

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

**TÜRKİYE'DE VERGİ HUKUKU KAYNAĞI OLARAK BAĞLAYICI YARGI
KARARLARININ ANALİZİ (1950-2010 DÖNEMİ İTİBARIYLA)**

Hazırlayan
Savaş YURDAGÜL

Danışman
Prof. Dr. Naci Birol MUTER

MANİSA
2011

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Bağlayıcı Yargı Kararlarının Analizi (1950-2010 Dönemi İtibariyle)” 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

Adı-Soyadı

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 05.05.2011 tarih ve 9/24 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Savaş YURDAGÜL'ün "Türkiye'de Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Bağlayıcı Yargı Kararlarının Analizi (1950-2010 Dönemi İtibariyle)" Konulu tezi incelenmiş ve aday 23.05.2011 tarihinde saat 10:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

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

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

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.



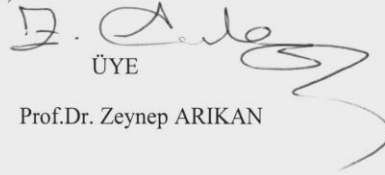
BAŞKAN

Prof.Dr. Naci Birol MUTER
(Danışman)



ÜYE

Prof.Dr. A. Kemal ÇELEBİ



ÜYE

Prof.Dr. Zeynep ARIKAN

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

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, başını gereksizdir.

T.C.
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	400059
Yazar Adı / Soyadı	Savaş YURDAGÜL
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 15613695680
Telefon / Cep Telefonu	2362314655 50580166f8
e-Posta	svsyurdagul@gmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Türkiye'de Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Bağlayıcı Yargı Kararlarının Analizi (1950-2010 Dönemi İtibariyle)
Tezin Tercümesi	Analysis of Binding Judicial Decisions as a Source of Tax Law in Turkey (As At Period 1950-2010)
Konu Başlıkları	
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Malî Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	127
Tez Danışmanları	Prof. Dr. Naci Birol MUTER Prof. Dr. A.Kemal ÇELEBİ Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Dizin Terimleri	Vergi Hukuku=Tax Law Vergi yargısı=Tax justice
Önerilen Dizin Terimleri	Vergi hukukunun kaynakları=Sources of tax law Bağlayıcı yargı kararları=Binding judicial decisions
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının **22.05.2014** tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünc verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezime ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.
NOT: (Erteleme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

23.05.2011

İmza:.....

Yazdır

ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. Naci Birol MUTER' e, çalışmam boyunca desteklerini esirgemeyen tüm iş arkadaşlarıma ve özellikle Özer DEMİRDİZEN' e, manevi yönden katkı sağlayan Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün değerli öğretim üyeleriyle tüm akademisyen hocalarıma, sonsuz destek ve sabırlarından dolayı eşim Feyza YURDAGÜL ile kızım Nisan Ece YURDAGÜL' e, beni yetiştiren annem Rabia YURDAGÜL ile babam Mehmet Şah YURDAGÜL' e teşekkür eder, ayrıca yapmış olduğum bu çalışmayı da çalışmam sırasında ağır bir ameliyat geçiren babam Mehmet Şah YURDAGÜL' e atfederim.

Manisa, 2011

Savaş YURDAGÜL

ÖZET

Türkiye’de Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Bağlayıcı Yargı Kararlarının Analizi (1950-2010 Dönemi İtibariyle)

Pozitif hukukun kaynaklarını bağlayıcılıkları bakımından asli ve yardımcı kaynaklar olarak ikiye ayırmak mümkündür. Aynı ayırım vergi hukukunda herhangi bir kaynağın yeni bir vergi normu ortaya koyup koymadığı ölçütüne göre de uygulanabilir.

Genel olarak pozitif hukukun tüm kaynakları vergi hukuku için de geçerli olmakla birlikte, bu kaynakların bir kısmı vergi hukukunun niteliği gereği bazı ayırıcı özellikler taşır. Pozitif hukuktakilere ek olarak, özelge gibi vergi hukukuna özgü bazı yardımcı kaynaklar da bu alanda görülür. Danıştay içtihadı birleştirme kararları ile Anayasa Mahkemesi iptal kararları pozitif hukukun olduğu gibi vergi hukukunun da asli kaynakları arasındadır.

Bu çalışmada, 1950-2010 döneminde Türkiye’ de vergi hukuku kaynağı olarak bağlayıcı yargı kararları olan Danıştay içtihadı birleştirme kararları ile Anayasa Mahkemesi iptal kararları ilgili oldukları vergi türü, lehine sonuçlandıkları taraf ve dava tarihi ile karar tarihi ve resmi gazetede yayımlanma tarihleri arasında geçen gün sayıları gibi yönlerden analiz edilmiştir.

ABSTRACT

Analysis of Binding Judicial Decisions as a Source of Tax Law in Turkey (As At Period 1950-2010)

Sources of positive law, binding in terms of primary and auxiliary sources can be divided into two. The same distinction in tax law, any norm of the resource to put a new tax norm to be applied to sets the criteria.

In general, all sources of positive law in the current tax law, but these sources are inherently a part of the tax law has some unique features. In addition to the positive law tax ruling sources such as tax law, there are some specific help. Council of State revoked the decisions of the Constitutional Court with case law decisions on the unification of tax law as positive law is among the primary sources.

In this study, the period of 1950-2010 in Turkey as a source of tax law, binding judicial decisions of the Supreme Administrative Court revoked the decisions of the Supreme Court case law decisions on the unification with the type of tax to which they relate, they result in favor of the party and decide the case history and the history of publishing in the official journal the other day, between As the number of directions have been analyzed.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	iii
YÖK DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNUN HUKUK BİLİMİ İÇİNDEKİ YERİ VE KAYNAKLARI

I. VERGİ HUKUKUNUN HUKUK BİLİMİ İÇİNDEKİ YERİ	3
A) KAMU HUKUKU DALI OLARAK VERGİ HUKUKU	3
B) VERGİ HUKUKUNUN BAĞIMSIZLIĞI	3
C) VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARI İLE İLİŞKİSİ.....	4
1. Anayasa Hukuku İle İlişkisi.....	4
2. İdare Hukuku İle İlişkisi.....	4
3. Ceza Hukuku İle İlişkisi.....	5
4. Uluslararası Hukuk İle İlişkisi	5
5. Özel Hukuk İle İlişkisi	6
II. VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI	7
A) BAĞLAYICI KAYNAKLAR	8
1. Anayasa	8
2. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları	9

3. Kanun	10
4. Uluslararası Vergi Anlaşmaları.....	10
5. Kanun Hükmünde Kararnameler (KHK).....	11
6. Bakanlar Kurulu Kararları.....	13
7. İçtihadı Birleştirme Kararları	14
8. Tüzük	15
9. Yönetmelik.....	16
B) YARDIMCI KAYNAKLAR	16
1. Genel Tebliğler.....	16
2. Özelge (Mukteza).....	18
3. Sirküler.....	20
4. Genelge - Genel Yazılar.....	21
5. Yargı Kararları	21
6. Bilimsel Görüşler (Doktrin).....	23
III. VERGİ KANUNLARININ YER, ZAMAN VE ANLAM (MANA)	
BAKIMINDAN UYGULANMASI	23
A) VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI	23
B) VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI.....	24
C) VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI	
(YORUM)	25
1. Yorum Çeşitleri.....	25
a) Yasama Yorumu	26
b) İdari Yorum.....	26
c) Yargı Yorumu	27
d) Bilimsel Yorum	27
2. Yorum Yöntemleri	28
a) Lafzi (Sözel Ya da Deyimsel) Yorum.....	28
b) Ruhi (Amaçsal) Yorum.....	30
c) Tarihsel Yorum	30
d) Sistematik Yorum	31
D) TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YORUM.....	31
E) TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KIYAS YASAĞI.....	34

