Mahkemesinin Danıştay'ın kararına uyması halinde, yeniden karar verir ve bu karara karşı da temyiz yolu açıktır.

Vergi Mahkemesinin kararında direnmesi durumunda karar taraflarca süresi olan 30 gün içinde temyiz edilirse dosya Danıştay Vergi Daireleri Kuruluna gönderilir. Burada verilen kararlar kesindir.

13. Türk Vergi Yargısında Temyiz Yolu Kullanımı ve İş Yükü

Temyiz, kanun yolları içinde en önemlisi ve en çok kullanılanı olarak bilinmektedir. Diğer kanun yolları özellikle olağanüstü kanun yolları yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma halk arasında pek bilinmiyor olsa da temyiz,

²¹⁷ Bulut, a.g.e., s.356.

kendisini vekalet aracılığıyla bir avukatla temsil ettirmeyen davacı asil sıfatındaki kişiler tarafından dahi kullanılmaktadır. Şu halde, yıllar içinde Danıştay'a temyiz yoluyla başvurularda büyük artışlar gözlemlenmiştir.

Yakın zamanda Danıştay'ın iş yükü üzerine büyük tartışmalar yaşanmış ve yeni düzenlemeler getirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Danıştay'ın iş yüküne ilişkin istatistikler yıllara göre ayırım ile aşağıda Tablo 5'de sunulmaktadır.

Tablo 5: Danıştay'ın İş Yükü

DAİRE		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
TOPLAM	GELEN DAVA	150.568	136.116	137.164	128.537	141339	157163	169924	20670	248678
	KARARA BAĞLANAN	60.387	57.744	62.631	60.598	59.560	69.484	73.123	88.278	99.284
	GELECEK YILA DEVİR	76.669	75.843	74.533	67.939	75.649	81728	94629	118423	149394
1.DAİRE	GELEN DAVA	220	190	204	188	873	1.738	1.512	1.172	1.716
	KARARA BAĞLANAN	208	177	198	180	521	1.544	1.337	1.575	1466
	GELECEK YILA DEVİR	12	13	6	8	352	194	175	137	250
2.DAİRE	GELEN DAVA	10.174	7.726	5.727	2.389	593	-	-	-	-
	KARARA BAĞLANAN	4.283	3.177	4.648	2.300	527	-	-	-	-
	GELECEK YILA DEVİR	5.891	4.549	1.079	89	66	-	-	-	-
DAVA DAİRELERİ	GELEN DAVA	140.174	128.200	131.233	125.960	139873	155425	168412	204989	246962
	KARARA BAĞLANAN	55.896	54.390	57.785	58.118	58512	67940	71786	86703	97818
	GELECEK YILA DEVİR	70.766	71.281	73.448	67.842	75231	81534	94454	118286	149144

Kaynak : Türkiye İstatistik Kurumu , **Adalet İstatistikleri**

http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=18 (Erişim Tarihi: 15.04.2011)

İdari yargı sisteminin 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile yeniden yapılandırıldığı 20 Ocak 1982 tarihinden itibaren geçen zaman içinde dava sayısı sürekli olarak artış göstermiştir. Yukarıdaki tablo 5'de de görüldüğü üzere, özellikle 2006 yılından itibaren yüksek artışlar görülmeye başlanmıştır. Karara bağlanan dosya sayısında da önceki yıllara göre %20 oranında artış olmasına karşın en basit

anlaşmazlıkların dahi yargıya taşınması, tüm yargı evrelerinin sonuna kadar tüketilmesinin alışkanlık haline gelmesi gibi nedenlerden ötürü dava sayısı artmaya devam etmektedir.

Yukarıda verilen 2006, 2007, 2008 yılları ile 2009 yılında Danıştay'da açılan 115.956 adetlik dava sayısı karşılaştırıldığında artış oranı sırasıyla %14, %30 ve %16'dır. 2009 yılında devreden dosya sayısı ise 172.611'dir.

Danıştay Başkanı 28 Ocak 2011 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nu kapsayan "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" hakkında verdiği Danıştay görüşünde Danıştay'ın iş yüküne değinmiştir. Bu görüşe göre; 2005 yılından itibaren Danıştay'ın iş yükünde, önceki yılların hiçbirinde rastlanılmayan oranda artış görülmeye başlanmış; ortalama 50-60.000 civarında devreden dosya sayısı, her yıl artan miktarlarda dosya karara bağlanmasına karşın, kamu idaresinin tutum ve davranışlarından kaynaklanan nedenlerle, giderek artmış ve 5 yıl gibi bir sürede yaklaşık 190.000'e ulaşmıştır²¹⁸.

Sürekli artmakta olan dava sayısını gözlemleyen Danıştay Başkanlar Kurulu 2008 yılı Ekim ayında toplanmış ve acil önlemler alınması kararına varmıştır. Başkanlar Kurulu, İdari Yargı'da uyuşmazlığın kaynağının kamu idaresinin işlem ve eylemleri olmasından hareketle, öncelikle, ilk derece idari yargı yerlerinde açılan dava sayısının azaltılmasının; bunun için de, kamu idaresinin karar alma sürecine ilişkin usuller ile bu süreçten kaynaklanan uyuşmazlıkların idari dava yoluna gidilmeden arabulucu, uzlaştırıcı ve kamu denetçisi gibi alternatif uyuşmazlık çözüm yollarını öngören genel bir idari usul yasasının yürürlüğe konulmasının lüzumuna işaret etmiştir²¹⁹.

14 Şubat 2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte Danıştay'ın temyiz incelemesine esas olan bazı idari uyuşmazlıklar, niteliğine göre ayrılarak bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesine tabi kılınmakta, böylece, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması amaçlanmaktadır. Tablo 6'da Danıştayın iş yükü fazlalığı açık bir şekilde görülmektedir.

²¹⁸ Mustafa Birden, "Danıştay Görüşü", http://www.danistay.gov.tr/danistay_gorusu_28012011.htm (Erişim Tarihi: 07.03.2011)

²¹⁹ Birden, **a.g.m.**

Tablo 6: Danıştay İş Yüğü (2009)

DAİRELER	GELEN İŞ			ÇIKAN İŞ	GELECEK YILA DEVİR	ÇIKANIN GELENE ORANI %	M*
	GEÇEN YILDAN DEVREN GELEN	YIL İÇİNDE GELEN	TOPLAM				
İDARİ DAVA DAİRELERİ G.K.	5652	4170	9822	4659	5163	47,4	441
VERGİ DAVA DAİRELERİ G.K.	503	731	1234	813	421	65,9	215
BİRİNCİ	250	1740	1990	1813	177	91,1	43
İKİNCİ	7492	6450	13942	5020	8922	36,0	515
ÜÇÜNCÜ	5459	6272	11731	4555	7176	38,8	420
DÖRDÜNCÜ	8488	9500	17988	7259	10729	40,4	413
BEŞİNCİ	11618	7916	19534	8047	11487	41,2	521
ALTINCI	18056	16100	34156	13127	21029	38,4	481
YEDİNCİ	8953	9539	18492	5845	12647	31,76	505
SEKİZİNCİ	11091	10979	22070	8320	13750	37,7	463
DOKUZUNCU	8012	10005	18017	5424	12593	30,1	481
ONUNCU	14203	16909	31112	11667	19445	37,5	424
ONBİRİNCİ	20739	9010	29749	11205	18544	37,7	700
ONİKİNCİ	11481	9449	20390	7802	13128	37,3	514
ONÜÇÜNCÜ	17397	7434	24831	11403	13428	45,9	589
DAİRELER T.	143239	121303	264542	101487	163055	38,4	495
TOPLAM	149394	126204	275598	106959	168639	38,8	491

M* : Ortalama görülme süresi(Gün); Dosyanın daireye gelişi ile daireden çıkışı arasında geçen zaman olarak hesaplanmıştır.

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, **2009 Yılı İstatistik Tabloları**, http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/danistay/danistay1.pdf (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

C. Karar Düzeltme

Karar düzeltme olağan kanun yolları arasında sayılmaktadır. Kanun yollarından biri olan kararın düzeltilmesi yolu ile belli bir süre içinde ve kanunda belirtilen nedenlerden dolayı nihai olarak verilmiş bir yargı kararının yeniden gözden geçirilmesi yolu ile muhtemel sakatlıkların önlenmesinin amaçlandığı, karar düzeltme yolunun kendine özgü bir kanun yolu olduğu bilimsel içtihatlarla belirlenmiştir²²⁰.

1. Karar Düzeltme Kavramı

Karar düzeltme yoluna Danıştay dava daireleri ile idare veya vergi dava daireleri genel kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ve bölge idare mahkemelerince itiraz üzerine verilen kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere ve kararın tebliğinden itibaren on beş gün içinde taraflarca başvurulabilmektedir.

Karar düzeltme esas kararı vermiş olan daire kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Esasen karar düzeltme yolu; itiraz ve temyiz yolunda inceleme merciinin hata yapmasına engel olarak getirilmiş bir düzenlemedir. Bu nedenle Bölge İdare mahkemeleri ve Danıştay'ın inceleme hatalarının yine bu merciler tarafından giderilmesi yoluyla temyiz aşamasını tamamlar²²¹.

Karar düzeltme yolu İdari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesinde düzenlenmektedir. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması, hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.

²²⁰ Dan. İDDK., 06.10.2005, E:2005/381, K: 2005/2293.

²²¹ Bulut, a.g.e., s.309.

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılırlar.

Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.

2. Karar Düzeltmeye Konu Olabilecek Kararlar

Karar düzeltmeye tabi tutulması istenebilecek kararlar şu şekilde sıralanabilir:

- Danıştay dava dairelerinin temyiz talebi üzerine verdikleri ilk derece mahkemesi kararının kısmen tamamen ya da düzeltilerek onanmasına ilişkin kararlar,
- Danıştay idari ya da vergi daireleri genel kurullarının ilk derece mahkemesince verilen temyiz merciinin verdiği karara karşı direnme kararlarının temyizi üzerine verdikleri kararlar,
- Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar
- Üst idari yargı yerlerinin temyiz başvurusunun süre aşımı nedeniyle reddine ilişkin kararları ya da itiraz veya temyiz başvurusunda bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlar (Madde 48/7)

3. Karar Düzeltme İsteminde Bulunabilecekler

İdari Yargılama Usulü Kanununun 54/1'inci maddesi düzenlemesi ile karar düzeltme yoluna ancak davanın tarafları başvurabilecektir. Karar düzeltmeye başvurmak için daha önce kararı temyiz eden taraf olma zorunluluğu yoktur.

Davaya katılanlar ancak katıldıkları tarafla birlikte karar düzeltme yoluna başvurabilirler, tek başlarına bu yola başvurma hakları yoktur. Ayrıca belirtmek gerekir ki karar düzeltme aşamasında davaya katılma mümkün değildir²²².

²²²Kazım Yenice, Yüksel Esin, **İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaası, Ankara, 1983, s.743.

4. Karar Düzeltme Nedenleri

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 54'üncü maddede düzenlenen karar düzeltme yolu bu maddede yer alan yazılı nedenlerden birinin mevcudiyeti halinde mahkemeler tarafından incelemeye alınabilmektedir²²³. İdari Yargılama Usulünün 54. maddesinin 1. fıkrasına göre karar düzeltme nedenleri;

- Kararın esasına etkili olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda aykırı hükümler bulunması,
- Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunmasıdır.

5. Karar Düzeltme Süresi

Karar düzeltmede başvuru süresi, 54'üncü maddede geçmekte olan süre içinde başvurulması halinde mümkün olup, bu süre, kararın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün ile sınırlanmış bulunmaktadır. Karar düzeltme istemine ilişkin on beş günlük yasal sürenin geçirilmiş olduğu anlaşıldığında mahkeme tarafından karar düzeltme istemi reddedilmektedir²²⁴. Madde hükmünde geçen nedenlerin varlığı halinde karar düzeltme istemi kabul edilerek istem yeniden incelenmektedir²²⁵.

6. Karar Düzeltme Dilekçesi

İdari Yargılama Usulü madde 3'te belirtilen dilekçe usullerine göre bir karar düzeltme dilekçesinde bulunması gereken hususlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Karar düzeltmeyi isteyen tarafın ve karşı tarafın ve varsa vekillerinin adı soyadı ve adresleri,
- Karar düzeltme istemine konu kararı veren idari yargı yeri ve kararı, tarih ve numarası,
- Kararın tebliğ tarihi,
- Karar düzeltme sebepleri ve talep yazılı olmalıdır.

²²³ Dan. 7.D., 18.10.1999, E:1999/1235, K: 1999/3347.

²²⁴ Dan. 7.D., 18.10.1999, E:1999/1235, K: 1999/3347.

²²⁵ Dan. 8.D., 15.11.1999, E:1998/1881, K: 1999/6161.

7. Karar Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Karar düzeltme esas kararı vermiş olan daire kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Karar düzeltme istemi kararın yerine getirilmesini durdurmaz. Bunun istisnası aksinin yargı yerince kararlaştırılmış olmasıdır.

2577 Sayılı Kanununun 54. Maddesinin 3622 Sayılı Kanunla değişik 1. Fıkrası uyarınca bir defaya mahsus olmak üzere kararın düzeltilmesi istenilebilir. İkinci defa yapılan karar düzeltme isteminin incelenmeksizin reddi gerekir. Bahsi geçen madde hükmü gereğince taraflardan birinin kararın düzeltilmesini istemesi üzerine verilen karardan sonra bu karara karşı diğer tarafın bir kez daha kararın düzeltilmesini istemesi mümkün değildir.

Kararın düzeltilmesi istemlerinde, yargı yerleri, ileri sürülen sebeplere bağlıdır. Düzeltmesi istenilen kararın dayandığı maddi ve hukuki gerekçelere ilişkin olmayan iddialar, düzeltme aşamasında incelenemez. Bu kural birçok Danıştay kararında geçmektedir.

8. Türk Vergi Yargısında Karar Düzeltme Yolu Kullanımı ve İş Yüğü

Yıllara göre karar düzeltmeye ilişkin rakamlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 7: Yıllara Göre Karar Düzeltme İstatistikleri

	2005	2006	2007	2008	2009
İdare	1066	1195	2332	4067	3.523
Vergi	3945	4772	6073	7107	11.018
Görev, Yetki Uyuşm.	0	0	0	0	0
Diğer	0	0	0	0	71
TOPLAM	5011	5967	8405	11.174	14.612

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü; **2009 Yılı İstatistik Tabloları**, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr> (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

Tablo 7’de rakamlar göstermektedir ki, her geçen yıl ile birlikte tıpkı diğer kanun yollarında olduğu gibi karar düzeltmede de oldukça yüklü artışlar gözlemlenmektedir. 2005 yılı dosya rakamı 5.011 iken 2009 yılında sayı neredeyse üçe katlanarak 14.612’ye ulaşmıştır.

III. TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

Olağanüstü kanun yolları en basit anlatımla kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvurulmuş yollar 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 sağlanmaktadır.

A. Yargılamanın Yenilenmesi

Olağanüstü kanun yollarından ilki İdari Yargılama Usulü Kanununda geçmekte olan sırasıyla yargılamanın yenilenmesidir. Vergi mahkemeleri, Bölge İdare mahkemeleri, İdare mahkemeleri ve Danıştay tarafından kesinleşmiş olan kararlara karşı gerekli şartlara sahip olduğunda yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilir.

1. Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı

Yargılamanın yenilenmesi, bazı yargı hatalarından veya eksikliklerinden ötürü, maddi anlamda kesin hükmün bertaraf edilmesini ve daha evvel kesin hükme bağlanmış olan bir dava hakkında yeniden yargılama ve inceleme yapılmasını sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur²²⁶.

Yargılamanın yenilenmesi bir olağanüstü kanun yoludur ve kesin olarak verilmiş bulunan veya kesinleşmiş kararlara karşı başvurulmuş bir yoldur. Bu yolla, yargılama sırasında belirli eksiklikler veya hatalar olmuşsa, kanuna aykırı tesis edilen mahkeme kararının ortadan kaldırılarak yargılamanın en baştan ve yeniden yapılması amaçlanır²²⁷.

İdari Yargılama Usulü Kanununda “yargılamanın yenilenmesi” olarak adlandırılan kanun yolu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 445’inci maddesinde “iadei muhakeme”, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kanununun

²²⁶ Kuru, Arslan, Yılmaz (b), **a.g.e.**, s.643.

²²⁷ Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdare Yargı**, İkinci Sayfa Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.291’den aktaran Hasanoğlu-Sattar, **a.g.m.**

64'üncü maddesinde “yargılamanın iadesi” olarak geçmektedir ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesinde belirtilen nedenlerle aynı nedenleri içermektedir. Bu durumda, vergi yargılama hukukunda yargılamanın yenilenmesi için geçerli olan sebepler askeri yargı için de geçerlidir.

Yargılama faaliyeti sonucunda verilen hükümde hata yapılmışsa, hüküm gerçeğe aykırılık teşkil ediyorsa, kesin hükmün bu gerçeğe tercih edilerek başka bir adaletsizliğe yol açılması hukuk aleminde telafisi çok güç hatta imkansız yaralar açar. İşte bu gibi durumlarda, kanunda sayılmış sebeplere dayanılarak, kesin hükmün ortadan kaldırılarak davanın yeniden görülmesini sağlamak üzere, olağanüstü bir kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesi müessesesi hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir²²⁸.

2. Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olabilecek Yargı Kararları ve Yargı Mercileri

Yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek nitelikteki kararlar²²⁹:

- İlk derece idari yargı yerlerinin vermiş olduğu davanın reddi. Dava konusu işlemin iptali, davanın kısmen reddi, ve dava konusu işlemin kısmen iptali, dava hakkında çeşitli nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen kararlarla İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelemeksizin reddine dair kararlar.
- Bölge idare mahkemelerinin, itiraz başvurusunu kabul ederek, ilk derece mahkemesinin itiraza konu kararını bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları kararlar.
- Danıştay dava dairelerinin, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinin birinci fıkrasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın görevine girdiği belirtilen davalarda vermiş oldukları benzer kararlardır.

²²⁸ Murat Arslan, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, s.112.

²²⁹ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye-Hukuk Yayınları, Ankara, 1994, s.153.

Yargılamanın yenilenmesi ancak ve ancak bahsi geçen yargı yerlerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlar hakkında istenebilir. Danıştay'ın temyiz üzerine verdiği kararlar için yargılamanın yenilenmesi yolunun işletilebilmesi mümkün değildir²³⁰.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamayacak bir takım kararlar da mevcuttur. Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin kesin hüküm hali almış her türlü kararına karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilememektedir. Örneğin, Danıştay'ın, temyiz başvuruları dolayısıyla vermiş olduğu onama ve bozma kararları ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz başvurularının reddine ve ilk derece mahkemesi kararlarının onanmasına ilişkin kararları bu niteliktedir²³¹. Bu kararlar aleyhine, yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurmak mümkün değildir.

3. Yargılamanın Yenilenmesi İçin Gerekli Koşullar

Mahkeme tarafından verilen karar “nihai karar” olmalı ve “kesin hüküm” niteliği taşımalıdır. Yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu olabilecek kararın nihai karar olması da şarttır. Nihai karar, davayı sonlandıran karardır. Dolayısıyla, keşif, bilirkişi atanması, yürütmenin durdurulması gibi ara karar niteliğindeki kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz²³².

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birinin mevcut olması gerekir. Yargılamanın yenilenmesi için İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesinde tahdidi olarak sayılan sebeplerden birinin varlığı şarttır. Bu sebeplerin herhangi birinin bulunmaması durumunda yargılamanın yenilenmesi talebi mahkeme tarafından reddedilir.

4. Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 53. maddesinde Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesinin istenebilmesi için sebepler sayılmaktadır. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

²³⁰ Batun, **a.g.m.**, s.271.

²³¹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.627.

²³² Mehmet Batun “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak 2010, s.272.

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Maddenin (h) bendinde 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 hali yargılamanın yenilenmesini isteme sebepleri arasındadır. Bu hükme dayanarak yargılamanın yenilenmesi istendiğinde Danıştay idare mahkemesi tarafından istemin değerlendirilerek yeniden bir karar vermesi gerektiğine ilişkin görüş bildirmekte ve karar vermektedir²³³.

²³³ Dan. 6.D., 11.11.1999, E:1998/6787, K: 1999/5568.

Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması maddenin a bendinde yer almaktadır. Yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır²³⁴.

Bir belgenin sonradan ele geçirilmesi durumunda yargılamanın yenilenmesini isteme süresi 60 gündür ve belgenin ele geçirildiği tarihten itibaren işlemeye başlar.

Danıştay 12. Dairesinin 31.10.2007 tarihli 2007/2520 E.N., 2007/4701 K.N. sayılı kararında bu maddeye ilişkin olarak şöyle bir karara varmıştır: “Davacının verdiği davaya devam edilmesi istemli dilekçenin bir başka Dairede derdest bulunan dosyasına yanlışlıkla konulmuş olması, (her ne kadar bu dilekçe esasını etkileyecek bir belge niteliğinde ise de söz konusu dilekçenin varlığını karar düzeltme yoluna başvurarak ileri sürmemesi nedeniyle, 2577 sayılı Yasanın 53/1-a maddesinde sayılan zorlayıcı sebeplerle elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden, davada yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.”

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 maddenin b bendinde sayılmaktadır. Belgenin sahte olduğunun ortaya çıkması durumunda, yargılamanın yenilenmesinin talep süresi sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği tarihten itibaren 60 gündür.

Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması maddenin c bendinde yer almaktadır. Hukuk dilinde “esas karar” tanımı, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen

²³⁴ Rifat Ortaç, “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 59, Kasım 1997, s.66.

ve davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığı çözümlen kararlar için kullanılmaktadır²³⁵.

Vekil veya yasal temsilci olmayan kimselerle davanın karara bağlanmış olması vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması yargılamanın yenilenme nedenleri arasında sayılmakta olan bir başka unsurdur. Bu düzenlemenin amacı, kendisini yargı önünde usulüne uygun olarak temsil ettiremeyen taraf aleyhine verilmiş hükmün yeniden gözden geçirilmesini ve bir yanlışlık varsa düzeltilmesini sağlamaktır. Burada talep hakkı, hukuka uygun şekilde vekil ya da kanuni temsilci tarafından temsil edilmemiş tarafa aittir²³⁶.

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birisi de davadan çekinmeye mecbur olduğu halde hakimin davayı görüp, karara bağlamasıdır. Bu halde, hakimin davaya bakmış olmasının hükmü etkileyip etkilemediğine bakılmaz. Toplu mahkemelerde, hakimin birisinin bu kapsamda olması, yargılamanın yenilenmesi için yeterli olur²³⁷.

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 nedenler arasında sayılmaktadır.

Danıştay, 6.Daire 11.11.1999 tarihli, 1998/6787 E.N., 1999/5568 K.N. sayılı kararında İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesinin 1/h bendine atıfta bulunulmuş ve "Dava konusu işlem ile ilgili olarak kesinleşmiş ve birbirine aykırı mahkeme kararları bulunduğundan, karar yargılamanın yenilenmesine konu olabilir" hükmüne yer verilmiştir.

Çelişik hükümlerin varlığı sebebinin gerçekleşmesi için, şu şartların bir arada bulunması gerekir²³⁸;

²³⁵ Dan.3.D., 22.04.1998, E:1998/1136, K: 1998/1337.

²³⁶ Ramazan Çağlayan, "İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı", <http://idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm> (Erişim Tarihi: 02.04.2011)

²³⁷ Arslan, **a.g.m.**

²³⁸ Arslan, **a.g.m.**

- Ortada bir mahkeme kararı bulunmalıdır.
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bu konu hakkında yeni bir mahkeme kararı verilmiş olmalıdır.
- Kanuni bir dayanak olmamasına rağmen, ikinci kararın birinci karara aykırı olması gerekir.
- Birinci karara aykırı olan ikinci karar, ya aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından verilmiş olmalıdır.

Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması sebebi üzerinden yargılamanın yenilenmesine başvurma süresi bir yıldır.

5. Yargılamanın Yenilenmesinde Süre

Yargılamanın yenilenmesi için başvurma süresi istisnai olarak sayılan sebepler hariç geri kalan nedenler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin, istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak hesaplanır.

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 halinde ikinci kararın kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıllık bir başvuru süresi vardır.

Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıllık süre söz konusudur.

Sayılan sebepler için bahsi geçen bir yıllık ve on yıllık sürelerin yanı sıra, diğer sebepler için yasada 60 gün zaman verilmiştir. Yargılamanın yenilenmesinde genel olarak sürenin 60 gün olarak belirtilmesinin nedeni budur.

Danıştay 3. Dairesinin 12.5.1998 tarihli 1997/1936 E.N., 1998/1706 K.N. sayılı kararına göre; “Yargılamanın yenilenmesine dayanak alınan Asliye Hukuk Mahkemesinin kararı davacıya 8.12.1996 tarihinde tebliğ edilmesine karşın altmış günlük yargılamanın yenilenmesi süresi geçtikten sonra yapılan başvurunun süreaşımı yönünden reddi gerekir.”

6. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Taraflar ve Yetkili Yargı Yeri

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilecekler asıl davada taraf olanlardır. Bu anlamda, davaya katılanların yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilme olanağı yoktur.

Yargılamanın yenilenmesi ancak ve ancak bahsi geçen yargı yerlerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlar hakkında istenebilir. Danıştay’ın temyiz üzerine verdiği kararlar için yargılamanın yenilenmesi yolunun işletilebilmesi mümkün değildir²³⁹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 11.6.1999 tarihli, 1998/385 E.N. 1999/339 K.N. sayılı kararına göre; “İlk derece mahkemesi sıfatıyla verilemeyen kararlara karşı yargılamanın yenilenmesi yolu izlenemez.”

Danıştay’a verilmiş idari görevlerde yargılamanın yenilenmesi istemiyle bu kararları inceleme olanağı bulunmamaktadır. Danıştay’ın bu konudaki örnek bir kararına göre; “2575 Sayılı Danıştay Yasasının 24’üncü maddesinde Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak 1’inci fıkrasında sayılan konulara ilişkin iptal ve tam yargı davaları ile imtiyaz sözleşmelerinden doğan idari davaları çözümleyeceği, 2’nci fıkrasında ise belediyeler ile il özel idarelerin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceleyeceği ve karara bağlayacağı hükme bağlanmıştır. Davaya konu belediye başkanlığından düşürme isteminin bir idari dava türü olmayıp, Danıştay’a verilmiş bir idari görev olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, bir yargılama usulü olan yargılamanın yenilenmesi yolu belediye başkanlığından düşürülme istemleri için geçerli değildir.” şeklinde hüküm verilmiştir²⁴⁰.

²³⁹ Batun, (b), **a.g.m.**, s.271.

²⁴⁰ Dan. 8.D., 18.06.1997, E:1997/2117, K: 1997/2169.

Danıştay 3. Dairesinin 22.04.1998 tarihli ve 1998/1136 E.N., 1998/1337 K.N. sayılı bir kararında “Vergi mahkemesi kararının temyizen incelenmesi sonucu verilen Danıştay Üçüncü Dairesi kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Değişik 53’üncü maddesinin 1’inci bendine göre yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması olanaklı bulunmadığından, istemin görev yönünden reddi ile dosyanın görevli yetkili vergi mahkemesine gönderilmesine” karar verilmiştir.

7. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Yargılamanın yenilenmesi talebi İdari Yargılama Usulü Kanununun 3. maddesi gereğince dava ve temyiz dilekçeleri için öngörölmüş usul kurallarına uygun olarak yargılamanın yenilenmesi istemini karar bağlayacak yargı yerlerine hitaben yazılmış dilekçelerle yapılır. Dilekçede yargılamanın yenilenmesi isteminin nedenleri; gerçekleşme zamanları ve bunlara ilişkin var ise deliller gösterilerek belirtilmelidir.

Yargılamanın yenilenmesi dilekçesi, karşı tarafa tebliği zorunludur. Karşı taraf, bu dilekçeyi tebellüğ ettiği tarihi izleyen 30 gün içinde cevap verebilir. Bu cevap yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafa tebliğ edilmez. Daha sonra savunmada da bulunmadığı takdirde dosya tamamlanır. Duruşma yapılması, karar düzeltilmesi talebi, görevli Danıştay Dava Dairesinin veya mahkemenin kararına bağlıdır²⁴¹.

Yargılamanın yenilenmesi nedeni olarak sunulan durumun bir talep olarak kabul edilmesi yasada belirtilmiş bulunan dokuz bendden herhangi birini veya birkaçını içermesiyle mümkündür. Belirtilen neden kanunda yazılı olan nedenlerden ise davaya yeniden bakılarak karar verilebilir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 53’üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

²⁴¹ Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Grafmat Basım, İzmir,2008, s. 278.

Danıştay 12. Dairesinin 31.10.2007 tarihli 2007/2520 E.N., 2007/4701 K.N. sayılı kararına göre; “Davacının temyiz talebi hakkında, 5525 sayılı yasa uyarınca karar verilmesine yer olmadığı yolunda Danıştay’ca verilen kararın, yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması istemine, yine Danıştay’ca bakılması gerektiği” hakkında hüküm verilmiştir.

Yargılamanın yenilenmesi sonucunda yeni bir karar verilirse, verilen karara karşı temyiz yolu açıktır.

8. Yargılamanın Yenilenmesine İlişkin Özel Hükümler

İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 55’te kararın düzeltilmesi müessesesinin yanı sıra yargılamanın yenilenmesine ilişkin özel hükümler düzenlenmektedir. Anılan madde hükmüne göre;

- İsteğin ilişkin olduğu konu, diğer bir daire veya mahkemenin görevine girmiş ise karar bu daire veya mahkemece verilir.
- Karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir.
- Yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istemleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, istemin reddine karar verilir.
- Yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır.
- 53, 54 ve bu madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yargılamanın yenilenmesinde ve kararın düzeltilmesinde bu Kanunun diğer hükümleri uygulanır.