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ YARGISININ YAPISAL ANALİZİ

I. VERGİ YARGISININ YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ KONUMU VE VERGİ YARGI SİSTEMLERİ	36
A) VERGİ YARGISININ YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ KONUMU	36
1. Vergi Yargısı Kavramı	36
2. Vergi Yargısının Kapsamı ve Yargı Sistemi İçindeki Konumu.....	37
B) VERGİ YARGI SİSTEMLERİ.....	38
1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı	38
2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı.....	39
3. Bağımsız Vergi Yargısı.....	40
II. VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ	42
A) UYGULAMADAN DOĞAN DURUMLARI ÇÖZME İŞLEVİ	42
1. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi	42
2. Anlaşmazlıkları Çözümleme İşlevi	42
3. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi	43
4. Yargısal Denetim Sağlama İşlevi.....	43
5. Vergi Adaleti Sağlama İşlevi	43
B) VERGİ HUKUKU KAYNAĞI OLMA İŞLEVİ (İÇTİHAT YARATMA İŞLEVİ)	
.....	44
1. İçtihadı Birleştirme Kararlarının Kurumsal Yönü	44
2. İçtihadı Birleştirme Kararlarının Hukuk Kaynağı Olma İşlevi.....	44
III. TÜRK VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ	45
A) CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM.....	45
B) CUMHURİYET DÖNEMİ	47
1. 1982 Öncesi Dönem.....	47
a) Vergi İtiraz Komisyonları	48
aa) Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları	48
ab) Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları	49
b) Vergiler Temyiz Komisyonu	49
c) Danıştay	50

d) Dönemin Genel Görünümü (Sorunları)	51
2. 1982 Sonrası Dönem	52
IV. 2575 VE 2576 SAYILI KANUNLARA İSTİNADEN KURULAN VERGİ	
YARGISI SİSTEMİ	53
A) VERGİ MAHKEMELERİ	54
1. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu	55
2. Vergi Mahkemelerinin Yapısı	55
3. Geçiş Döneminde Mahkeme Başkan ve Üyelerinin Özellikleri	57
4. Vergi Mahkemelerinin Görevleri	58
5. Vergi Mahkemelerinin Görev (Yetki) Alanı	59
B) BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ	60
1. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu	61
2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri	63
C) DANIŞTAY	63
1. Danıştay' ın Tarihçesi ve Kuruluşu	63
2. Danıştay' ın Yapısı ve Görevleri	64
3. Danıştay Meslek Mensuplarının Nitelikleri ve Seçilmeleri	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞLAYICI YARGI KARARLARININ ANALİZİ

I. BAĞLAYICI VERGİ HUKUKU KAYNAKLARININ KURUMSAL YAPISI ..	73
A) DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARI	73
B) ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARI	73
II. DANIŞTAY İÇTİHADI BİRLEŞTİRME KURULU KARARLARININ	
ANALİZİ	74
A) DANIŞTAY KARARLARININ DAİRELERE GÖRE DAĞILIMI	74
B) VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME	
KARARLARI	76
1. Geliri Vergilendiren Kanunlar Bakımından İctihadi Birleştirme Kararlarının	
Analizi	79

2. Tüketimi Vergilendiren Kanunlar Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi	81
3. Serveti Vergilendiren Kanunlar Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi	83
4. Diğer Vergi Kanunları Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi ..	85
C) İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARININ LEHİNE OLDUĞU TARAF YÖNÜNDEN ANALİZİ.....	86
D) İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARININ DAVA, KARAR VE YAYIM TARİHİ ARASINDAKİ GÜN FARKLARI YÖNÜNDEN ANALİZİ.....	88
III. ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ ANALİZİ	90
A) ANAYASA MAHKEMESİNİN TARİHİ, YAPISI, ANAYASA YARGISI	90
1. Anayasa Mahkemesinin Tarihçesi	90
2. Anayasa Mahkemesinin Yapısı.....	91
3. Anayasa Yargısı	95
4. Yıllara Göre Anayasa Mahkemesi Karar Sayıları.....	98
B) VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARI	99
1. Geliri Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi	103
2. Tüketimi Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi	104
3. Serveti Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi	105
4. Diğer Vergi Kanunları Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi	106
C) ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ DAVA, KARAR VE YAYIM TARİHİ ARASINDAKİ GÜN FARKLARI YÖNÜNDEN ANALİZİ	108
DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ.....	111
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	115

TABLolar LİSTESİ

Tablo-1	: Türk Yargı Sisteminde Yer Alan Mahkemeler.....	54
Tablo-2	: Vergi Mahkemesi Kurulan İller ve Yargı Çevreleri.....	56
Tablo-3	: Bölge İdare Mahkemeleri ile Yargı Çevreleri.....	62
Tablo-4	: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay Kararlarının Dairelere Göre Dağılımı(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	75
Tablo-5	: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	78
Tablo-6	: Geliri Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	80
Tablo-7	: Tüketimi Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	82
Tablo-8	: Serveti Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	84
Tablo-9	: Diğer Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	85
Tablo-10	: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının Lehine Sonuçlandığı Taraf (01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	87
Tablo-11	: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının Dava Tarihi, Karar Tarihi ve Yayım Tarihi Arasındaki Gün Farkları (01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....	89
Tablo-12	: Yıllar İtibariyle Anayasa Mahkemesince Verilen Karar Sayıları (25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	98
Tablo-13	: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	99
Tablo-14	: Geliri Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	103

Tablo-15	: Tüketimi Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	104
Tablo-16	: Serveti Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	105
Tablo-17	: Diğer Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	106
Tablo-18	: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Dava Tarihi, Karar Tarihi ve Yayımlanma Tarihi Arasındaki Gün Farkları (25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).....	109

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil-1** : Bağlayıcılık Derecesine Göre Vergi Hukukunun Kaynakları.....7
- Şekil-2** : Danıştay' ın Vergi Konuları İle Görevli Olan ve Olmayan Birimlerinde Verilen Kararların Yüzdeleri (01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).....76
- Şekil-3** : Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Toplam İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.....77
- Şekil-4** : Geliri Vergilendiren Kanunlar İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı..81
- Şekil-5** : Tüketimi Vergilendiren Kanunlar İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.....83
- Şekil-6** : Serveti Vergilendiren Kanunlar İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.....84
- Şekil-7** : Gelir, Tüketim ve Serveti İlgilendirmeyen Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.....86
- Şekil-8** : Vergi Kanunları İle İlgili Verilen İçtihadı Birleştirme Kararlarının Lehine Sonuçlandığı Tarafların Oranı.....88
- Şekil-9** : Geliri Vergilendiren Kanunlar İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İptal Kararları İçindeki Oranı...104
- Şekil-10** : Tüketimi Vergilendiren Kanunlar İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İptal Kararları İçindeki Oranı.....105
- Şekil-11** : Serveti Vergilendiren Kanunlar İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İptal Kararları İçindeki Oranı...106
- Şekil-12** : Gelir, Tüketim ve Serveti İlgilendirmeyen Vergi Kanunları İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İptal Kararları İçindeki Oranı.....108

KISALTMALAR

ABD	: Ana Bilim Dalı
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Any.	: Anayasa
A.Ş.	: Anonim Şirket
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AYİM	: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
C.	: Cilt
DDY	: Devlet Demir Yolları
Dnş.	: Danıştay
DEÜİİBF	: Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
HSYK	: Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
İBKK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Kanun
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
md.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
No	: Numara

ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
UM	: Uyuşmazlık Mahkemesi
Vb.	: Ve Benzeri
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Pozitif hukukun kaynakları; emredicilikleri ve bağlayıcılıkları bakımından asli ve yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılır. Bu bağlamda pozitif hukukun kaynakları tümüyle vergi hukuku bakımından da geçerli olmakla birlikte, bu kaynakların bir kısmı vergi hukukunun niteliği gereği bazı ayırıcı özellikler taşır. Genel olarak Pozitif hukuktakilere ek olarak, özelge gibi vergi hukukuna özgü bazı ikincil kaynaklar da bu alanda görülür.

Ülkemizde vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları sırasıyla Anayasa, Anayasa Mahkemesi İptal Kararları, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları, kanun hükmünde kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, içtihadı birleştirme kararları, tüzük ve yönetmelik iken yardımcı kaynaklar ise genel tebliğler, özelge, sirküler, genelge-genel yazılar, yargı kararları ve doktrin olarak sıralanabilir.

Günümüz dünyasında vergi kanunlarının tabi olduğu en önemli anayasal ilkelerden biri olan ve “temsilsiz vergilendirme olmaz” ilkesinde teorik temellerini bulan “verginin kanuniliği” ilkesi gereği, vergi koyma yetkisi esas olarak yasama organlarına aittir. Bunun sonucu olarak vergiler; yasama organlarının işlemleri olan kanunlarla konulmaktadır. Bu yönüyle vergi hukukunun en önemli bağlayıcı kaynağının vergi kanunları olması kaçınılmazdır. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının yargısal olarak denetlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde vergi kanunlarının yargısal denetimi vergi yargı organlarınca yapılmaktadır. Vergi yargı organlarınca verilen yargı kararlarından Danıştay İctihadi Birleştirme Kurulunca verilen içtihadı birleştirme kararları ile aslen bir vergi yargı organı olmayan ancak verdiği iptal kararları ile vergi hukukuna kaynak oluşturan Anayasa Mahkemesi iptal kararları, vergi hukukuna bağlayıcı birer kaynak oluşturmaktadırlar.

Bu çalışmada Türk vergi hukukunun bağlayıcı kaynağı olarak Anayasa Mahkemesi iptal kararları ile Danıştay içtihadı birleştirme kararları analiz edilmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi hukukunun hukuk bilimi içindeki yerine değinildikten sonra kaynakları bağlayıcı ve yardımcı kaynaklar olmaları bakımından iki bölüme ayrılarak bağlayıcı kaynaklar olan; anayasa, anayasa mahkemesinin iptal kararları, kanun, uluslararası vergi anlaşmaları,

kanun hükmünde kararnameler, bakanlar kurulu kararları, içtihadı birleştirme kararları, tüzük ve yönetmelik ile yardımcı kaynaklar olan; genel tebliğler, özelge, sirküler, genelge-genel yazılar, yargı kararları ve doktrin sırasıyla anlatılmış daha sonra vergi kanunlarının yer, zaman ve anlam bakımından uygulanması ile Türk vergi sisteminde yorum ve kıyas yasağı konularına yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise vergi yargısının yargı sistemi içindeki yeri ve konumu, vergi yargı sistemleri, vergi yargısının işlevleri ve vergi yargısının tarihsel gelişimi ile ülkemizde 2575 ve 2576 sayılı kanunlara istinaden kurulmuş vergi yargı organları olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay' ın kuruluş ve görevleri incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise Danıştay içtihadı birleştirme kararları; ilgili oldukları vergi kanunları, lehine oldukları taraflar ve dava, karar ve yayım tarihi arasındaki gün farkları yönünden analiz edilmiş daha sonra aslen bir vergi yargı organı olmamasına rağmen verdiği iptal kararları ile vergi hukukuna bağlayıcı kaynak oluşturan Anayasa Mahkemesinin tarihi, yapısı ve anayasa yargısı konularına değinildikten sonra Anayasa Mahkemesince vergi kanunları ile ilgili verilen iptal kararları, ilgili oldukları vergi kanunları ve dava, karar ve yayım tarihi arasındaki gün farkları yönünden analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNUN HUKUK BİLİMİ
İÇİNDEKİ YERİ VE KAYNAKLARI

I. VERGİ HUKUKUNUN HUKUK BİLİMİ İÇİNDEKİ YERİ

A) KAMU HUKUKU DALI OLARAK VERGİ HUKUKU

Bir lke içinde biri kamu diğeri de özel hukuk olmak üzere ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği iki ana kesim bulunmaktadır. Ancak kamu kesimi faaliyetleri daha çok toplumun temel ve zorunlu gereksinimlerini karşılamaya yöneliktir. Bu hizmetler gerekli mali araçların temini ve bunların kullanılması ile karşılanır. Mali araçların elde edilmesi ve kullanılması mali olayların ortaya çıkmasına neden olur, kısacası maliye ilminin temelini oluşturur.

Maliye ilminin konusunu oluşturan kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi için bazı harcamaların yapılması, harcamaların yapılabilmesi için de hizmet birimlerinin gelir elde etmesi gerekmektedir. Harcamaların yapılabilmesi amacıyla kamu gelirinin elde edilmesi ve kamu hizmetlerinin en uygun bileşiminin sunulması maliye ilminin temel işlevidir. Söz konusu sürecin belli bir zamanda ve belli bir mekanda işleyişini düzenleyen kurallar bütününe ise mali hukuk denir. Mali hukukun giderlere ilişkin kuralları gider hukukunu oluştururken; mali hukukun içinde kamu gelirlerini düzenleyen hukuk kuralları ise vergi hukukunu oluşturur.¹

Toplumunu oluşturan bireylerin hem kendi aralarında hem de devletle ilişkileri vardır ve hukukun konusu kısaca kişiler arasındaki ilişkilerdir. Buna göre, hukukun amacını kişilerin kendi aralarında ve devletle olan ilişkileri düzenlemektir şeklinde ifade etmek mümkündür.

Kişilerin kendi aralarındaki ilişkilerinde eşitlik ilkesi geçerlidir. Buna karşılık, kişilerle devlet arasındaki ilişkilerde, astlık-üstlük ilişkisinden dolayı devletin üstünlüğü ilkesi geçerlidir. Kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalı zel

¹ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, İlkem Ofset, 2008(a), s.1.

hukuk, kişilerle devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalı ise kamu hukuku olarak adlandırılır.

Kamu hukukunda, bir tarafta kişiler üzerinde egemenlik hakkına sahip olan devlet bulunurken; diğer tarafta devletin koyduğu emredici kurallara uymak zorunda olan kişiler bulunmaktadır. Kamu hukukunda, devletle kişiler arasında devletin üstünlüğü ilkesi geçerlidir. Bu nedenle mali hukukun içinde kamu gelirlerini düzenleyen hukuk dalı olan vergi hukuku da tıpkı anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku gibi kamu hukukunun bir dalını oluşturmaktadır.²

B) VERGİ HUKUKUNUN BAĞIMSIZLIĞI

Bağımsız hukuk dalı, kendine özgü olayları düzenleyen ve kendine özgü kavram ve kuralları bulunan bir hukuk dalıdır. Ancak, bir hukuk dalının bağımsız olması, onun diğer hukuk dallarına ait kavram ve kurumları kullanmaması ve diğer hukuk dalları ile ilişkisi olmaması anlamına gelmez. Çeşitli hukuk dalları sonuçta tüm hukuk sisteminin birer parçasıdır.

Vergi Hukukunun düzenlediği olayların önemi ile Vergi Hukukunun kendine özgü kavram ve kurumları dikkate alındığında, bu hukuk dalının bağımsız bir hukuk dalı olduğu görüşüne varılabilir. Bu nedenle, Vergi Hukuku, tıpkı Medeni Hukuk, Ceza Hukuku, İdare Hukuku ve diğer bağımsız hukuk dalları gibi bağımsız olarak ele alınıp, özerk olarak değerlendirilebilecek bir hukuk dalıdır.