B. Kanun Yararına Bozma

Olağanüstü kanun yollarından bir diğeri kanun yararına bozmadır. Kanun yararına temyiz şeklinde adlandırılarak da karşımıza çıkabilen bir kanun yoludur. Kanun Yararına Bozma, Danıştay Başsavcısının başvurabileceği özel bir temyiz yoludur. Danıştay tarafından incelenmeden kesinleşen kararlar Başsavcı tarafından kanun yararına bozma yoluna götürülebilecek kararlardır.

1. Kanun Yararına Bozma Kavramı

Temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlara karşı Danıştay Başsavcısının başvurabileceği özel bir temyiz yolu vardır. Buna “kanun yararına bozma” yolu ya da “kanun yararına temyiz” denir²⁴². Bu yolun kabul edilmesinin nedeni hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesini önlemektir²⁴³.

Kanun yararına bozma İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 51’de düzenlenmektedir. Madde hükmü şu şekildedir;

“İdare 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 kaldırmaz²⁴⁴. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete’de yayımlanır.

Kanun yararına temyizi düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesinin başlığı “kanun yararına bozmadır”. Madde metninde ise “kanun yararına temyizden” söz edilmektedir. Bozma, temyiz isteminin sonunda gerçekleşir. Bu bakımdan madde başlığının “kanun yararına temyiz” olarak değiştirilmesi gerekir²⁴⁵. Danıştay daireleri tarafından verilen kararların bazılarında “kanun yararına bozma²⁴⁶” terimi kullanılırken bir kısmında “kanun yararına temyiz²⁴⁷” terimi kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra aynı karar içinde bu iki farklı terimin de kullanıldığı görülmektedir²⁴⁸.

²⁴² Gözübüyük, **a.g.e.**, s.569.

²⁴³ Mehmet Tahir Ufuk, “Ülkemizde Vergi Yargısı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 362 , Şubat 2002, s.102.

²⁴⁴ Dan. 4.D., 12.04.2001, E:2001/656, K: 2001/1511.

²⁴⁵ Özbalcı, (b), **a.g.e.**, s.568.

²⁴⁶ Dan. 4.D., 22.11.2006, E:2006/2998, K: 2006/2299.

²⁴⁷ Dan. 9.D.,16.03.1987, E:1987/529, K: 1987/827.

²⁴⁸ Dan.9.D., 15.11.2006, E:2005/2222, K: 2006/4411.

Kanun yararına bozma yolunu düzenleyen kanun maddesinde de belirtildiği üzere, yetki Danıştay Başsavcısına tanınmıştır²⁴⁹. Danıştay Başsavcısı kendiliğinden ya da ilgili bakanlığın göstereceği lüzum üzerine bu yola başvurma hakkına sahiptir.

2. Kanun Yararına Bozmaya Konu Olan Kararlar

Kanun yararına bozmaya konu olabilecek kararlar, bölge idare mahkemesi kararları ile ilk derece mahkemelerinin ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak verdiği, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardır.

Kararlar, temyiz kabiliyeti olmadığı veya temyiz kabiliyeti bulunduğu halde taraflarca temyiz yoluna başvurulmadığı için ya da temyiz yoluna başvurulduğu halde temyiz dilekçesinin reddi yüzünden temyiz incelemesinden geçmemiş olabilir. Bölge İdare Mahkemesince itiraz üzerine verilen kararların Danıştay'ca incelenmesi söz konusu olmadığından bu kararların tümü hakkında kanun yararına temyiz yoluna gidilebilir²⁵⁰.

Danıştay'da temyiz istemiyle incelenmiş olan kararlar kanun yararına bozmaya konu olamazlar. Bunun yanında, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle vermiş bulunduğu kararlar itiraza gidilmeden kesinleşmiş bulursa dahi kanun yararına temyize konu edilemez²⁵¹.

Kanun yararına bozmayı düzenleyen 51'inci maddeye göre bu yola niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç ifade eden kararlara karşı başvurulabileceği belirtilmiştir²⁵². Kanun yararına bozma yolu ile hukuka aykırı içtihat yerleşmesini önlemek ve hukuk uygulamasında birliği sağlamak amaçlanmıştır.

3. Kanun Yararına Bozmanın Nedenleri

İdari Yargılama Usulü Kanununun madde 49/1'de sayılan bozma nedenleri kanun yararına temyizde de geçerlidir. Bu nedenler:

²⁴⁹ Dan. 4.D., 12.04.2001, E:2001/657, K: 2001/1510.

²⁵⁰ Murat Arslan, "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, s.109.

²⁵¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.568.

²⁵² Dan. 5.D., 17.04.2006, E:2006/1462, K: 2006/2095.

Dan. 9. D., 15.11.2006, E:2005/2301, K: 2006/4414.

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olmasıdır.

4. Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları

Kanun yararına temyiz başvurusunun doğurduğu sonuçlar, aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁵³:

- Kanun yararına temyiz kararları üzerine ilgili mahkeme tarafından verilecek bir karar veya yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Kanun yararına temyiz kararları üzerine dosya ilgili mahkeme tarafından yeniden ele alınmaz. Buna bağlı olarak da mahkemenin bozmaya uygun olarak yeni bir karar vermesi söz konusu olmaz.
- Kanun yararına temyiz usulü, hukuki bir denetim olduğundan, inceleme neticesinde verilecek bozma kararı tarafların hukuki durumunu etkilemez. Bozmaya konu kararın kesin hüküm niteliği devam eder.
- Kanun yararına temyiz yolunda yürütmenin durdurulması istenemez. Zira bu inceleme tarafların hukuki durumunda bir etki ve değişiklik yapmamaktadır.

Kanun yararına temyiz istemlerinin yanında 2577 sayılı Yasanın 52'nci 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 değildir²⁵⁴.

Temyiz isteği Danıştay'ca yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Kanun yararına Bozma kararları İdari Yargılama Usulü madde 51/3'e göre bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

Kanun yararına temyiz kararı, tarafların hukuki durumlarını ve daha önce kesinleşmiş bulunan hükmün hukuki sonuçlarını etkilemez. Bölge İdare mahkemesi, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi kararları ile Danıştay'ca ilk derece mahkemesi

²⁵³ Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.644.

²⁵⁴ Arslan, **a.g.m.**, s.110

olarak verilen kararlar, kanun yararına bozalsa dahi eski haliyle hüküm ifade eder. Bozulan karar üzerine mahkeme yeniden duruşma yapmaz²⁵⁵.

Danıştay bir kararında; “Eskişehir İdare Mahkemesinin temyiz edilmeyerek kesinleşen 6.11.1996 gün ve E:1996/301, K:1996/1093 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 51. Maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmi Gazetede yayımlanmasına 2.6.1999 gününde oy birliği ile karar verdi.” şeklinde hüküm vermektedir²⁵⁶.

IV. YARGISAL YOLLA ÇÖZÜM İLE İDARİ ÇÖZÜM ARASINDAKİ BAĞLANTILAR

Rakamsal verilerin ışığındaki bağlantıların yanı sıra, barışçıl çözüm yolları olan idari çözüm yöntemleri ile yargısal çözüm yolları farklı şart ve şekillere sahip olmakla birlikte aralarında bağlantı olarak tanımlanabilecek ilişkiler ve neden-sonuçlar gözlemlenebilmektedir.

A. Yargısal Yolla Çözüm İle Uzlaşma Arasındaki Bağlantı

Uzlaşma ile yargı yolu arasındaki bağlantının tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma müesseseleriyle iki ayrı başlık altında incelemekte fayda vardır.

1. Yargısal Yolla Çözüm İle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Arasındaki Bağlantı

“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz” Vergi Usul Kanunu ek 11’inci maddesinin ikinci fıkrasının getirdiği bu hüküm yargısal yolla çözüm ile tarhiyat öncesi uzlaşma arasındaki bağlantıyı ortaya koymaktadır.

Dava açma yolu mükellefe, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda kapanmaktadır. Uzlaşma, idare ile mükellefin vergisel sorunu tartışarak çözüme

²⁵⁵ Bulut, a.g.e., s.358.

²⁵⁶ Dan.8.D., 02.06.1999, E:1999/1434, K: 1999/3648.

kavuşturmaları anlamında da değerdendirilebileceğinden bu sonucu tabi karşılamak gerekir²⁵⁷.

2. Yargısal Yolla Çözüm İle Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Arasındaki Bağlantı

Vergi Usul Kanunu ek madde 6 uyarınca; Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. Yani uzlaşmaya varılması halinde dava yolu kapanmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde yargısal yola başvurulması mümkün olabilir. Önce uzlaşma yolunun denenmesi, gerçekleşmemesi halinde yargısal yola başvurulması idare tarafından önerilen yoldur.

B. Yargısal Yolla Çözüm İle Ceza İndirimi Arasındaki Bağlantı

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkları ile ilgili olarak dava açma süresi içinde başvuruların bir takım indirimlerden yararlanacaklarını Vergi Usul Kanunu madde 376 düzenlemektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre “Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.” Buradan çıkartılan sonuç dava açma yoluna gidilmesi halinde bu indirimlerden faydalanılamayacağıdır.

C. Yargısal Yolla Çözüm İle Düzeltme Arasındaki Bağlantı

Düzeltme yolları olan re'sen düzeltme ve başvuruya dayalı olan düzeltme işlemlerinin yargısal yol ile bağlantısı ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

1. Re'sen Düzeltme İle Yargısal Yolla Çözüm Arasındaki Bağlantı

Vergi Usul Kanununun 121'inci maddesine göre; “İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.” Aleyhine düzeltme yapılan kimseye tebligatla bildirim yapılmasının ardından kişinin 30 günlük dava açma süresi başlar. Böylelikle yükümlü dava açma

²⁵⁷ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s.40.

hakkına idarenin re'sen yaptığı bir işlemi sonucu kendi aleyhine ortaya çıkan düzeltme ile sahip olmaktadır.

2. Başvuruya Dayalı Düzeltme İle Yargısal Yolla Çözüm Arasındaki Bağlantı

İdari Yargılama Usulü madde 11 hükmüne göre; idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre ise İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar.

Düzeltilme isteminin yapılması ile birlikte adeta donmuş bulunan dava açma süresi, düzeltme sürecinin olumsuz sonuçlanması ile birlikte kaldığı yerden devam edeceğinden, düzeltme işlemi ile yargısal çözüm arasında tam ve açık bir bağlantının bulunduğu görülmektedir²⁵⁸.

Dava açma süresi geçtikten sonra da düzeltme isteminde bulunulabilir. Burada önemli olan nokta zamanaşımı süresini aşmamaktır.

V. VERGİ YARGISINDAKİ KANUN YOLLARINA İLİŞKİN UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE DEĞERLENDİRMELERİ

Barışçıl yollardan çözümler mükelleflere sunulurken, ki bu çözüm yollarına vergi afları da dahildir, dava açılmamış olması ya da açılan davanın düşürülmesi şartları koşulmaktadır. Şu halde, yargı yoluna başvuran kişi idari aşamada çözüm yolunu geri tepmiş sayılmaktadır. Ters durumda, idari aşamada çözüm yolunu kabul eden mükellefler zaten istediklerini elde edebildikleri için yargıya başvurma gereğini duymamaktadır. Yine de barışçıl yollarla çözüm sağlanamaması halinde yargı yolu mükelleflere açık tutulmaktadır. Çünkü anayasal kural olarak da her türlü idari işleme karşı yargı yolu açıktır.

²⁵⁸ Taşkan, **a.g.e.**, s.43.

İdari aşamada vergi uyuşmazlıklarının çözümü mükellef açısından bir çok avantaja sahiptir. Vergi para cezalarının ve faizlerinin bu yöntemlerle kaldırılarak mükellefe daha az ve daha kolay bir şekilde vergi ödeme kolaylığı sağladığı görülmektedir. Mükelleflerin yanı sıra idarenin kendisinin de farklı yönlerden avantajlı konuma geçtiği söylenebilir. İdare, barışçıl çözümler ile vergi alacağını güvence altına almaktadır. Gelirlerini bu yöntemlerle garantilemekte ve bunları hizmet verme amacıyla kullanabilmektedir. Vatandaşla kendisi arasında sürtüşme ve anlaşamamazlık konumuna gelmemektedir. Bunların yanında mahkeme yükünün azalması avantajını yaşamaktadır.

Yargısal yollar vergi uyuşmazlıklarında daha fazla tercih edilen yol olarak görülmektedir. Önceki bölümlerde tablolar halinde verilmiş Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ın iş yükü kanun yollarının her geçen yıl kademeli bir şekilde artmakta olduğunu göstermektedir. Vergi mahkemelerinin durumu da pek farklı değildir.

Tablo 8: Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü (1)

	Toplam	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Emlak Vergisi	KDV	Gümrük Vergisi
2008						
Geçen Yıldan Devir	49.360	9.425	4.423	440	14.121	6.774
Yıl İçinde Gelen	97.802	12.496	3.234	537	14.724	14.365
Bozularak Gelen	5.500	836	450	25	1.479	814
Karara Bağlanan	98.292	16.269	4.264	555	17.421	12.180
Gelecek Yıla Devir	54.370	6.488	3.843	447	12.903	9.773
2007						
Geçen Yıldan Devir	40.434	9.270	3.581	453	10.838	5.437
Yıl İçinde Gelen	82.623	13.570	4.485	579	15.023	8.089
Bozularak Gelen	5.477	708	460	21	1.793	952
Karara Bağlanan	79.174	14.123	4.103	613	13.533	7.704
Gelecek Yıla Devir	49.360	9.425	4.423	440	14.121	6.774
2006						
Geçen Yıldan Devir	33.978	6.666	2.504	317	9.250	5.557
Yıl İçinde Gelen	74.327	14.935	3.689	409	11.996	7.588
Bozularak Gelen	3.803	551	357	34	1.081	625
Karara Bağlanan	71.674	12.882	2.969	307	11.489	8.333
Gelecek Yıla Devir	40.434	9.270	3.581	453	10.838	5.437
2005						
Geçen Yıldan Devir	26.965	5.710	1.980	408	6.528	4.117
Yıl İçinde Gelen	62.941	11.112	2.662	304	11.781	7.591
Bozularak Gelen	2.583	478	277	5	616	473
Karara Bağlanan	58.511	10.634	2.415	400	9.675	6.624
Gelecek Yıla Devir	33.978	6.666	2.504	317	9.250	5.557

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu , **Adalet İstatistikleri**

http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=16 (Erişim Tarihi: 15.04.2011)

Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü (2)

	Veraset ve İntikal Vergisi	Yeni Konan Vergiler	Özel İdare, Belediye ve Köylere Ait Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Hükümler	Düzeltilme İşleminin Reddinden Doğan İşler	Tam Yargı Davaları	Diğer İşler
2008						
Geçen Yıldan Devir	276	326	2.003	101	16	11.455
Yıl İçinde Gelen	117	1.816	1.402	655	58	48.398
Bozularak Gelen	12	66	86	7	7	1.718
Karara Bağlanan	200	1.453	1.844	605	50	43.451
Gelecek Yıla Devir	205	755	1.647	158	31	18.120
2007						
Geçen Yıldan Devir	233	369	2.105	82	19	8.047
Yıl İçinde Gelen	165	648	2.641	265	32	37.126
Bozularak Gelen	21	32	163	1	1	1.325
Karara Bağlanan	143	723	2.906	247	36	35.043
Gelecek Yıla Devir	276	326	2.003	101	16	11.455
2006						
Geçen Yıldan Devir	226	235	2.155	21	90	6.957
Yıl İçinde Gelen	299	836	1.887	158	28	32.502
Bozularak Gelen	15	11	283	-	4	842
Karara Bağlanan	307	713	2.220	97	103	32.254
Gelecek Yıla Devir	233	369	2.105	82	19	8.047
2005						
Geçen Yıldan Devir	158	207	1.403	85	97	6.272
Yıl İçinde Gelen	160	332	3.165	45	260	25.529
Bozularak Gelen	6	4	129	2	7	586
Karara Bağlanan	98	308	2.542	111	274	25.430
Gelecek Yıla Devir	226	235	2.155	21	90	6.957

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Adalet İstatistikleri**

http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=16 (Erişim Tarihi: 15.04.2011)

Tablo 8 (1 ve 2)'de görüldüğü üzere, 2005 yılından 2008 yılına kadar geçen süreçte vergi mahkemelerinde görülen çeşitli türlerdeki davalarda kademeli olarak artışlar gözlemlenmektedir. Yıl içinde gelen dosya sayılarının artması aynı zamanda bir sonraki yıla devredilen dosya sayılarının artmasında da etkili bir paralellik göstermektedir.

Bütün bu devreden ve açılan dosya sayısına ilişkin rakamlar Vergi Mahkemelerinin geçmiş yıllara ait iş yükünü ortaya koymakta ve bir anlamda vergi mahkemelerindeki işleyişin değişen koşulların ortaya çıkardığı ihtiyaçları karşılayarak bireylere etkili bir yargısal koruma sağlayabilecek biçimde gözden geçirilip desteklenmesini zorunlu kılmaktadır.

Yargıya olan güvenin ve hızlı işleyişteki sonuç almanın etkililiğinin bilincinde olunması ve yargının etkinliğinin sağlanabilmesi, yargılamanın basit ve olabildiğince hızlı gerçekleşmesini sağlayacak yöntemlerin hayata geçirilmesine bağlıdır.

Bu anlamda geçmişte bir takım çalışmalar yapılmıştır. 23.05.2005 tarihinde Adalet Bakanlığı tarafından Başbakanlığa sevk edilmiş, fakat, idari yargıda istinaf müessesesinin uygulamaya konulabilmesi için sürdürülen kanun çalışmaları sebebiyle geri çekilmiş, "İdari Yargılama Usulü Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı" taslağı hazırlanmıştır. Danıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan "2575 Sayılı Danıştay Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı"; 30.12.2005 tarihinde Danıştay ve ilgili Devlet Bakanlığına gönderilmiştir. Bu çalışmalardan beklenen sonucun elde edilememesi üzerine, Danıştay Başkanlar Kurulunca Danıştay'ın iş yükünün azaltılabilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere 2006 ve 2008 yıllarında iki ayrı komisyon görevlendirilmiş, bu komisyonlar tarafından hazırlanan 19.6.2007 ve 04.10.2008 tarihli raporlar Danıştay Başkanlığı'na sunulmuş ve bu raporlarla mevcut sorunlar ve çözüm önerileri irdelenmiştir.

Tablo 9: Vergi Mahkemeleri İş Yüğü (2009)

		DAVA SAYISI	DAVACI		DAVALI	
			GERÇEK KİŞİ SAYISI	TÜZEL KİŞİ SAYISI	GERÇEK KİŞİ SAYISI	TÜZEL KİŞİ SAYISI
GELEN İŞ	GEÇEN YILDAN KALAN	72177	31321	41782	6	71693
	YIL İÇİNDE GELEN	110733	48675	64997	14	131976
	BOZULARAK GELEN	5528	2310	3454	6	6396
	TOPLAM	188438	82306	110233	26	210065
ÇIKAN İŞ	BİRLEŞTİRME	165	107	101	0	221
	RED	31408	13131	19078	8	36691
	İPTAL	40847	16094	25533	3	48343
	KISMEN İPTAL, KISMEN RED	14126	6721	7596	3	16213
	İLK İNCELEME ÜZERİNE DİLEKÇE VE DAVANIN REDDİ MERCİİNE TEVDİ	11623	5501	6643	7	13383
	MERCİİ TAYİNİ-BAĞLANTI	745	227	532	0	909
	KABUL FERAGAT VB.NEDENLER	4229	1651	2648	2	5216
	DAVANIN AÇILMAMIŞ SAYILMASINA	1824	970	912	0	1948
	AF NEDENİYLE	2	0	2	0	3
	RE'SEN İNCELEME ÜZERİNE VERİLEN KESİN KARARLAR	3266	1520	1841	0	3641
	DİĞER	3669	1739	2089	0	4512
	TOPLAM	111904	47661	66975	23	131080
DEVREDENİŞ	76534	34645	43258	3	78985	

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/istatistik_2009/idari/idari13.pdf(Erişim Tarihi:19.05.2011)

Tablolarda da görüldüğü üzere iş yüğü açısından vergi mahkemeleri de oldukça fazla dosyaya sahiptir. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün 2009 yılı verilerine göre vergi mahkemelerinde gelen dosya sayısı

110733, 2010 yılına devreden dosya sayısı ise 76534'tür. Gelen dosya sayısında her yıl artış yaşanması bir sonraki yıla devredecek olan dosya sayısında da paralel bir artış yaşanacağını göstermektedir. 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 sonlandırılmadığını gösterir. 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 hala sonlanmamıştır. Bu kez üst derece yargı organları davanın yürütülmesi sorumluluğunu üzerlerine alacaklardır. Böylelikle yeniden uzun bir yargı süreci başlamış olacaktır.

İdari aşamada çözümlenebilen sorunların yargı aşamasına taşınmasının gerekli olmayacağı mantığı yürütüldüğünde idari yargıda görev alan mahkemelerinin iş yükünün oldukça azalacağı ve kalan davalara daha sağlıklı ve daha kısa zamanda bakılabileceği söylenebilir.

İdari yargının iş yükünün idari yargı yerleri arasında daha dengeli bir biçimde paylaşımını sağlamaya ilişkin öneriler arasında Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakmakta olduğu davaların sınırlandırılması vardır. Ayrıca tek hakimin görevine giren davalara ilişkin parasal sınır yükseltilmeli, böylece çok sayıda davanın tek hakim sınırında kalması sağlanmalıdır. Dava dosyalarının tekemmülü hızlandırılmalı, dava dilekçesi ve eklerinin bir örneği davalıya, davalının savunması da tüm ekleriyle davacıya tebliğ edilmekle dosya esastan incelenebilecek hale gelmeli, ayrıca cevap verme süresinin uzatılması istenildiğinde 2577 sayılı kanunla 30 gün olarak belirlenmiş bu süre 15 gün şeklinde kısaltılmalıdır²⁵⁹.

Dosya yükünün fazla oluşu vergi yargısında karşılaşılan sorunlardan yalnızca birini teşkil etmektedir. Bunun yanı sıra, uygulamada vergi yargısı içinde yer alan organlar ile mükelleflerin içinde buldukları başkaca problemler mevcuttur. Vergi mevzuatında yapılan sık değişiklikler karşısında tarafların bu değişikliklere yeterince ön hazırlıklı olmaması bunlardan biridir. Türk vergi mevzuatında sıkça yapılmakta olan değişiklikler her seferinde ortaya çıkan değişikliklerin öğrenilmesini, yeni formalitelere uyum sağlamaya çalışılmasını da

²⁵⁹ Nurben Ömerbaş, "İdari Yargılama Usulünde Hızlandırıcı Mekanizmalar", **2009 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, http://www.danistay.gov.tr/sempo_nurben_omerbas.htm (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

berberinde getirmektedir. Vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi kaybının oluşmasına neden olmaktadır. Çünkü, anlaşılmayan bir kanunun doğru bir biçimde uygulanabilmesi mümkün değildir. Çok sayıda vergi kanunu olması ve bu kanunların birbirleriyle bağlantısının kurulmaması, uyumun sağlanamaması karmaşaya yol açmaktadır²⁶⁰.

Vergisel uyumsuzlukların idari aşamada çözüm yolları Gaziantep ilindeki muhasebecilerle yapılan bir anket çalışmasıyla değerlendirilmeye çalışıldığında “Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebi aşağıdakilerden hangisidir?” sorusuna deneklerin %6’sı denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından, %20’si mükelleflerin eksik beyanlarından, %54’ü vergi mevzuatının çok sık değişmesi ve karışık olmasından, %19’u mükelleflerin eğitim ve bilgi düzeylerinin düşük olmasından ve %1’i diğerlerinden cevabını vermiştir²⁶¹.

Vergi mevzuatının sıkça değiştirilmesi, birçok kanunun yanı sıra, çok sayıda genel tebliğ, genelge ve iç genelge gibi idari düzenlemelerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum daha fazla karmaşaya yol açmakta ve idare organları ile yargı organları arasında kopukluklara neden olmakta ve birbirinden farklı düzenlemeleri beraberinde getirmektedir. Birbirine uyumlu olmayan düzenlemelerle işlemler yapılabilmektedir. Ayrıca karmaşık yapıdaki çok sayıda mevzuat değişikliği vergi idaresi ile vergi yargı organlarının arasındaki iletişim kopukluğu nedeniyle farklı yorumlanabilmektedir.

Türk vergi sisteminin en büyük eksikliği ve sorunlarından biri de yalnızca kayıt altındaki olayları ve kişileri vergileyebilmesindedir. Kayıt altında olmayan olayların tespitiyle vergilendirilmesi tam olarak gerçekleştirilememektedir. Sonuçta getirilen bütün yeni düzenlemeler yine sadece kayıt altına alınabilmiş kişi ve olaylar üzerinden vergi alınabilmesini sağlamaktadır. Getirilen her yeni yasal düzenleme sadece mevzuat karmaşasını yoğunlaştırmamakta aynı zamanda vergi ödeyen kesim için vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Yapılan düzenlemeler ile devletin vergi gelirlerinin artması hedeflense bile vergisini ödeyen mükellef açısından da anlaşılması zor düzenlemelerin yanı sıra artan bir vergi yükü ortaya çıkmamalıdır.

²⁶⁰ Yusuf Karakoç, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2004, s. 94.

²⁶¹ Kanber Kılınç, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, <http://www.kanberkilinc.com.tr/vergi-uyusmazliklari-ve-cozum-yollari.htm> (Erişim Tarihi: 02.04.2011)

Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nun işaret ettiği gibi, Türk vergi sisteminin mevcut durumu incelendiğinde güçlü yönleri arasında uzmanlık mahkemeleri olarak Vergi Mahkemelerinin mevcut olması, zayıf tarafları arasında vergi mevzuatının sıkça değişmesi, yaygın kayıtdışı ile vergi yargısının hızlı çalışmaması sayılmaktadır²⁶².

Vergi uyuşmazlıklarının hem ortaya çıkışının önlenmesi hem de yargıya taşınan davaların sayısının azaltılması veya idare lehine döndürülmesi bakımından vergi idaresince alınması gereken bazı önlemler söz konusudur. Bunlar; hangi uyuşmazlıkların yargı aşamasına götürülebileceği konusunda daha dikkatli olunması, mevzuata açıkça aykırı nitelikte idari işlemlerin yapılmaması, davaların tüm kanun yolları tükeninceye kadar sürdürülmesi, yeni yasal düzenlemelere yönelik açıklama gerektiren konularda idarenin gerekli düzenleyici işlemleri zamanında yapması gibi önlemlerdir²⁶³.

Bir taraftan şu noktayı da belirtmekte yarar vardır. Kanun yollarının sonuna kadar tüketilmesi vatandaş bilincinin ve hakkını arama özelliğinin bir göstergesi sayılabilir. Haksızlığa uğradığını ya da yanlış bir işlem ile karşı karşıya kaldığını düşünen vatandaş karşısındaki idare de olsa hakkını yasal yollardan arayabilmelidir. Bu hak, hukuk devleti olmanın bir özelliği ve sonucudur. Ancak fazlasıyla kullanılan yargı yolları yargının kendisi için büyük bir külfet ve sorumluluk haline gelebilir. Mahkemeler bağımsız yargının vücut bulduğu yerler olarak doğru karar verebilme yetisini korumak durumundadırlar. Ancak çok fazla olan duruşma ve dava sayıları işlerini fazlalaştırmakta ve zorlaştırmaktadır. Hakimlerin insani sınırlarını zorlayıcı derecede fazlalıkta olan bir iş yoğunluğu dosyalar üzerinde ihtiyaçları olduğu düzeyde inceleme yapılabilmesini zorlaştırmakta ve sağlıklı karar alabilmeyi oldukça güç bir hale sokmaktadır.

Makul sayıda davanın incelenebilmesi olanağı yaratıldığı an hem istenen ve gerektiği ölçüde inceleme yapılabilecek hem de bu sayede ve iş yoğunluğunun az olmasıyla çok daha sağlıklı kararlar alınabilecektir.

²⁶² Birol Kovancılar, Mustafa Miynat, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Kamu Kesimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.164.

²⁶³ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 156, Ocak-Haziran 2009, s.217.

Sağlıklı ve yerinde kararlar karşısında davaya taraf olanların olağan ya da olağanüstü kanun yollarına başvurmalarına gerek kalması gerekmeyeceği için de üst derece mahkemelerinin iş yükünde de azalma görülecektir. Zincirleme şekilde gelişen bu durum sayesinde hukuk devleti olma bilinci ülke vatandaşlarında daha fazla farkedilip açığa çıkacak ve yargıya olan güven artabilecektir.

SONUÇ

Devlet, egemenlik hakkına dayanarak vatandaşlardan ödeme güçlerine göre vergi vermelerini istemekte, ama aynı zamanda onlara kendisiyle ilişkide oldukları bu vergi işlemlerine karşı yargı yoluna gidebilmeleri hakkını vermektedir. Böylelikle vergi adaleti sağlamaya çalışılmaktadır. Bu hak Anayasanın 125'inci maddesinde de vurgulanmıştır. Maddede; "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" denilmektedir.