Vergi Hukuku, bağımsız bir hukuk dalı sayılmakla birlikte, bazı olayları düzenlerken, diğer hukuk dallarına atıfta bulunur; onların bazı kavram ve kurumlarını kendi olaylarını açıklamak için aynı ya da farklı bir anlamda kullanır. Bu nedenle, Vergi Hukukunun diğer hukuk dalları ile ilişkisini incelemekte fayda vardır.³

C) VERGİ HUKUKUNUN DİĞER HUKUK DALLARI İLE İLİŞKİSİ

1. Anayasa Hukuku İle İlişkisi

Anayasa Hukuku, devlet içinde yasama, yürütme ve yargı güçlerinin görev ve yetkileri ile kişilerin temel hak ve ödevlerini belirleyen bir hukuk dalıdır. Anayasal bir ödev olan vergi ödevi kapsamında vergilerin konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ve

² Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2008, s.17-18.

³ Pehlivan, a.g.e., s.20.

bu konuda yürütmeye bırakılacak yetkiler anayasa hukuku ile belirlendiğinden kamu hukukunun bir dalı olarak, vergi hukuku anayasa hukuku ile yakın ilişki içindedir.⁴

2. İdare Hukuku İle İlişkisi

Devletin kamu hizmetleri yapması için mali kaynaklara ihtiyaç vardır. Devletin mali faaliyetleri yürütmesi çok büyük önem arz etmektedir. Devletin kamu hizmetlerini yapması yani kamu kuruluşlarının kişilerle olan görev ve yetkileri idare hukukunun kapsamındadır. Devletin yürüttüğü mali faaliyetler idari tedbirlere benzemez. Mali vasıtalar kamunun elinden alınınca artık hiçbir idari faaliyet yapılamaz hale gelir. Vergi ile ilgili işlemlerden doğan uyuşmazlıklar idari yargının görev alanına girer.

Devletin mali işleri dolayısıyla yürüttüğü faaliyetler mali hukukun konusuna girmektedir. Vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin idari birer muamele olduğu, bunların yapılması için memur ve idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını gündeme getirir. Bu sayılan işlemlerin hepsi idare hukukunun konusuna girmektedir.⁵

3. Ceza Hukuku İle İlişkisi

“Devletin emir ve yasaklar şeklinde ortaya koyarak suç saydığı fiilleri işleyenlere ya da yapılmasını emrettiği görevleri yerine getirmeyenlere uyguladığı yaptırımları düzenleyen hukuk dalı ceza hukukudur”. Vergi kanunlarına aykırı davranma halinde mükellefler ihlalin ağırlığına göre ya “idari vergi suçu” ya da “adli vergi suçu” işlemiş duruma düşerler. Bunların cezalandırılmasına ilişkin prensiplerin önemli bir kısmı ceza hukukunda ortaya konulmuştur. Örneğin, cezalarda kanunilik, suçlarda ve cezalarda birleşme, tekerrüre ilişkin müesseseler vergi ceza hukuku çerçevesinde uygulanan müesseselerdir.⁶

4. Uluslararası Hukuk İle İlişkisi

Uluslararası hukuk, diğer bir deyimle devletler hukuku, devletler arası ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarından meydana gelir. Bu hukuk dalının kaynakları, uluslararası antlaşmalar, örf ve adet ile genel hukuk ilkeleridir.

⁴ Tosuner-Arkan, 2008(a), a.g.e., s.3.

⁵ Erdoğan Avder, “Verginin Temel Kavramları”, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/013/mynetkobi.php>>, (Erişim: 01.12.2010).

⁶ <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezalari.pdf>, (Erişim: 10.01.2011).

Son zamanlarda ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin çok artması dolayısıyla, uluslararası hukuk büyük önem kazanmıştır. Ekonomik ilişkiler içerisinde de, uluslararası vergi ilişkileri büyük yer tutmaktadır. Bilindiği üzere, verginin temel özelliği, bu algının devletin egemenlik gücüne dayanmasıdır. Ancak devletler, çifte vergilendirmeyi önlemek ve ülkelerinin ekonomik bakımdan gelişmelerine katkıda bulunmak için, karşılıklı olarak sahip oldukları söz konusu egemenlik güçlerinden, uluslararası antlaşmalar ile vazgeçmektedirler. Uluslararası vergi anlaşmalarının uygulanması ve uygulamadan doğan uyuşmazlıkların çözümünde, genel hukuk ilkeleri ile yeni yeni gelişen uluslararası hukuka ilişkin örf ve adet kuralları, büyük rol oynamaktadır. Böylece ortaya çıkan uluslararası vergi hukuku, vergi hukukunun bir parçası haline gelmektedir.⁷

5. Özel Hukuk İle İlişkisi

Her iktisadi sonucun veya durumun dış dünyaya yansımalarının özel hukuk formlarında olması, vergicilikte verginin bağlandığı olay ve olgular tanımlanırken özel hukuk kurum ve kavramlarının kullanılması sonucunu doğurur. Vergi hukuku ya doğrudan iktisadi ilişkileri ya da iktisadi ilişkinin sonuçlarını veya iktisadi ilişkiye ilişkin hukuki muamelenin belgelendirilmesini vergilendirme konusu yapar.

Bundan dolayıdır ki, vergi kanunlarının uygulanmasında vergi hukuku ile özel hukuk ilişkisi çok önemlidir. Her şeyden önce vergi, devletle mükellef arasında bir alacak-borç ilişkisini ifade eder. Vergiyi doğuran olay çoğu kez bir özel hukuk olgusu olarak tanımlanmıştır. Vergi hukuku özel hukukun ikametgâh, sözleşme, mülkiyet, hukuki ehliyet, temsil, borcun intikali gibi birçok kavram ve kurumunu kullanmaktadır. Bazı durumlarda vergi hukukunun kendine özgü düzenlemeleri ile özel hukuk kavramlarından ayrıldığı görülmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari kazanç sayılan ticari faaliyetler Ticaret Kanunu'ndan ayrıca sayılmıştır. Vergi hukukunda gayrimenkul kavramı medeni hukuktaki gayrimenkul tanımından daha geniş tutulmuştur.

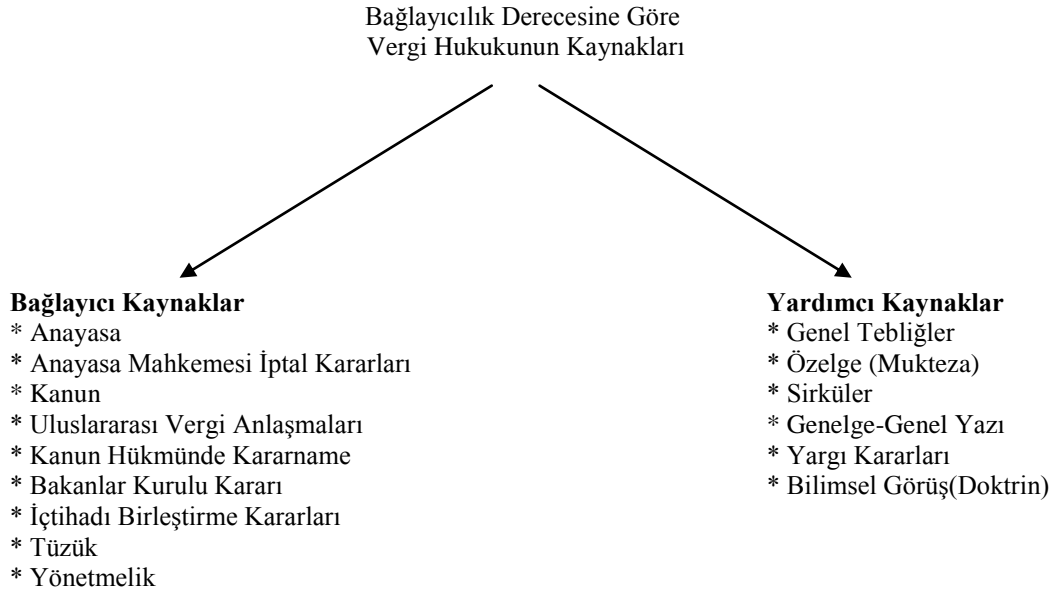
⁷ S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2005, s.21.