İdari eylemlerin tamamı yargı denetimine açıktır. Vatandaşların bu hakkı Anayasa'nın 125'inci maddesi ile güvence altına alınmıştır. Yapılan işlemin hatalı ya da yasalara uygun olmadığını düşünen mükellefler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilen usul ve süreler içerisinde bu işlemlere karşı dava açabilmektedir.

Diğer taraftan, vergi alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler ile cebren tahsilât işlemlerine karşı mükelleflerin dava açma hakkı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda düzenlenmiştir. Dolayısıyla, mükellefler idari aşamada yapmış oldukları başvurulardan istedikleri sonucu elde edemedikleri takdirde, yargı yoluna başvurarak haklarının korunmasını talep edebilirler. İdari işlemin değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasının mümkün olmaması halinde, başvuru sahibine verilecek cevapta, bu idari işleme karşı başvurulabilecek kanun yolları ile başvuru süreleri de gösterilmektedir.

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından yargısal usuller çerçevesinde çözümlenmesini sağlayan yoldur. Devletin vergilendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları hukuk kuralları çerçevesinde çözebilme faaliyetini içermektedir. Uyuşmazlık kelime anlamı olarak taraflar arasındaki fikir ayrılığını belirtmektedir. Vergi davasına konu olan uyuşmazlıklarda da fikir ayrılıkları ve yapılan işlemlere karşı hukuk yollarına başvurma, uyuşmazlığın anlaşma yolları ile çözümlenemediği noktada devreye girmektedir.

Dava açma aşamasından kesin hükmün verildiği en son aşamaya kadar vergi yargılama usulü kapsamında belli kurallar kanun koyucu tarafından öngörülmektedir. Uyuşmazlığı dava yolu ile çözmek isteyen taraf söz konusu kurallara uymak ve gerekli görülen şartları yerine getirmekle sorumludur.

Vergi yargısı alanı içinde vergi davaları özellikle idarenin yürüttüğü işlemlere karşı bireylerin hakkını savunabildikleri bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi davalarının unsurları oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu alana taraflar, mahkemeler, idari işlemler ve bunlara karşı izlenecek olan kanun yolları da girmektedir.

Vergi yargısının içinde barındırdığı hem idari hem de yargısal anlamdaki bütün unsurlar zaman içinde şekillenip, gelişmiştir. Cumhuriyet öncesi dönemden itibaren işleyen bir vergi sistemi geliştirebilmek adına birçok çalışma yapılmıştır. Sistemler denenmiş, görev yüklerini azaltmaya çalışan mahkemeler için düzenlemeler yapılmıştır. Mahkemeler ve yargı düzeni dışında da farklı çözüm yolları aranmış ve idari çözüm yolları üzerinde durulmuştur.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünün idarenin kendisi açısından çeşitli faydaları vardır. İdare verginin alacaklısı konumundaki taraf olarak; alacağını bu yolla güvence altına almaktadır. Ayrıca birçok sorunun yargı aşamasında takibi daha zorlu ve daha risklidir. Yargı yolu ile çözümde bir kesinlik olmadığı için, idare, alacağını tahsil edemeyebilir. İdareyi temsilen görevlendirilen vekillerin emek ve araştırmaları ve bunların karşılığı da idare tarafından ödenmek durumundadır. Kısaca; idari yollardan çözüm idarenin kendisine alacağını güvence altına almak ve yargı yolu üzerinden sorunları ve işleri takip etme zorunluluğundan kurtarmaktadır.

İdari aşamada çözüm yolları bir başka deyişle; barışçıl çözüm yolları mükellefler açısından da avantajlar öngörmektedir. Uzlaşma gibi barışçıl yolu tercih eden mükellef anlaşma yapılması halinde vergi aslını ve cezasını daha az miktarda ödemektedir. Bu şekilde vergi borcunu ve varsa cezasını daha az zarar ederek ve daha az sorun çözerek yargı yolunu takip etme zahmetinden kurtulmaktadır.

Yargı yoluna başvuru idari aşamada uyuşmazlığın çözülememesi veya doğrudan bu yolun seçilmesi ile söz konusu olmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümü vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'a başvuru ile gerçekleşebilmektedir. Yargı yolu ile çözümün maliyetli bir işlem olduğu ortadadır. Davayı açan taraf idare de olsa mükellef de olsa mahkeme masrafları, yargılama boyunca ortaya çıkan giderler, vekalet ücretleri gibi maliyetler başta

davayı açan tarafından karşılanmakta ve dava sonucunda bu masraf kaybeden tarafa yükletilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargısal çözüm yolu, elde edilmek istenen sonucun en çok alınabildiği yoldur. Buna rağmen şikayet edilen bir takım özellikleri mevcuttur. Sürecin yavaş işlemekte oluşu ve bu yüzden istenilen sonuca geç ulaşılması en çok şikayet edilen noktadır. İdari davaların hukuk davalarından daha uzun sürdüğü bilinmektedir. Dava açan kişinin nasıl hareket etmesi gerektiğini bilmesi, davayı nerede ve ne şekilde açacağı hakkında bilgi ve bilinç sahibi olması en azından davacının sebep olabileceği gecikmeler olmadan sürecin gecikmesini engelleyebilecek unsurdur.

Yargı yoluna başvuru sadece dava tarafları açısından zor ve sıkıntılı bir yol değil, aynı zamanda davaya bakmakla yükümlü olan mahkemeler tarafından da bir külfet durumundadır. Kanunu düzenlemelerin ve bunlara bağlı olarak çıkartılan genel tebliğler, genelgeler ve iç genelgeler gibi düzenlemelerin karmaşıklığı ve farklı yorumlara yol açabilmeleri karar verme sorumluluğunu taşıyan mahkemelerin işini daha da zorlaştırmaktadır.

Bir ülkede vergiye tabi kazanç ve iratların tam olarak vergilendirilebilmesi için, mükelleflerin yeterli bir vergi bilincine sahip olmaları ve aynı zamanda da o ülkedeki vergi sisteminin de vergilendirmeye uygun olması gerekmektedir. Vergi hukuku her ne kadar kodlaştırılmış bir dal olsa da üzerine yapılan tartışmalar ve kanun yorumları devam etmektedir. Kurallara uymak ve şartları yerine getirmek ancak konu hakkında bilgi sahibi olmak ya da bilgi sahibi olan kişileri kullanabilmek ile mümkündür.

Yargı yoluna başvuru herkesin en başta anayasal bir hakkıdır. Ayrıca mükellefler tarafından bir sorun veya aleyhe gerçekleştirilmiş/gerçekleşebilecek bir durum karşısında başvurabilecekleri tüm yolları bilmeleri vatandaşlık bilinci ve kişisel menfaatler açısından önemlidir. Sadece ilk derece mahkemesine başvurabilmenin haricinde hakkını üst derece mahkemelerinde olağan ve olağanüstü kanun yollarını kullanarak da kullanabilmelerini bilmeleri vatandaşlık bilinci ve haklarının kullanılması açısından da önem arz etmektedir.

Bu tez çalışmasında da yargı organlarına ne ölçüde başvurulduğu vurgulanmış ve buna bağlı olarak vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın iş yükü durumu incelenmiştir. Dosya yüklerine ilişkin en son veriler devlet istatistiklerine dayanılarak sunulmuş ve iş yükü artışının rakamsal açıdan hangi boyutlara ulaştığı gözler önüne serilmiştir. Ayrıca idari çözüm yollarına ilişkin parasal açıdan ulaşılan değerler en son yürürlüğe giren vergi affı dahil olmak üzere belirtilmiştir. Bunların yanı sıra idari düzenlemeler ile vergi yargısı organları arasındaki mevcut sorunlar irdelenmiş ve olası çözüm yolları ortaya koyulmuştur. Bu açıdan çalışmamız vergi uyuşmazlıklarının hem idari hem de yargı yolları kullanıldığında hangi aşamalardan geçmekte olduğunun ve vergi yargısındaki sorunların belirtilmesinin yanı sıra yargı organlarının ne kadar fazla dosya yükünün altına girdiğini göstermesi ve kişilerin vatandaş olmaktan kaynaklanan hakları doğrultusunda hem idari çözüm yollarını kullanmalarının nasıl gerçekleşebileceği ve ne ölçüde yararlarına olacağı ile kanun yollarından bilinçli bir şekilde nasıl yararlanılacağını vurgulama açısından değer taşımaktadır.

İdari yargının etkin ve başarılı bir şekilde çalışabilmesi için öncelikle ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların adalet ve hakkaniyete uygun olması ve uygun olmayan kararların ise kanun yolları aracılığı ile adalet ve hakkaniyete uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu ise, idari yargı sistemi içerisindeki kanun yollarının kusursuz bir şekilde işlemesi ile mümkün olabilecektir.

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak idari yargılamanın sorumluluğuna giren noktalardan biri etkili bir yargısal koruma sağlayabilmektir. Bunun gerçekleşebilmesi, hak arama yöntemlerinin oluşturulmasından, kişilerin bu yöntemleri kullanarak başvuruda bulunabilmelerinin bilincinde olması başvuru haklarının güvence altına alınmasından ve başvuru üzerine işlemeye başlayan sürecin, makul bir sürede sonuçlandırılmasından geçmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

ARSLAN, Mehmet, **Türk Vergi Sistemi**, 4.Basım, Nobel Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007.

ATAR, Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya, 1994.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2009.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

BULUT, Mustafa, **Türk Vergi Sistemi**, Bizim Repro Ofset, İzmir, 2009.

BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: II, 6.Baskı, Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara, 1979.

CANBAY, Tülin, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim**, Dora Yayınları, Bursa, 2009.

CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994.

CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1995.

CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu** (şerh), Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:42, Ekim 2006.

CANDAN, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

COŞKUN, Sabri, **İptal Davası**, Danıştay Yayınları No:56, Ankara, 1993.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2000.

DEMİRKOL, Selami, BAŞ Zuhul Bereket, **İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, Gözden Geçirilmiş 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007.

DÖNMEZER, Sulhi, ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.1, Beta Basım Yayın, İstanbul 1997.

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT:2454-ÖİK:510, Temmuz 1996.

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, Bursa, 2003.

ERGEN, Cafer, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 14. Baskı, Ankara, 1990.

ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2003.

GERÇEK, Adnan, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZLER, Kemal, **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998.

GÖZLER, Kemal, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, **Yönetim Hukuku**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetsel Yargı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, DİNÇER, Güven, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

İPEKÇİ, Nizam, **İhtiyati Haciz ve Sıra Cetveli**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2004.

KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1995.

KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

KARATEPE, Şükrü, **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993

KAYNAR, Reşat, **Medeni Hukuk Dersleri**, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1975.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.

KIZILOT, Şükrü, KIZILOT Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 12.Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007

KOVANCILAR, Birol, MİYNAT, Mustafa, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Kamu Kesimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder , **İcra ve İflas Hukuku**, 14. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.

KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Genişletilmiş 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.

MUTER, Naci B., ÇELEBİ, A.Kemal, SAKINÇ ,Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2003.

MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.

ODYAKMAZ, Zehra, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdari Yargı**, İkinci Sayfa Yayıncılık, İstanbul, 2006.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.150.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.

ÖZDEN, Yekta Güngör, **Hukuk Rehberi**, 3. Baskı, Saim Toraman Matbaası, Ankara,1974.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006,

SAKAL, Mustafa, ALPASLAN, Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku Uygulaması**, Grafmat Basım, İzmir,2008.

SAYAR, Nihat, **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.

SÖNMEZ, Erdal, AYAZ Garip, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

SUDİ, Süleyman, ÜNAL Mehmet Ali, **Osmanlı Vergi Düzeni (Defter-i Muktesid)**, y.y., Isparta, 1996.

SUNAY, Şenlen, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları: 154, İstanbul, 1997.

ŞANVER, Salih, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, **Reşat Kaynar’a Armağan**, İstanbul, 1981.

ŞENER, Abdüllatif, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990.

TAŞ, Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

TAŞKAN, Yusuf Ziya, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.

TEKBAŞ, Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.

TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.

TOMUL, Ahmet, TOKTAŞ Nihat, AKDEMİR Ali, **Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

TOROSLU, Nevzat, FEYZİOĞLU, Metin, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 2006.

TOSUNER, Mehmet, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Ofset, İzmir, 2003.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Yeni Bası, İlkem Ofset, İzmir, 2007.

ULUATAM, Özhan, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

ÜÇOK, Coşkun, MUMCU Ahmet, BOZKURT Gülnihal, **Türk Hukuk Tarihi**, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 1999.

ÜSTÜNDAĞ, Saim, **Medeni Yargılama Hukuku**, 6. Bası, Nesil Matbaacılık, İstanbul, 1997.

ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

YAŞIN, Mehmet, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

YENİCE, Kazım, ESİN, Yüksel, **İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaası, Ankara, 1983.

YENİSEY, Feridun, **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.

YILMAZ, Ejder, **İstinaf**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2005

MAKALELER

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

AĞAR, Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm (Erişim Tarihi: 14.12.2010)

AKBAŞ, Aysun Erkul, "Medeni Usul Hukuku Ders Notları", http://www.turkhukuksitesi.com/makale_102.htm (Erişim Tarihi:19.05.2011)

AKKAYA, Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı: 1, Yayın Tarihi: 1997.

AKKAYA, Mustafa, "Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım", **2004 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**, www.danistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 13.4.2011)

ALM, James, “Tax Policy Analysis; The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, Georgia State University, <http://ideas.repec.org/p/ayis/ispwps/paper9806.html> (Erişim Tarihi: 18.05.2011)

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, “Anayasa, Yargı ve Yüksek Mahkemeler”, **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı’nda Sunulan Bildiri**, Türkiye Barolar Birliği, 9-13 Ocak 2001, Ankara.

APALAK, Şevket, “İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 31, 1998.

ARDIÇOĞLU, Artuk , “İdari Yargıda Tanık”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010.

ARMAĞAN, Ramazan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007.

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

ARSLAN, Murat, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:53, Nisan-Haziran 2004.

AYDEMİR, İsa, “Vergi Davalarında Yetki Kuralları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 212, Ağustos 2010.

AYDIN, Devrim, “Ceza Muhakemesi Kanunu’nda İtiraz”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 65, Ankara, 2006.

BALCI, Mustafa, “Türk Vergi Yargısı ve Vergi Mahkemeleri”, **Kazancı Dergisi** <http://www.kazancidergisi.com/c/detay.asp?id=6357> (Erişim Tarihi: 28.11.2010)

BATUN, Mehmet, “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:205, Ocak 2010.

BATUN, Mehmet, “Vergi Yargılamasında Egemen Olan İlkeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 206, Şubat 2010.

BAYAR, Doğan, “Mali Yargı Nedir?”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009.

BERBEROĞLU, Ahmet, “Genel Hatlarıyla Devletin Hukuki Sorumluluğuna İlişkin İlkeler”,
http://www.yargitay.gov.tr/abproje/belge/sunum/rt2/berberoglu_devletinHukukiSorumlulugu.doc (Erişim Tarihi: 11.05.2011)

BİRDEN, Mustafa , “Danıştay Görüşü”,
http://www.danistay.gov.tr/danistay_gorusu_28012011.htm (Erişim Tarihi: 07.03.2011)

BUDAK, Yılmaz, “Uzlaşmanın Yozlaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 346, Haziran 2010.

ÇAĞAN, Nami, “Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 13. Eylül 1982.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, <http://idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm> (Erişim Tarihi: 02.04.2011)

ÇETİNKAYA, Oğuz, “Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı”
<http://www.legalisplatform.net/Makale/Vergi%20Uyu%C5%9Fmazl%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1n%20Kapsam%C4%B1.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2010)

DEMİRBAŞ, Hüseyin, “Türkiye’de Davalar Ne Kadar Sürüyor?”
http://www.demirbas.av.tr/tr/icerik.goster_125_turkiye-de-davalar-ne-kadar-suruyor.html (Erişim Tarihi: 01.05.2011)

DODİ, Kadir, “Vergi Yargısı ve Mali Müşavirlik”,
http://www.muhsbe.net/makale_kadir%20dodi%20smmm_vergi%20yargisi%20ve%20mali%20musavirlik.html

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000.

DURAN, Lütfü, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 21, S. 1 Mart, 1988.

DURGUT, Feyzullah, “Uzlaşma ve İndirim Çeşitleri”,
<http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=2688> (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

ERDEM, Tahir, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Vergilendirme İşlemlerine Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010.

ESEN, Ahmet, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1983, den aktaran Süleyman Güçlü, “Vergi İhtilafları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 229, Ekim 2007.

HASANOĞLU, Murteza, SATTAR, Başar M., “İdari Yargıda Kanun Yolları Mukayesesi”, <http://tasep.org/default.asp?s=yd&id=90> (Erişim Tarihi: 15.01.2011)

IŞIK, İsmail, TOPAÇ Selimhan, “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:164, Ağustos 2006.

İNELLİ, Ender, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010,

İNELLİ, Ender, “Uzlaşmanın Kesinliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 217, Ocak 2011.

KABAN, Şükran, “208 Milyon YTL Uzlaşmayla Geldi”,
<http://www.turkiyegazetesi.com.tr/HaberDetay.aspx?haberid=386135> (Erişim Tarihi:
19.05.2011)

KALKAN, T. Tolga, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda Yasa Gerekçelerinin İşlevi (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 310, Haziran 2007.

KANETİ, Selim, “Vergi Davalarının Temyiz Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”,
İktisat ve Maliye Dergisi, C.33, Sayı 11, Şubat 1987.

KANETİ, Selim, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı:
131, Temmuz 1992.

KARACA, Öznur Karaca, “Vergi Mahkemeleri” ,
http://www.muhasibe.net/makale_oznur%20karaca_vergi%20mahkemeleri.html
(Erişim Tarihi: 25.12.2010)

KARAHANOĞULLARI, Özlem Erdem, ER, Salih, “İdari Yargıda Hakim ve Savcı Adaylarının Eğitimi”, **Türkiye Barolar Birliği Hukuk Öğretimi ve Hukukçunun Eğitimi Toplantısı**, Ankara, 9-11 Ocak 2003. http://www.danistay.gov.tr/1-Idari_yargida_hakim_ve_savci_adaylarinin_egitimi.htm (Erişim Tarihi: 18.04.2011)

KARAKOÇ, Yusuf , “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”,
19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2004.

KAYNAK, Harun, “Uzlaşma Sonuçları Kesin midir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 313,
Eylül 2007.

KILINÇ, Kanber, “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”,
<http://www.kanberkilinc.com.tr/vergi-uyusmazliklari-ve-cozum-yollari.htm> (Erişim
Tarihi: 02.04.2011)

KIZILOT, Zuhale, “Yeni Uzlaşma Komisyonları, Uzlaşma Talepleri ve Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 164, Ağustos 2006.

KIZILOT, Zuhale, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlanmadan Vergi Davasının Esastan İncelenemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak 2010.

KOPARAN, M. Reşat, “Uzlaşmada Edimin Konusu”, **Uzlaşma Uygulamalarının Geliştirilmesi Projesi Toplantıları**, 12-13 Haziran 2008, Ankara.

KUMRULU, Ahmet, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.36, 1988.

ORHUN, Osman Necdet, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 98, 1989.

ORTAÇ, Rıfat , “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 59, Kasım 1997.

ORUÇ, Ramazan, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 348, Ağustos 2010.

ÖMERBAŞ, Nurben, “İdari Yargılama Usulünde Hızlandırıcı Mekanizmalar”, **2009 Yılı İdari Yargı Sempozyumu**,

http://www.danistay.gov.tr/sempo_nurben_omerbas.htm (Erişim Tarihi: 19.05.2011)

ÖZEKEŞ, Muhammet, “İstinaf”, <http://www.hukukiyardim.gov.tr/sayfalar/istinaf/pdf> (Erişim Tarihi: 13.05.2011)

ÖZEL, Salih, “Vergi Yargısında Kanıtlama ve Kanıt”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 218, Şubat 2011.

ÖZGÜLDÜR, Serdar, “Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında İdari İşlem-İdari Eylem Kavramları ve İdari İşlemin Yargısal Denetiminde Anayasal ve Yasal Sınırlar”, **19 Numaralı Dergi**,

http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=58 (Erişim Tarihi: 11.05.2011)

SAĞLAM, Erdoğan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Mükelleflerin Dava açmadan Önce İdareye Başvurma Hakkı Var mıdır?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 267, Kasım 2003.

SARITAŞ, Hatice, “4686 Sayılı Milletlerarası Tahkim Kanununa Göre Hakem Kararlarına Karşı Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 59, Ekim-Aralık 2005.

SEVINÇ, Eser, “Vergi Yargısı” ,
http://ymm.net/blogs/vergi_davalar/archive/2009/04/10/vergi-yarg-s.aspx
(Erişim Tarihi: 13.01.2011)

SÖNMEZ, Erdal, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:162, Haziran 2006.

TURMANGİL, Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987.

TÜRK, Hikmet Sami, “Yargının Sorunları”, **Avrasya Bir Vakfı Tarafından Düzenlenen “Adalet Sisteminin Etkinliği ve Yargının Sorunları” Sempozyumu**
<http://www.basin.adalet.gov.tr/bkonusma/hikmetsamiturk/240201yargininsorunlari.html>
(Erişim Tarihi: 02.05.2011)

UFUK, Mehmet Tahir, “Ülkemizde Vergi Yargısı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 362, Şubat 2002.

ÜZELTÜRK, Hakan, “Ödeme Emrine Karşı Açılacak Davalar Ve Mükellef Hakları”,
www.muhasabenet.net (Erişim Tarihi: 17.03.2011)

YAŞIN, Mehmet, “Vergi Yargısı Kararlarının Uygulanma Zorunluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 75, Mart 2010.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 257, Şubat 2010.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat “Vergi Hatalarının Yargısal Çözümüne İlişkin Bazı Sorunlar”, http://www.akader.info/KHUKA/2004_eylul/7.htm (Erişim Tarihi: 02.02.2011)

YILDIRIM, M.Kamil, “Kanun Yolları ve İstinaf”, http://wiki.hukukforum.com/index.php?title=Kanun_Yollar%C4%B1_ve_%C4%B0sti_naf&redirect=no (Erişim Tarihi: 19.05.201)

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

KANUN METİNLERİ-ÖZELGELER-TEBLİĞLER-RAPORLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, RG., 10.11.1961/10705.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu, RG., 20.01.1982/17580.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, RG., 20.01.1982/17580.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, RG., 20.01.1982/17580.

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, RG., 17.12.2004/25673.

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG., 25.02.2011/27857.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG., 28.07.1953/8469.

147 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği; RG., 30.10.1982/17853

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, RG., 16.2.1987/19374.

TEZLER

BAKİ, Mehmet Hanifi, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana, 2008.

EK A

..... VERGİ DAİRESİ UZLAŞMA KOMİSYONU
BAŞKANLIĞINA

.....

UZLAŞMA TALEBİNDE BULUNANIN	
ADI VE SOYADI	
ADRESİ	
HESAP NUMARASI	
TEBLİĞ EDİLEN İHBARNAMENİN	
DÜZENLEME VE TANZİM TARİHİ	
CİLT VE SIRA NUMARALARI	
İHBARNAME TEBLİĞ TARİHİ	

Yukarıda ihbarnamenin tarih ve numaralarını, aşağıda dönemini, vergi ve ceza nev'ileri ile miktarlarını belirttiğim tarihyatlar üzerine 213 sayılı VUK.nuna 205 sayılı kanunla EK: 1-6 maddeler gereğince uzlaşmak istiyorum.

Dilekçemin kabulü ile komisyona davet edileceğim gün ve saatin bildirilmesini saygılarımla arz ederim.

...../...../.....

Mükellef Veya Vekilinin
İmzası

UZLAŞMA TALEP EDİLEN VERGİ VE CEZALARIN MİKTARLARI				
VERGİNİN			CEZANIN	
DÖNEMİ	NEV'İ	MİKTARI	NEV'İ	MİKTARI

EK B

..... **VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE/BAŞKANLIĞI'NA**

.....

Dairenizin hesap numarasında kayıtlı mükellefiyim.

Tarafıma/...../..... tarihinde tebliğ edilen dilekçe ekindeki vergi/ceza İhbarnamelerinde belirtilen cezaları, VUK'nun 376'ncı maddesi hükümlerinden yararlanmak için gereğinin yapılmasını arz ederim.

Tarih

Adı – Soyadı / Ünvanı

İmza

Eki : Adet tarihli vergi/ceza ihbarnamesi

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE/BAŞKANLIĞI'NA

.....

Düzeltilme Talebinde**Bulunan;****Adı,Soyadı/Ünvanı :****Adresi :****Hesap No :**

Düzeltilmeye Konu Vergi ve Cezanın :	Nev'i	Dönemi	Miktarı
.....

Tebliğ Edilen İhbarnamenin Vergi ve Cezanın :	Tarihi	No'su	Tebliğ Tarihi
.....

I- DÜZELTME KONUSU OLAY : (Düzeltilmeye konu vergi ve cezanın hangi vergi hatasından kaynaklandığı özetlenir)

II- DÜZELTME TALEBİNİN HUKUKSAL DAYANAKLARI : (Bu bölümde VUK'nun 116,117 ve 118'nci maddesinde belirtilen hangi tür hatadan kaynaklandığı ayrıntılı olarak açıklanır.)

III- SONUÇ : (Bu bölümde hatalı tahakkuk ettirilen vergilerin terkinin, bu vergiler tahsil edilmişse iadesi talep edilir.)

Adı – Soyadı /
Ünvanı
İmza

EK D

..... **VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE/BAŞKANLIĞI'NA**

.....

Dairenizin hesap numarasında kayıtlı vergi mükellefiyim.

..... dönemine ilişkin beyannamesini yasal süresi içinde dairenize veremedim. İlişikte sunulan beyannamenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371.maddesine göre kabulünü arz ederim. ... / .. /....

Adı - Soyadı

İmza

ADRES :

.....
.....
.....

Eki : Adet Vergi Beyannamesi

6111 SAYILI KANUN - MADDE 2
(DİLEKÇE KODU: 180)

EK:2/A

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE¹

Dairenize takip edilen ve kesinleşmiş bulunan tüm borçlarımın / aşağıda belirttiğim borçlarımın 6111 sayılı Kanununun 2 nci maddesi kapsamında yapılandırılmasını talep ediyorum ve yapılandırılan borçlarımı aşağıda belirttiğim şekilde ödemek istiyorum.

 Peşin (Yazıyla:.....)² 6 eşit taksitte (Yazıyla:.....)³ 9 eşit taksitte (Yazıyla:.....) 12 eşit taksitte (Yazıyla:.....) 18 eşit taksitte (Yazıyla:.....)

Yapılandırılan borçlarımın içerisinde, yıllık gelir/kurumlar vergisi, gelir (stp)/kurumlar (stp) vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden birinin bulunması halinde taksit ödeme süresince bu vergi türleri için vereceğim beyannameler üzerine tahakkuk edecek vergilerimin vadesinde ödenmesi gerektiğini, bir takvim yılında ikiden fazla vadesinde ödememe ya da eksik ödeme yapmam halinde madde hükümlerine göre yapılandırılan borçlarıma ilişkin kalan taksitlerimi ödeme hakkımı kaybedeceğimi biliyorum, iletişim bilgilerimin bilgilendirme amacıyla kullanılmasına izin veriyorum. Yapılandırılan borçlarımla ilgili olarak; dava açmayacağımı, kanun yollarına başvurmayacağımı ve açmış olduğum tüm davalardan vazgeçtiğimi bildirir, gereğinin yapılmasını arz ederim.

.../.../2011

Adı ve Soyadı⁴ / Unvanı

İmza / Kaşe

BORÇLUNUN KİMLİK BİLGİLERİ⁵

VERGİ KİMLİK NUMARASI ⁶			
ADI VE SOYADI / UNVANI			
İLETİŞİM BİLGİLERİ	Adres		
	Telefon	Cep	0 ()
		İş	0 ()
		Ev	0 ()
E-posta	@		
ARAÇ PLAKA NO ⁷	1	2	3

YAPILANDIRILMASI İSTENİLEN BORÇLAR⁸ İLE KANUNDAN YARARLANMAK İÇİN
VAZGEÇİLEN DAVALAR

	Türü	Dönemi	Tutarı ⁹	Yargı Mercii ¹⁰	Davanın Esas Numarası
1					
2					
3					
4					
5					

EK: Adet LİSTE I

¹ Birden fazla vergi dairesine olan borçlar için her bir vergi dairesine ayrı ayrı iki örnek dilekçe verilecektir.² Yapılandırılan alacak tutarının tamamının ilk taksit süresi içerisinde ödenmek istenmesi halinde bu seçenek tercih edilecek ve el yazısı ile "peşin" ibaresi yazılacaktır.³ Hesaplanacak alacak tutarının 2'şer aylık dönemler şeklinde taksitle ödenmek istenmesi halinde, başvuru sırasında bu seçeneklerden biri tercih edilecek ve tercih edilen taksit sayısı el yazısı ile yazılacaktır. Tercih edilen taksit süresinden daha uzun bir sürede ödeme yapılamayacaktır.⁴ Tüzel kişilik adına yapılacak başvurular kanuni temsilciler tarafından yapılacaktır.⁵ Mirasçı, kefil, şirket ortağı, kanuni temsilci ve yeminli mali müşavir gibi sorumluluk nedeniyle amme borçlusu sayılan kişilerin başvurusu halinde, anılan kişilerin de kimlik bilgilerine asıl borçlu ile birlikte bu bölümde yer verilecektir.⁶ T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.⁷ Yapılandırmaya konu borcun ilişkili olduğu araç sayısının 3'ten fazla olması halinde EK: LİSTE I kullanılacaktır.⁸ Tüm borçları için başvuruların, varsa sadece davaya ilişkin sütunları dolduracaktır. Yapılandırmaya konu borçların 5'ten fazla olması halinde EK: LİSTE I kullanılacaktır.⁹ Mükellefçe borcun tutarı bilinmiyorsa bu sütun boş bırakılacaktır.¹⁰ Kesinleşmiş borçlarla ilgili (ödeme emri, haciz gibi işlemler) açılan dava bulunması halinde doldurulacaktır. Dava sayısının 5'ten fazla olması halinde EK: LİSTE I kullanılacaktır.