Görüldüğü gibi vergi hukuku özel hukuk ile de sıkı bir ilişki içinde bulunmakta ve özel hukukun pek çok kavram ve müessesesini bazen aynen, bazen de kendine özgü değişiklikler yapmak suretiyle kullanmaktadır.⁸

II. VERGİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Pozitif hukukun kaynakları; emredicilikleri ve bağlayıcılıkları bakımından asli ve yardımcı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılır. Aynı ayırım, vergi hukukunda herhangi bir kaynağın yeni bir vergi normu koyup koyamaması ölçütüne göre de uygulanabilir. Bu ölçüte göre, yeni norm koyanlar asli diğerleri ise yardımcı kaynak sayılır. Genel olarak pozitif hukukun kaynakları tümüyle vergi hukuku bakımından da geçerli olmakla birlikte, bu kaynakların bir kısmı vergi hukukunun niteliği gereği bazı özellikler taşıyabilir. Genel olarak pozitif hukuktakilere ek, vergi hukukuna özgü bazı ikincil (tali) kaynaklar da bu alanda görülmektedir. Bu bakımdan gerek hiyerarşik bağlayıcılık ve yeni vergi normu getirebilme ölçütü çerçevesinde yapılan ikili bölümlenme, gerek vergi hukukuna özgü ikincil kaynaklar aşağıda ana hatlarıyla, bu hukuk dalı bakımından özellikleri itibariyle belirtilmiştir.⁹

Şekil-1 : Bağlayıcılık Derecesine Göre Vergi Hukukunun Kaynakları.



Kaynak : Pehlivan, a.g.e., s.27.

⁸ Ramazan Oruç, “Vergi Hukukunun Hukuk Bütünü İçindeki Yeri Ve Bağımsızlığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, Şubat 2010, s.252.

⁹ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 18.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s.13.

A) BAĞLAYICI KAYNAKLAR

1. Anayasa

Vergi ile ilgili düzenlemeler, dayanağını Anayasadan almaktadır. Vergi koyma yetkisine ve bu yetkinin kullanımında göz önünde tutulması gereken temel felsefeye Anayasada yer verilmiştir. Burada sözü edilen vergilendirme yetkisi, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde ifade edilebilir.¹⁰ Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin ya da bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini, geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise; kamu giderlerini karşılamak için, gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan “her çeşit mali yüküm”e ilişkin yetkiyi kapsamaktadır.¹¹

Vergi toplum tarafından gerçekleştirilen önemli bir mali fedakarlıktır. Bu fedakarlığın vergi ilkelerine uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uyulması gereken temel yaklaşıma Anayasada yer verilmesi, Anayasanın varlık nedeninin önemli bir sonucudur. Söz konusu temel felsefe ve yaklaşım, Anayasamızın siyasi haklar ve ödevler ile ilgili dördüncü bölümünde yer alan, vergi ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde görülmektedir. Söz konusu maddede herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Aynı maddede; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı ifade edilerek, vergide kanunilik ilkesi ortaya konulmuştur. Söz konusu Anayasa maddesinde, belirtilen ilkenin sonuçları itibariyle bir ölçüde esnetildiği görülmektedir. Maddenin son fıkrası hükmünde; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” denilmek suretiyle, dayanak olarak kanunilik ilkesine uygun, ama sonuçları itibariyle yürütmeye büyük yetki ve fonksiyon veren bir ortam yaratılmıştır.

Devletin yüklendiği fonksiyonların yerine getirilebilmesi bakımından kamu gelirleri içerisinde büyük bir öneme sahip bulunan vergiler, devletin egemenlik gücü

¹⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.5.

¹¹ Naci B. Muter-A. Kemal Çelebi-Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Manisa, Emek Matbaası, 2008, s.123-124.

çerçevesinde konulmakta ve uygulanmaktadır. Bu gücün kullanımında, keyfiliğin engellenmesi, Anayasal ilke ve yaklaşımlar ile temel vergi ilkelerine uyum sağlanması bakımından, hemen her ülke anayasasında, verginin kanunla konulması gerektiği yönünde düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.¹²

2. Anayasa Mahkemesinin İptal Kararları

Anayasa Mahkemesinin görevlerinden birisi de, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve TBMM içtüzüğünün şekil ve esas bakımından Anayasaya uygunluğunu denetlemesi ve Anayasaya aykırı bulduklarını iptal etmesidir. Bunun dışında Anayasa Mahkemesi, anayasada gösterilen bazı kişileri de Yüce Divan sıfatıyla yargılar.¹³

Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümektedir. Bu kararlar resmi gazetede yayımlanmaktadır. Kararlar, kural olarak, yayımlanma tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Ancak iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarih ayrıca kararlaştırılabilir. Bu tarih, kararın resmi gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.¹⁴

Anayasa Mahkemesi vergi hukukunda, hem vergilerin Anayasanın 73 üncü maddesine uygunluğunu hem de vergi kanunlarının Anayasada düzenlenmiş olan şekil şartlarına uygun olarak çıkarılıp çıkarılmadığını denetlemektedir. Bu denetleme sonucu vermiş olduğu iptal kararları da bağlayıcı olma özelliği nedeniyle vergi hukukuna kaynak teşkil eder. Yasama organı yeni bir kanun çıkartırken, aynı konuda bir Anayasa Mahkemesi iptal kararı söz konusu ise bu kararı, göz önünde tutmak ve ona uygun kanun çıkartmak durumundadır. İdare ve yargı organları ise, yine Anayasa Mahkemesi iptal kararlarına uygun olarak karar vermek veya işlem yapmak zorundadır. Bu yönüyle Anayasa Mahkemesi iptal kararları vergi hukukuna bağlayıcı bir kaynak teşkil etmektedir.¹⁵

¹² Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.15-16.

¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi, 2006, s.24.

¹⁴ Sadık Kırbuş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2001, s.55.

¹⁵ Bayraklı, a.g.e., s.24.

3. Kanun

Kanunlar, Anayasa' nın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasından da anlaşılacağı üzere, vergi hukukunun en önemli kaynağıdır. Bunlar Anayasa' nın çizdiği biçimsel çerçeve içinde, yasama organınca kabul edilen hukuk kurallarıdır. Anayasa' nın 88 inci maddesine göre, kanun teklifleri ancak Bakanlar Kurulu ve milletvekillerince verilebilir. Kanun tasarı ve tekliflerinin yasama organınca nasıl görüşüleceğinin yöntemi, yasama organının tüm çalışmaları gibi, Meclis İçtüzüğüyle düzenlenir.

Vergi kanunları da, diğer kanunlara benzer biçimde, genel ve soyut nitelikte hükümler getirir. Ancak, süreklilik konusunda vergi kanunları ile diğerleri arasında önemli bir fark vardır. Her yıl kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu harcamalarının yapılmasına bütçe kanunu izin verir. Bütçe kanunuyla bu iznin verilmemesi bir vergi kanununu yürürlükten kaldırmaz, fakat o yıl için uygulanmasını durdurur. Bu husustaki gereklilik, tahsiline devam olunacak vergi kanunları ile ilgili tüm mevzuatın ilgili yıllar bütçelerinin (C) cetveline konulması yoluyla yerine getirilir.

Vergilere ilişkin düzenlemeler genellikle düzenlediği verginin ya da usul hükmünün konusundan adını alan bağımsız kanunlar tarafından yapılmaktadır. Ancak, ilgili düzenlemelerin çıkartılan çeşitli kanunlar içine serpiştirildiğine de sıklıkla rastlanmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında bütçe kanunuyla her yıl uygulanması izni verilen vergi kanunlarını iki büyük gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan bir bölümü tüm vergilere uygulanma gücü taşıyan genel nitelikte kanunlardır; diğer bölümü ise yalnızca belli vergilere ilişkin hükümler taşır. Vergi Usul Kanunu ilk gruptakilere, Gelir Vergisi Kanunu ise ikinci gruptakilere örnektir.¹⁶

4. Uluslararası Vergi Anlaşmaları

Devletler, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi idarelerinin verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliğinin artırılması, bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi yasalarının uyumlaştırılması ve uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştırma gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar. Bu anlaşmalar

¹⁶ Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2000, s.36-37.

sadece vergiye ilişkin olabileceği gibi başka konulara ilişkin olmakla birlikte vergi konusunu da kapsar nitelikte olabilir.