ÖRNEK DİLEKÇE

_____ Vergi Mahkemesi Başkanlığı'na

Duruşma ve Yürütmenin Durdurulması İstemlidir. (İşyeri Kapatma Cezası için mutlaka yazılmalıdır.)

Davacı _____ : (Ad Soyad, adres ve mükellef hesap numarası)

Vekili _____ : (Ad, Soyad ve adres)

Davalı _____ : (Davalı idarenin adı ve adresi)

Davanın Konusu _____ :

Vergi ve Cezanın Nevi _____ :

Yılı _____ :

Miktarı _____ :

Dava Konusu İşlemin Tebliğ Tarihi _____ :

Maddi Olay _____ :

Hukuki Dayanak ve Deliller _____ :

Sonuç ve Talep _____ :

Adı ve Soyadı

İmzası

Ekler :

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
BİRİNCİ DAİRE	2005	988	2005	633	14/09/2005

KARAR METNİ

? CUMHURİYET BAŞSAVCILIĞININ GÖREVSİZLİK KARARI İLE DAİREMİZE GÖNDERİLEN DOSYADA İLERİ SÜRÜLEN İDDİALARIN İNCELENMESİ SONUCUNDA DÜZENLENECEK FEZLEKENİN YÜKSEKÖĞRETİM KURULU BAŞKANI HAKKINDA KARAR VERMEK ÜZERE DAİREMİZE, DİĞERLERİ HAKKINDA YUKARIDA BELİRTİLEN YETKİLİ KURULLARCA VERİLECEK KARARIN TÜRÜNE GÖRE GEREKLİ BİLDİRİMLER YAPILDIKTAN SONRA ALINACAK KARARIN TÜRÜNE GÖRE YASA GEREĞİ KENDİLİĞİNDEN VEYA İTİRAZ EDİLMESİ HALİNDE İTİRAZ DİLEKÇESİ DE EKLENEREK İNCELENMEK ÜZERE DAİREMİZE GÖNDERİLMESİ İÇİN DOSYANIN YÜKSEKÖĞRETİM KURULU BAŞKANLIĞINA İADESİ HK.

KARAR:

? Cumhuriyet Başsavcılığının ? günlü, Hazırlık No: ..., K: ? sayılı görevsizlik kararı ile Dairemize gönderilen dosya, Tetkik Hakimi Sebahattin Ünal'ın açıklamaları dinlendikten sonra, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 53 üncü maddesi uyarınca incelendi;

Gereği Görüşülüp Düşünüldü:

Dosyanın incelenmesinden, ? Üniversitesi Tıp Fakültesi Nöroşirürji Anabilim Dalı Başkanı ?'nın, Ana Bilim Dalındaki araştırma görevlilerinin tez hazırlama aşaması ve uzmanlık sınavlarına katılmasının mevzuata aykırı olarak engellendiği iddiası ile ? Üniversitesi Rektörü ? ile Tıp Fakültesi Dekanı ? hakkında ve bu kişilerle ilgili çok sayıda şikayette bulunduğu halde Yükseköğretim Kurulu Başkanı ?'in işlem yapmadığı iddiası ile ? Cumhuriyet Başsavcılığına şikayette bulunduğu, ? Cumhuriyet Başsavcılığınca görevsizlik kararı verilerek dosyanın Dairemize gönderildiği anlaşılmaktadır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 53-c-1 maddesinde; Yükseköğretim Kurulu başkanı hakkında soruşturmanın, kendisinin katılmadığı, Milli Eğitim Bakanının başkanlığındaki bir toplantıda, Yükseköğretim Kurulu üyelerinden teşkil edilecek en az üç kişilik bir kurulca, 53-c-2/b maddesinde, üniversite rektörleri, rektör yardımcıları ile üst kuruluş genel sekreterleri hakkında Yükseköğretim Kurulu üyelerinden teşkil edilecek üç kişilik kurulca, 53-c-2/c

maddesinde, fakülte dekanları hakkında rektörün başkanlığında rektörce görevlendirilen rektör yardımcılarında oluşacak üç kişilik kurulca karar verileceği belirtildiğinden, şikayet dilekçesinde belirtilen ? Üniversitesi Rektörü ?, Tıp Fakültesi Dekanı ? ile bu kişilerin yasaya aykırı uygulamaları bir çok kez şikayet edilmesine karşın herhangi bir işlem yapmayan Yükseköğretim Kurulu Başkanı ? hakkında ileri sürülen iddiaların incelenmesi sonucunda düzenlenecek fezlekenin Yükseköğretim Kurulu Başkanı hakkında karar vermek üzere Dairemize , diğerleri hakkında yukarıda belirtilen yetkili kurullarca verilecek kararın türüne göre gerekli bildirimler yapıldıktan sonra alınacak kararın türüne göre yasa gereği kendiliğinden veya itiraz edilmesi halinde itiraz dilekçesi de eklenerek incelenmek üzere Dairemize gönderilmesi için dosyanın Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına, kararın birer örneğinin şikayetçi ile ? Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmesine 14.9.2005 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

AYRIŞIK OY

Dosyanın incelenmesinden, ? Üniversitesi Tıp Fakültesi Nöroşirürji Anabilim Dalı Başkanı ?'nın, ? Üniversitesi Rektörü ile Tıp Fakültesi Dekanı hakkında ve bu kişilerle ilgili çok sayıda şikayette bulunduğu halde Yükseköğretim Kurulu Başkanının işlem yapmadığı iddiası ile Yükseköğretim Kurulu Başkanı hakkında ? Cumhuriyet Başsavcılığına şikayette bulunduğu, ? Cumhuriyet Başsavcılığınca görevsizlik kararı verilerek şikayet dilekçesi ve eklerinin Dairemize gönderildiği anlaşılmaktadır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 53 üncü maddesinde üniversite personeli hakkında yapılacak soruşturmanın usul ve esasları belirtilmiştir. ? Cumhuriyet Başsavcılığınca görevsizlik kararı verilerek şikayet dilekçesi ve eklerinin doğrudan soruşturma yapmaya yetkili mercilere gönderilmesi gerekirken Danıştay Birinci Dairesine gönderilen sözkonusu şikayet dilekçesi ve ekleri üzerine Dairemizce yapılacak her hangi bir işlem bulunmadığından ve incelenmesine olanak bulunmayan dosyanın ? Cumhuriyet Başsavcılığına iade edilmesi gerektiğinden, ilgililer hakkında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde soruşturma yapılmak üzere dosyanın Yükseköğretim Başkanlığına gönderilmesi yolundaki çoğunluk kararına katılmıyorum.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
BEŞİNCİ DAİRE	1999	527	1999	540	03/03/1999

KARAR METNİ**2577 SAYILI YASANIN 29.MADDESİNE GÖRE AÇIKLAMA İSTEMİNDE BULUNULMASININ TEMYİZ SÜRESİNİ KESEN YA DA DURDURAN BİR SEBEP TEŞKİL ETMEDİĞİ HK.**

2577 sayılı Yasanın 46. maddesinin 4001 sayılı Yasa ile değişik 2. fıkrasında "Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir." hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, ... İdare Mahkemesinin ... günlü, 1998/1192 sayılı kararının ... Valiliğine 25.12.1998 tarihinde tebliğ edildiği; Valiliğin 12.1.1999 günlü dilekçesiyle kararın açıklanmasının istenilmesi üzerine, adigeçen Mahkeme tarafından verilen 13.1.1999 günlü, 1998/1192 sayılı kararla açıklama isteminin reddedildiği, bu kararın 28.1.1999 tarihinde Valiliğe tebliğinden sonra 5.2.1999 tarihinde Mahkeme kayıtlarına geçen dilekçe ile temyiz isteminde bulunduğu anlaşılmıştır.

2577 sayılı Yasanın 29. maddesinin 1. fıkrası hükmü gereğince açıklama istenilmesi süreyi kesen ya da durduran bir sebep teşkil etmemekte olup; Tebligat Kanunu hükümlerine uygun olarak 25.12.1998 tarihinde davalı Adana Valiliğine tebliğ edilen 30.11.1998 günlü, 1998/1192 sayılı karara karşı 30 günlük yasal süre geçirildikten sonra 5.2.1999 tarihinde Mahkeme kaydına giren dilekçe ile yapılan temyiz başvurusunun süre aşımı nedeniyle incelenme olanağı bulunmamaktadır. Öte yandan, davalı idarenin açıklama isteminin reddi yolundaki ... İdare Mahkemesinin ... günlü, 1998/1192 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istemine gelince:

2577 sayılı Yasanın 29. maddesinin 1. fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların yeterince açık olmaması yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıması halinde, taraflardan her

birinin kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebileceği hükme bağlanmıştır.

Kararın açıklanması isteği ile amaçlanan, kararın belirsiz ve açık olmayan taraflarını veya birbirine aykırı görünen hüküm fıkralarını ortadan kaldırmak ve onun gerçek anlamını meydana çıkarmak suretiyle yerine getirilmesini kolaylaştırmaktır. Bu yol ile, kararın gerçek anlamından başka türlü yorumlanması ve anlamının değiştirilmesi önlenmiş olur. Yoksa açıklama yolu ile daha önce verilen bir kararın değiştirilmesi olanağı yoktur. Açıklama isteğine ilişkin olarak verilen kararların, bu nitelikleri itibarıyla bir üst yargı merciinde temyiz konuları olabilecek nihai kararlardan olmadığı kuşkusuzdur.

Yukarıda da belirtildiği üzere, açıklama yolu ile daha önce verilen bir kararın değiştirilmesi mümkün bulunmamasına rağmen; açıklama veya aykırılığın giderilmesi isteği üzerine, idari yargı merciince daha önceki hüküm değiştirilmiş veya her ne suretle olursa olsun, yeni bir hüküm verilmiş ise, bu kararın nihai bir karar niteliğinde olduğu ve sözkonusu karara karşı yapılacak temyiz başvurusu üzerine işin esasına girilebileceğini de ayrıca vurgulamak gerekir.

Olayda ise, davalı Valiliğin, ... günlü, 1998/1192 sayılı kararın açıklanması yolundaki istemi, ... İdare Mahkemesinin ... günlü, 1998/1192 sayılı kararıyla ve "30.11.1998 günlü kararın, davacının 1. derecenin 1. kademesine yükseltilerek müktesebine uygun intibakının sağlanmasına ilişkin bulunduğu ve kararın yeterli açıklıkta olduğu" gerekçesiyle reddedilmiş olduğuna göre, anılan kararın temyize konu edilmesi ve bu istemin incelenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, ... günlü, 1998/1192 sayılı karara yönelik temyiz isteminin süre aşımı yönünden reddine; 13.1.1999 günlü, 1998/1192 sayılı karara yönelik temyiz isteminin ise incelenmeksizin reddine, karar verildi.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2009	937	2006	230	16/02/2009

KARAR METNİ

4458 SAYILI YASA'NIN 193'ÜNCÜ MADDESİNİN 3'ÜNCÜ FIKRASI UYARINCA HESAPLANAN FAİZİN, ÖNCELİKLE, TESİS EDİLECEK BİR İDARİ İŞLEMLE DAVACIYA DUYURULMASI VE BÖYLECE ALACAĞIN VADESİNİN BELİRLENMESİ, AYRICA DAVACIYA, GEREK İDARİ GEREKSE YARGISAL BAŞVURU YOLLARINI KULLANMA HAKKININ TANINMASI GEREKİRKEN, DOĞRUDAN ÖDEME EMRİ DÜZENLENMESİ SURETİYLE TAKİBE GEÇİLMESİNDE, HUKUKA UYARLIK BULUNMADIĞI HK.

Temyiz İsteminde Bulunan : Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı adına Samsun

Gümrük Müdürlüğü

Karşı Taraf : ? Gıda Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Vekili : Av?. - Av. ?

İstemın Özeti : Davacı adına tescilli 19.11.1999 gün ve 802 sayılı beyanname muhteviyatı eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergilerinin ve bu vergiler için, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile 31.12.2004 tarihine kadar olan süre için hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin, dava konusu edilen gecikme faizine ilişkin kısmını; 4458 sayılı Gümrük Kanununun 193'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasını açıklayarak; olayda, ek tahakkuka vaki itirazın reddi üzerine açılan davanın reddi yolunda Mahkemelerince verilen kararın Danıştay Yedinci Dairesince onandığının, karar düzeltme isteminin de 22.9.2004 gün ve E:2004/311; K:2004/2295 sayılı karar ile reddedildiğinin; bu kararın davalı İdareye tebliğ edildiği 21.10.2004 tarihi itibarıyla amme alacağının kesinleştiğinin anlaşıldığı; bu bakımdan, İdarece, yukarıda anılan yasal düzenlemeler uyarınca, vergiler için itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile amme alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için gecikme faizi hesaplanması gerekirken, bu süre aşılıarak,

31.12.2004 tarihine kadar, gecikme faizi hesaplanmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden Samsun Vergi Mahkemesinin 18.11.2005 gün ve E:2005/45; K:2005/516 sayılı kararının; itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile amme alacağıının kesinleştiği tarih arasında geçen süre dikkate alınarak hesaplanan gecikme faizinde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Hamit YUMUK'un Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı H. Hüseyin TOK'un Düşüncesi : İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; davacı adına tescilli beyanname muhteviyatı eşyanın kıymetinin noksan beyan edildiğinden bahisle ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri için, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile 31.12.2004 tarihine kadar olan süre için hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini istemin özeti bölümünde yazılı gerekçe ile iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 193'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, gümrük yükümlülüğünün doğmasından sonra, yükümlü tarafından, gümrük vergileri için ihtilaf yaratılarak idari yargı mercilerine başvurulması ve yargı kararlarının kısmen veya tamamen idare lehine kesinleşmesi durumunda, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan

tarih ile amme alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için kesinleşen kısma, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmış; 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri tebliği ile bildirileceği; 58'inci maddesinde ise, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı iddialarıyla, tebliğinden itibaren yedi gün içinde dava açabileceği hükme bağlanmıştır.

Gümrük Kanununda, Kanunun yukarıda yer verilen 193'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında belirtilen şartlar dahilinde gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmış olmasına rağmen, bu faizin tahakkukuna ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak, bir kamu alacağının ödeme emri düzenlenmek suretiyle tahsili yoluna gidilebilmesinin ön koşulu, ortada, tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş bir kamu alacağının bulunması ve vadesinin geçmiş olmasına karşın ödenmemiş olması; ve ayrıca, ödeme emrinin konusunu oluşturan vergilere karşı dava açılmayarak veya açılan davanın olumsuz sonuçlanması suretiyle kesinleşerek, cebren tahsil aşamasına gelmiş olmasıdır.

Bu bakımdan, davacı adına ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri üzerinden hesaplanan gecikme faizinin, öncelikle, tesis edilecek bir idari işlemlerle davacıya duyurulması ve böylelikle, alacağın vadesinin belirlenmesi, ayrıca, davacının gerek idari, gerekse yargısal başvuru yollarını kullanma hakkının tanınması gerekirken, doğrudan ödeme emri düzenlenmesi suretiyle takibata geçilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sonucu itibarıyla yerinde olan mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenle; mahkeme kararının, ihtilaf yaratılan tarih ile ek tahakkuka vaki itirazın reddi üzerine açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizine ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin reddine oyçokluğuyla; ek tahakkuka vaki itirazın reddi üzerine açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının tebliğ edildiği tarihten

31.12.2004 tarihine kadar hesaplanan gecikme faizine ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin reddine ise oybirliğiyle, 16.2.2009 gününde karar verildi.

AYRIŞIK OY

X- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 193'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, gümrük yükümlülüğünün doğmasından sonra, yükümlü tarafından, gümrük vergileri için ihtilaf yaratılarak idari yargı mercilerine başvurulması ve yargı kararlarının kısmen veya tamamen idare lehine kesinleşmesi durumunda, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile amme alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için kesinleşen kısma, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı hüküm altına alınmış; 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri tebliği ile bildirileceği; 58'inci maddesinde ise, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı iddialarıyla, tebliğinden itibaren yedi gün içinde dava açabileceği hükme bağlanmıştır.

Her ne kadar matrahı ihtilaf yaratılan gümrük vergileri ise de, müstakilen miktarı belirlenecek bir fer'i Kamu alacağı söz konusudur. Gümrük Kanununda matrahın hesaplanacağı dönem ve gecikme zammı gibi hususlar belirlenmiş, ancak tahsil usulü ve kesinleşme hususlarında bir esas yer almamıştır.

Ancak, yasal düzenlemelerden, vergi tahakkuku üzerine ihtilaf yaratılması ve ihtilafın da mükellef aleyhine sonuçlandığı durumlarda, kamu alacağının, fer'ileri ile birlikte kesinleştiğinin kabulü ve ödeme emri ile takibinin de yapılması gerektiği sonucuna ulaşılır.

Bu durumda, temyiz isteminin kısmen kabulü ile, mahkemece de belirlenen, nihai yargı kararının tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi kısmı için mahkeme kararının bozulması, kalan kısmı için ise temyiz isteminin reddi görüşüyle, karara katılmıyorum.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	EsasNo	Karar Tarihi
ONUNCU DAİRE	1999	1725	1996	9868	20/04/1999

KARAR METNİ**MAHKEME KARARI HENÜZ KESİNLEŞMEDEN; TEMYİZ YOLUNA BAŞVURULMAKSIZIN; TEMYİZ SÜRESİ İÇİNDE TEMYİZ SEBEPLERİ OLABİLECEK İDDİALARLA YAPILAN YARGILAMANIN YENİLENMESİ İSTEMİNİN REDDİNDE HUKUKA AYKIRILIK BULUNMADIĞI HK.**

Arsanlar Dış Ticaret A.Ş.'nden tahsil olanağı kalmadığı belirtilen kamu alacağının davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen ... tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın İstanbul 3.İdare mahkemesince reddine ilişkin ... tarih ve 1996/902 sayılı kararın yargılamanın yenilenmesi yoluyla düzeltilmesi istemini reddeden ... İdare Mahkemesinin ... tarih ve 1996/902 sayılı kararının davacı tarafından temyizen incelenip bozulması istenilmektedir.

Davacı tarafından, ... Dış Ticaret A.Ş.'nden tahsil olanağı kalmadığı belirtilen kamu alacağının davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen ... tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın ... İdare mahkemesince reddine ilişkin ... tarih ve 1996/902 sayılı kararın yargılamanın yenilenmesi yoluyla düzeltilmesi istenilmiştir. ... İdare Mahkemesi ... tarih ve 1996/902 sayılı kararıyla; Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinden verilen kararlar hakkında ancak 2577 sayılı Yasa'nın 53.maddesinde yazılı nedenlerle yargılamanın yenilenmesinin istenebileceği, davacının yargılamanın yenilenmesi istemli dilekçesinde ileri sürdüğü hususların anılan Yasa maddesindeki nedenlerden hiçbirine uymadığı, ileri sürülen sebeplerin; dava dilekçesinden anlaşılan, ulaşılan sonuca yönelik olması nedeniyle ancak kararın temyiz sebepleri olabileceği, temyiz süresi de dolmamış iken temyiz yoluna başvurulmaksızın ve henüz karar kesinleşmeksizin yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunulmasının yerinde görülmediği gerekçesiyle yargılamanın yenilenmesi istemini reddetmiştir. Davacı tarafından; hiç bir zaman yönetim kurulu üyesi veya temsilcisi olmadığı şirketin borçlarından dolayı ödeme emriyle adına takibe geçilmesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek anılan mahkeme kararının temyizen incelenip bozulması istenilmektedir.

İdare ve Vergi Mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3622 sayılı Yasayla değişik 49.maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür. Temyizen incelenen ve yukarıda özetlenen gerekçelere dayalı olarak verilen İstanbul 3.İdare Mahkemesinin ... tarih ve 1996/902 sayılı kararı, usul ve hukuka uygun olup, bozma nedeni bulunmadığı anlaşıldığından, temyiz isteminin reddine ve anılan kararın onanmasına, karar verildi.

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ONUNCU DAİRE	2005	1181	2004	11660	21/03/2005

KARAR METNİ

1- KANUN YARARINA BOZMANIN AMAÇ VE İŞLEVİ DİKKATE ALINDIĞINDA İDARE MAHKEMESİNCE VERİLEN KESİN KARARLARIN DA KANUN YARARINA TEMYİZ EDİLEBİLECEĞİ;

2- REKLAMLARDA BELİRTİLEN SAYISAL DEĞERLERİN HERHANGİ BİR ARAŞTIRMAYA DAYANMADAN VE KAYNAK GÖSTERİLMEYEN YAYIMLANMASININ, 4077 SAYILI YASANIN 16. MADDESİNE AYKIRI OLDUĞU HK.

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı : ...

Vekilleri : Av...., Av. ...

Davalı : Sanayi ve Ticaret Bakanlığı - ANKARA

İstemin Özeti : Davacı şirkete 4077 sayılı Yasa uyarınca 58.161.090.000.- lira idari para cezası verilmesine ilişkin işlemin iptaline karar veren Ankara 1. İdare Mahkemesinin 8.3.2004 tarih ve E:2002/1706, K:2004/186 sayılı kararının; Sanayi ve Ticaret Bakanlığının başvuru üzerine Danıştay Başsavcılığı tarafından 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

D.Tetkik Hakimi : Yunus Çetin

Düşüncesi :. Davacı şirkete ait olup, çeşitli basın yayın kuruluşlarınca yayımlanan "O insanı seviyor" başlıklı reklamların TRKGM 98/94-95 ve TRKGM 95/142-143 sayılı Tebliğ hükümlerine aykırılık oluşturduğu, bu nedenle 4077 sayılı Yasanın 16. maddesinde düzenlenen kuralı ihlal edici reklam nedeniyle aynı Kanun hükümleri uyarınca verilen para cezasında mevzuata aykırılık bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararının 2577 sayılı Yasanın 51. maddesi

uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Onuncu Dairesince gereği görüldü.

Dava, davacı şirkete ait olup, 1.4.2002 tarihinden itibaren Show TV'de, 30-31.3.2002 ve 1.4.2002 tarihli Güneş Gazetesinde, 30.3.2002 tarihli Akşam Gazetesinde ve 1.4.2002 tarihli Sabah Gazetesinde yayımlanan "O insanı seviyor, O Türkiye'yi seviyor, O Türk insanımı seviyor, İşte bu yüzden.... Her akşam.... 7,5 milyon kişi O'nun haber bültenini izliyor, Her hafta 6,5 milyon kişi O'na yapılan itirafları izliyor. Her hafta 3 milyon kişi O'nun tartışma platformu Ateş Hattını izliyor. O'nu dünyadaki diğer Türkiye'lerde de 5 milyon kişi izliyor, O'nu 70 milyon kişi seviyor, 22 milyon kişi düzenli olarak izliyor. O'nun adı Reha Muhtar" ifadelerinin yer aldığı reklamların, 4077 sayılı Yasayı ihlal ettiği gerekçesiyle 58.161.090.000. lira idari para cezası verilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılmıştır.

Ankara 1. İdare Mahkemesince, uyuşmazlık konusu reklamlarda belirtilen sayısal değerlerin herhangi bir araştırmaya dayanmadan ve kaynak gösterilmeden yayımlanmasının 4077 sayılı Yasanın 16. maddesindeki ilkeyi ihlal eder nitelikte olmadığı, reklamda adı geçen programın izlenmesini sağlamak amacıyla kullanılan ifadelerin tüketiciyi yanıltıcı ve zararına yol açıcı sözler niteliğinde olmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

4077 sayılı Kanun'un 26. maddesi uyarınca, bu yasada düzenlenen para cezalarına karşı yasada öngörülen süre içerisinde yetkili idare mahkemesine yapılan itiraz üzerine idare mahkemesince verilen kararlar kesin olduğundan, anılan mahkeme kararına karşı olağan kanun yollarından olan temyiz yoluna başvurulmamıştır.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 4077 sayılı Yasanın 16. maddesinin yorumunda hataya düşüldüğünü, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun amacına uygun olarak uyuşmazlık konusu reklama para cezası verilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığını öne sürerek mahkeme kararının kanun yararına bozulması isteğiyle Danıştay Başkanlığı'na başvurmuştur.

Danıştay Başsavcılığı tarafından, sözkonusu reklamda kullanılan sayısal ifadelerin araştırmaya dayanılmadan ve kaynak gösterilmeden yayınlandığı, bu nedenle TRKGM 98/94-95, TRKGM 95/142-143 sayılı Tebliğ ile 4077 sayılı Yasanın 16. maddesine aykırı olan reklam nedeniyle para cezası verilebileceği düşüncesiyle mahkeme kararı kanun yararına temyiz edilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesinde, idare mahkemelerince "kesin olarak verilen" kararların da kanun yararına temyiz olunacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, kanun yararına bozmanın amaç ve işlevi dikkate alındığında idare mahkemesince verilen kesin kararların da kanun yararına temyiz olunabileceğine karar verilerek, esasa geçildi.

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 16. maddesinde, "Ticari reklam ve ilanların yasalara ve genel ahlaka uygun, dürüst ve doğru olmaları esastır.

Tüketiciyi aldatıcı, yanıltıcı veya onun tecrübe ve bilgi noksanlıklarını istismar edici, tüketicinin can ve mal güvenliğini tehlikeye düşürücü, şiddet hareketlerini ve suç işlemeyi özendirici, kamu sağlığını bozucu, hastaları, yaşlıları, çocukları ve özürülleri istismar edici reklam ve ilanlar yapılamaz." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Yasanın 25. maddesi üçüncü fıkrasında, 16. maddeye aykırı hareket edenler hakkında para cezası uygulanacağı, 16. maddeye aykırılığın ülke düzeyinde yayın yapan yazılı, sözlü, görsel vesair araçlarla gerçekleşmesi halinde ise cezanın on katının uygulanacağı öngörülmüştür.

Öte yandan, 4077 sayılı Yasanın 17. maddesi uyarınca, ticari reklam ve ilanlarda uyulması gereken ilkeleri belirlemek, bu ilkeler çerçevesinde reklam ve ilanları incelemek ve sonucuna göre 16. madde hükümlerine aykırı reklam ve ilanlar konusunda işlem tesis etmek üzere Reklam Kurulu oluşturulmuştur.

Medya Kuruluşlarının yayınlarının izlenmesine, okunmasına, dinlenmesine veya kalitesine ilişkin araştırma sonuçlarının ticari reklam ve ilanlarda kullanım ilkelerini belirlemek amacıyla hazırlanan Medya Ölçümü Araştırma Sonuçlarının Ticari Reklam ve İlanlarda Kullanılmasına Dair Tebliğ'in (TRKGM 98/94-95) 3. maddesinde; "mecra kuruluşlarınca, medyanın izlenme, okunma, dinlenme ve görülme oranlarını belirlemek amacıyla yapılan araştırma sonuçları, kaynak gösterilmeden ticari ilan ve reklamlarda kullanılmaz." kuralı yer almış, araştırma

sonuçlarının ne şekilde yayınlanacağı maddenin devam eden bölümlerinde ayrıntılı olarak sayılmıştır.

Ticari Reklam ve İlanlara İlişkin İlkeler ve Uygulama Esaslarına Dair Tebliğin (TRKGM 95/142-143) 4/a maddesinde, reklamların yasalara, genel ahlaka uygun, doğru, dürüst ve gerçekçi olmak zorunda olduğu, 6/a maddesinde ise, reklamların, tüketicinin güvenini kötüye kullanacak ya da onun tecrübe ve bilgi eksikliklerini istismar edecek biçimde olamayacağı belirtilmiştir.

Reklam: Bir ürün veya hizmetin alım, satım veya kiralanmasını geliştirmek, bir amaç veya düşünceyi yaymak veya reklamcının istediği başka etkileri oluşturmak amacıyla, ücret veya benzer bir karşılık ile iletim zamanında reklamcıya tahsis edilen kamuya yönelik duyuruları ifade etmektedir.

Bir ürün veya hizmetin tanıtılması ve övülmesi, bir markanın tüketiciye benimsetilmeye çalışılması, resimli veya müzikli imge ve simgeler kullanılmak suretiyle bunların belleklere yerleşmesine gayret edilmesi, yarışmalar, konserler, sanatsal ve kültürel etkinlikler düzenlemek suretiyle doğrudan veya dolaylı olarak belirli ürünlere veya markalara dikkatin çekilmesi veya bu tür toplumsal etkinliklerin düzenlenmesinde veya yayın programlarının hazırlanmasında finansman veya diğer yollarla katkıda bulunmak suretiyle tanıtım imkanlarının aranması da reklam sayılmaktadır.

Yukarıda yazılı mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, davacı şirkete ait, çeşitli tarihlerde ve yayın kuruluşlarında yayımlanan "O insanı seviyor" başlıklı reklamların 4077 sayılı Yasanın 16. maddesine aykırı olduğu bu nedenle aynı Yasa hükümleri uyarınca idari para cezası verilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararının kanun yararına bozulması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığı tarafından yapılan kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Ankara 1. İdare Mahkemesi'nin 8.3.2004 tarih ve E:2002/1706, K:2004/186 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere kanun yararına bozulmasına, kararın birer örneğinin ilgili Sanayi ve Ticaret

Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasına, 21.3.2005 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.