Uluslararası vergi anlaşmaları çoğu zaman ikili anlaşmalar şeklinde yapılmaktadır. Pek seyrek de olsa son zamanlarda devletlerin çok taraflı anlaşmalar da imzaladıkları görülmektedir.

Uluslararası vergi anlaşmaları kanun gücünde olup yargı ve yürütme organlarını bağlayıcı niteliktedir.

Anayasa' nın 90 ıncı maddesinde uluslararası anlaşmaların hukuksal temeli ve uygulanma kudreti hükme bağlanmıştır. Maddeye göre, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve uluslararası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması Türkiye Büyük Millet Meclisi' nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Devlet maliyesi bakımından bir yüklemeye getiren ya da kanunlarda değişikliğe yol açan anlaşmaların mutlaka yasama organına sunulması ve onaylanmasının bir kanunla uygun bulunması gereklidir.

Anlaşmanın yürürlüğe girmesi ise 244 sayılı Kanuna göre Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak resmi gazetede ilan edilmesiyle gerçekleşmektedir.

Anayasa' nın bu hükmüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa' ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi' ne başvurulamaz.¹⁷

Bununla beraber Anayasanın 90 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrası gereği devlet maliyesine yük getirmeyen ve kişi haklarına aykırı olmayan uluslararası anlaşmalar için kanun çıkarmaya gerek yoktur. Bunlar resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girerler.¹⁸

5. Kanun Hükmünde Kararnameler (KHK)

Kanun hükmünde kararname (KHK) yasama organının, bir yetki kanunu ile belli konularda, yürütme organına verdiği geniş düzenleme yetkisine dayanılarak Bakanlar

¹⁷ Kırbaş, a.g.e., s.44.

¹⁸ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku – Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Tıpkı Basım, 2010, s.27.

Kurulu'nca yapılan genel ve düzenleyici nitelikte işlemler olarak tanımlanabilir.¹⁹ 1961 Anayasası'nda 1971 yılında yapılan değişiklik ile kanun hükmünde kararname çıkarma yolu hukukumuza girmiştir. Aynı kural 1982 Anayasası ile devam ettirilmiştir.²⁰

KHK kavramında geçen "kanun" terimi bir işlemin kanun gücünde, kanun kuvvetinde olduğunu göstermek için kullanılmaktadır. Bu kararnamelerin kanun gücünde olmaları yürürlükteki şekli kanunları değiştirebilmesini ifade eder. "Kararname" kelimesi ise aslında icra (yürütme) organının işlemi olduğunu, onun eseri olduğunu göstermektedir.²¹

Kararnameler resmi gazetede yayımlandıkları gün yürürlüğe girerler, Yürürlük tarihi olarak kararnamede başka bir tarih de gösterilebilir. Kararnamelerin resmi gazetede yayımlandıkları gün yasama organına sunulmaları gerekir. Aksi halde o gün yürürlükten kalkarlar. Yasama organı kendisine sunulan kararnameleri ivedilikle inceler. Reddettiği takdirde kararın resmi gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkarlar. Değiştirilme halinde de bu değişiklikler yine yayımı tarihinde yürürlüğe girer.²²

Türk Hukuku'nun önemli kaynaklarından biri olan KHK, Anayasa'nın 91 inci maddesinde düzenlenmiş; bu madde de nasıl çıkarılabileceği ve sınırları çizilmiştir. KHK'ler hukukun bir kaynağı olduğu gibi, hukukun bir parçasını oluşturan vergi hukukunun da bir kaynağıdır. Ancak, KHK'lerin vergi hukukuna kaynaklık işlevi Anayasa'daki önemli sınırlama nedeniyle ciddi oranda sınırlıdır. Vergi hukuku kaynaklık etme bakımından KHK'ler iki yönden önem arz etmektedir. Birincisi, Anayasa'nın 91 inci maddesi gereği, normal zamanlarda vergi ile ilgili düzenlemelerin KHK'lerle yapılamamasına rağmen, olağanüstü zamanlar da bu sınırlamaların söz konusu olmamasıdır. Olağanüstü dönemlerde yürütme organına KHK çıkarma bakımından çok geniş yetkiler tanınmıştır. Ayrıca önemli bir özellik olarak, bu KHK'ler, sadece TBMM denetimine tabidirler, yargı denetimi dışında tutulmuşlardır. KHK'

¹⁹ Nuh Kibar, "Türk Hukukunda Kararname (Kanun Hükmünde Kararnameler Dahil)", **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III**, Danıştay Başkanlığı, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 29, Başbakanlık Basımevi, 1980, s.294.

²⁰ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004, s.52.

²¹ Burhan Kuzu, **Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**, İstanbul, Akademik Kitaplar Serisi: 39, Üçdal Neşriyat, 1985, s.127-128.

²² Sadık Kırbas, "Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:29, Ocak 1984, s.52.

lerin vergi hukukuna kaynaklık etme bakımından ikinci özellik durumu, Anayasa'nın 73 üncü maddesi 4 üncü fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na kanunla verilebileceği kabul edilen, verginin ana unsurlarına ilişkin düzenleme yetkisinin, bazı kişilerce ve çeşitli gerekçelerle KHK ile kullanılabilmesinin kabul edilmesidir. Anayasa'nın 73 üncü maddesi 3 üncü fıkrasında bulunan “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü, olağan zamanlarda KHK'lerle vergi konusunda düzenleme yapılamayacağı konusundaki Anayasa 91 inci maddesi hükmüyle birlikte değerlendirildiğinde, KHK'lerle yeni bir vergi konulamayacağı, vergilerin değiştirilemeyeceği ve kaldırılamayacağı görülecektir. Ancak zaman zaman uygulamada KHK'lerle vergi konusunda düzenlemeler yapıldığı, özellikle vergiye tabi olması gereken bazı gelir unsurlarının vergi dışında tutulduğu görülmektedir.²³

Bununla beraber sıkıyönetim ve olağanüstü hal KHK'leri olağan KHK'leri bakımından Anayasa' da yer alan konu sınırlamalarına tabi değildir. Diğer bir deyimle temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile siyasi haklar ve ödevlerde bu tür KHK'lerle düzenlenebilir.²⁴

6. Bakanlar Kurulu Kararları

Bakanlar kurulu kararlarını (BKK) tüm bakanlarla Başbakanın imzalarını kapsayan ve Cumhurbaşkanının imzasıyla oluşan genel veya ferdi nitelikteki kararların yazılı şekli olarak tanımlayabiliriz.²⁵

1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasındaki “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmü ile 7 inci maddesinde yer alan “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez*” hükmüne göre, devlet vergilendirme yetkisini yasama organınca çıkartılacak kanunlar aracılığıyla kullanmaktadır.

Genel kural niteliğini taşıyan bu yetki, Anayasanın 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasındaki özel hükümlerle, vergilemeye ilişkin belirli konular itibariyle ve kanunların belirttiği sınırlar içinde değişiklik yapma biçimiyle Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Buna

²³ Abdullah Tekbaş, “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2003, s.159-160.

²⁴ Sabahattin Yürekli, “Bakanlar Kurulu' nun Vergilendirme Yetkisi”, < http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/1_2_17.pdf>, (Erişim: 11.11.2010).

²⁵ Tekbaş, a.g.m., s.164.

göre, “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”. Ancak, Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki verilmesi, belirlenen düzenleme alanı itibariyle vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelmez. Çünkü, yasama organı Bakanlar Kurulunu yetkilendirdiği konularda düzenleme yapabileceği gibi, bu yetkilerine son da verebilir.

Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yetkisi, ancak Anayasa ve kanunlarda belirlenen sınırlar içinde kullanılabilir. Aksi takdirde, “verginin kanuniliği” ve “temsilsiz vergi olmaz” ilkeleri ihlal edileceğinden, yapılan idari düzenlemeler yetki yönünden sakat hale gelecek ve iptal edilmesi gerekecektir. Bu nedenle, vergileme alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının hukuki sınırlarının iyi bilinmesi ve bunlara riayet edilmesi, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların ve yetki tartışmalarının önlenmesi açısından önem taşımaktadır.²⁶

Vergileme alanında Bakanlar Kuruluna yetki verilmesinin nedeni çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usulüne bağlı olarak kanun çıkarmanın zaman alması, özellikle ekonomi alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin bir şekilde alınmasını engellediğinden, ülkenin sosyo-ekonomik dengeleri için zararlı sonuçlar doğurabilmesi oysa yürütme organının toplanması ve çalışmasının, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olması nedeniyle, günün ihtiyaçlarına göre idarenin ekonomiye çabuk ve etkin müdahale edebilmesini sağlamaktır.²⁷

7. İçtihadı Birleştirme Kararları

İçtihat, mahkemelerden çıkan kararlara göre oluşan hukuk kurallarıdır. Ülkemizde mahkemelerin kararları hukukun bağlayıcı kaynakları arasında yer almaz. Bu nedenle üst mahkeme kararları, derdest dava dışında, alt mahkemeler açısından bağlayıcı değildir.

Ancak, üst mahkemeler içinde yapılmış “içtihatları birleştirme kurulu kararları” için aynı şey söylenemez. İdari yargı kolunun yüksek mahkemesi konumunda

²⁶ Adnan Gerçek, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: Ötv Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, Eylül 2005, s.107-108.

²⁷ Doğan Şenyüz, “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 83, Yıl 7, Kasım 1999, s.20.

olan Danıştay dairelerinden, aynı veya farklı dairenin, hukuki sebepleri aynı olan konuda ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında farklılıklar bulunabilir. Farklı kararlarla uygulama birliğini sağlamak ve hukuki belirlilik adına değişik içtihatlar arasındaki farklılığın giderilmesine gerek vardır. Bu amaçla Danıştay nezdinde bulunan “İçtihatları Birleştirme Kurulu” (Dnş. K. md.18) aynı sebebe dayalı farklı içtihatların birleştirilmesine veya değiştirilmesine karar verir. İçtihatların birleştirilmesini veya değiştirilmesini isteme yetkisi; Danıştay Başkanı’ na konu ile ilgili dairelere, idari ve vergi dava daireleri kurullarına, Danıştay Başsavcısı ile kararla ilgili kişilere verilmiştir. Birleştirme ya da değiştirilmesi talebi Danıştay Başkanlığı’ na karşı yapılır. Sonuçta, içtihatlar arasındaki farklılık ortadan kaldırılarak ilgili konuda içtihat tek hale gelir. Kararlar resmi gazetede yayımlanır.

İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları Danıştay’ ın daire ve kurulları, idare ve vergi mahkemeleri ile idare için bağlayıcıdır (Dnş. K. md.40). Bu özellik, belirtilen kararları vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasına sokmuş olup, herkes bu kararı bağlayıcı hukuk normu olarak kullanmak durumundadır.²⁸

8. Tüzük

Anayasamızın 115 inci maddesine göre tüzükler, kanunun uygulanmasını göstermek, emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay’ ın incelemesinden geçirmek koşulu ile Bakanlar Kurulu’ nca çıkarılır. Tüzükler de kanunlar gibi Cumhurbaşkanı tarafından imzalanıp resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer.

Tüzükler muhakkak surette bir kanuna bağlı olmak durumundadırlar. Kanun yerine tüzük çıkarılmadığı gibi, kanunların boş bıraktığı alanlarda da ilgili kanuna bağlı olarak çıkarılacak tüzüklerle düzenleme yapılamaz. Kanunlara aykırı olan tüzükler Danıştay’ da iptal ettirilebilir.

Vergi hukukunda, Anayasa’ nın kendisini kesin olarak bağladığı, bir kısım değişiklikleri de yine Bakanlar Kurulu’ nun yetkisine bıraktığı için, tüzük yoluyla vergisel düzenlemelere pek başvurulmamaktadır. Bununla birlikte kanun koyucu belirli konuların tüzükle düzenlenmesi gerektiğini hüküm altına almış olabilir. Emlak vergisi

²⁸ Şükrü Kızılot-Doğan Şenyüz-Metin Taş-Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.45-46.

matrahlarının belirlenmesi konusunda çıkarılmış olan “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerinin Tespitine İlişkin Tüzük” de olduğu gibi tüzüklerin bağlayıcı kaynak özelliği ortaya çıkabilmektedir.²⁹

9. Yönetmelik

Genellikle yönetmelikle düzenlenen konular, tüzüklere kıyasla daha az önemlidir ve idarenin iç işlemleri ile ilgilidir. Yönetmelikler, bakanlıklar ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından, görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak amacıyla ve bunlara aykırı olmamak şartıyla çıkarılan düzenleyici idari işlemlerdir. Hangi yönetmeliklerin resmi gazetede yayımlanacağı kanunla belirlenir (Any.md. 124).³⁰ Bazı yönetmeliklerin resmi gazetede yayımlanmasına da gerek yoktur. Hangi yönetmeliklerin resmi gazetede yayımlanacağı 24.05.1984 tarihli “Resmi Gazetede Yayınlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun” çerçevesinde belirlenir. Resmi gazetede yayımlanmayan yönetmelikler ilgililerine duyuruldukları tarihte yürürlüğe girer.³¹ Bu bakımdan 1982 Anayasası, 1961 Anayasası’ndan farklı olarak, tüm yönetmeliklerin resmi gazetede yayımlanması zorunluluğunu getirmemektedir. Yönetmeliklerden hangisinin resmi gazetede yayımlanacağını takdirini yasama organına bırakmaktadır.³²

Kanunlara aykırı olmamak üzere, yönetmelikler de, tüzüklerde olduğu gibi, kanunların boş bıraktığı hususları genel kurallar koyarak düzenleyebilmektedir. Yönetmelikler hakkında da ilgililer kanunlara aykırılık sebebiyle Danıştay’da iptal davası açabilmektedir. Özellikle vergi kanunlarının çıkarılmasını öngördüğü yönetmelikler, dayandığı kanuna ve/veya tüzüğe aykırı olmamak kaydıyla, vergi hukukunda bağlayıcı kaynak niteliğindedir.³³

B) YARDIMCI KAYNAKLAR

1. Genel Tebliğler

Genel tebliğler vergi idarelerinin bireysel vergi mükelleflerinin kimlikleri açıklamadığı ve tüm mükelleflere veya konuyla ilgili alanda faaliyette bulunan

²⁹ Tosuner-Arıkan, 2008(a), a.g.e., s.20.

³⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007, s.95.

³¹ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.43.

³² Turgut Tan, “Resmi Gazete’de Yayınlanacak Yönetmelikler Ve Resmi Gazete Yayınları Üzerine”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 1, 1985, s.64.

³³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, Cilt: 1, Ankara, 1978, s.13.

mükelleflere yönelik olarak açıkladığı bilgilerdir. Genel tebliğler bazı sistemlerde vergi uygulamacılarını bağlamakta, bazı sistemlerde ise bağlamamaktadır. Genel tebliğler vergi idaresinin kanunları nasıl yorumladığını ve bunun tüm veya bazı mükelleflere nasıl uygulanması gerektiği hakkındaki görüşlerini belirtir. Sonuç olarak mükellefler genel tebliğlere, kendi özel durumlarına tam olarak uymaması halinde, tam ve kesin olarak güvenerek işlem yapamazlar. Genel tebliğin tüm mükelleflerin ihtiyacına cevap vermesi mümkün değildir. Ancak, genel tebliğin belli bir mükellef kesiminin genel bir sorununu açıklaması halinde mükellefler genel tebliğe kesinlikle güvenip işlem tesis edebilirler.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, genel anlamda tüm mükellefleri veya belli bir sektördeki mükellefleri ilgilendiren konularda genel tebliğler yayımlamaktadır. Genel tebliğler vergi kanunu adı ile ve müteselsil sıra numaraları ile yayımlanmaktadır, örneğin Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:(...) gibi. Bilginin herkes tarafından kolaylıkla erişilebilmesi ve uygulama birliğini sağlamak için genel tebliğler resmi gazetede yayımlanmaktadır. Kamuoyunun bilgisine sunulan ve vergisel konular hakkında usul ve esaslar ile bilgi verme ve açıklamaların yapıldığı genel tebliğlerin hazırlanması ve yayımı iki farklı hukuki durumda ortaya çıkmaktadır.

1- Bazı vergi kanunlarında kanunun tümü veya bir maddesi için bir madde ile Maliye Bakanlığına kanunun uygulanma esas ve usulleri hakkında düzenleme yapma yetkisi verilmektedir. Bakanlık, düzenleme yapma yetkisi verilen kanun maddesi veya konu ile ilgili açıklamalarını genel tebliğlerle yapmaktadır. Bu tebliğlerde yapılan açıklamalar hem mükellefi hem de vergi idaresini bağlamaktadır. Mükellefler, düzenleme yapma yetkisi dahilinde yayımlanan genel tebliğlere uymak zorunda, yani vergisel görevlerini tebliğde öngörüldüğü şekilde yerine getirmek zorundadırlar. Her zaman olduğu gibi vergi dairelerinin işlemlerini tebliğde öngörülen biçimde yapacakları gayet tabiidir.

2- Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 12. Maddesinde Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri sayılmış ve (g) bendinde, "Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlar, " aynı maddenin (k) bendinde ise, "Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,..” hükümleri bulunmaktadır. Dolayısıyla, Bakanlık, kanunlarda

özel olarak düzenleme yapma yetkisi verilmeyen konularda da açıklama yapmak ve sorulara cevap vermek zorundadır. Vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak ve tereddütler üzerine sorulara cevap vermek amacıyla genel açıklamaların yapıldığı ikinci tür bilgi verme işlemi de genel tebliğlerle yapılmaktadır. İkinci tür genel tebliğde belirtilen bu açıklamalar sadece vergi idaresini bağlamaktadır. Bu tür genel tebliğ vergi idaresinin ilgili vergi kanun maddesini nasıl yorumladığını ve nasıl uygulayacağını belirtmektedir. Mükellefler genel tebliğde belirtilen açıklamalara uyup uymamakta serbesttir. Mükellef genel tebliğde belirtilen yoruma katılmayabilir. Tebliğde öngörülen biçimde hareket etmeyen mükelleflerin vergi incelemesi sonucu ortaya çıkması halinde gerekli cezalara muhatap kalacakları tabiidir. Tebliğde öngörülen şekilde işlemlerini gerçekleştirilmeyen mükellefler vergi inceleme raporlarında öngörülen yoruma ve vergi ve cezalara karşı ve tebliğin iptali istemiyle yargıya müracaat edebilirler.³⁴

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere bir tebliğin açıklayıcı mı olduğu yoksa mükelleflerin durumunu doğrudan etkileyen hükümler mi getirdiğinin tespiti kolay değildir. Bu konuda önümüzde objektif ölçüler mevcut değildir. Kanun hükümlerini açıklamak için getirilen tebliğler uygulamada birliği sağlamak ve aynı zamanda mükellefle idare arasındaki ihtilafları gidermek için çıkarılmasına rağmen günümüzde ihtilafları arttırmaktan başka bir işlev görmemektedir.³⁵

2. Özelge (Mukteza)

Vergi Usul Kanunu'nun 413 üncü maddesinde; "Mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler." denilmektedir. Aynı maddenin izleyen fıkrasında ise; "Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı en kısa bir zamanda cevaplamak mecburiyetindedirler" hükmü yer almaktadır. Bu madde çerçevesinde istenilen ve verilen izahatlar, vergi uygulamasında önceleri Arapça kökenli bir sözcük olan "mukteza" olarak adlandırılırken, son zamanlarda bu sözcüğün Türkçe karşılığı olan "özelge" sözcüğü yaygın olarak kullanılmaya başlanılmıştır.

³⁴ Namık Kemal Uyanık, "Genel Tebliğler Ve Muktezalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2001, s.67-72.

³⁵ Mustafa Gürhan Acar, "Genel Tebliğ Ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti Ve Mükellef İle İdare Bakımından Bağlayıcılığı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 242, Ekim 2001, s.124.

Özelgeyi, Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığı' nca yetki verilen makamlarca, mükelleflere vergi uygulaması bakımından sorunlu ve tereddüte düşükleri konular hakkında verilen yazılı izahatlar olarak tanımlayabiliriz.³⁶

Maliye Bakanlığı' nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye 19.06.1994 tarih ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile eklenen Ek 14 üncü madde ile Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulacağına hükmedilmiş olup, aynı madde ile Bakanlığa verilen yetkiye dayanılarak hazırlanan "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği"nin 16 ıncı maddesinin (n) bendi ile vergi dairesi başkanlarına da vergi dairesi yetki alanı ve işğal konusu ile sınırlı olmak üzere soruları cevaplandırma (özelge verme) görev ve yetkisi verilmiştir. Sonuç olarak özelge vermeye yetkili makamlar,

- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,

- Defterdarlıklar,

- Vergi Dairesi Başkanlıklarıdır (*yetki alanı ve işğal konuları ile sınırlı olarak*).³⁷

Vergisel işlemlerin yürütülmesi konusundaki izahatlar olan özelgeler kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşımazlar. Bu nedenle bağlayıcı değildirler. Ancak belli bir konuda özelge isteyen mükellef kendisine yapılan izahata göre hareket etmek durumundadır.

VUK' un "Yanılma" başlıklı 369/1 maddesinde "yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları" halinde bunun mükellefi bağlamaması, vergi idaresini ise bağlaması söz konusudur. Çünkü VUK' un 413 üncü maddesinde genel olarak, 369/1 maddesinde de özel olarak yer alan mevcut düzenlemeler çerçevesinde, mükelleflere yetkili makamlarca verilen yazılı bilgilerin (mukteza-özelge) hatalı olması durumunda, bu cevaplara uygun olarak hareket eden mükelleflerin,

³⁶ A. Murat Yıldız, "Özelge (Mukteza) Kavramı Ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 123, Aralık 1998, s.41-43.

³⁷ Altar Ömer Arpacı, "Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 192, Eylül 2004, s.80.

sonradan bu hareketlerinin vergi kanunlarına aykırı olduğu anlaşılabilirse bile ceza (kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezalarından hiçbiri) kesilmeyecektir.³⁸

Uygulamada özgelere vergi idaresinden açıklama talep eden mükellefe ve onun açıklama talep ettiği konuya özel olup, diğer mükellefler bakımından herhangi bir hüküm ifade etmemekte ve özgelere sahibinin ceza muhatabı olmaması ve uzlaşmadan yararlanması şeklinde yasal olarak belirtilen hukuki sonuçlarından diğer mükellefler yararlanmamaktadır. Vergi sistemimizde, her ne kadar kaçakçılık cezalı tarhiyatlar dışındaki, bütün ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar uzlaşma konusu yapılarak, özgelere sahiplerinin bu anlamdaki avantajı ortadan kaldırılmış olsa da; özgelere sahipleri adına vergi tarhiyatı yapıldığında tarh edilen vergiler üzerinden (veya yapılan işlem usulsüzlük cezasını gerektiriyorsa bu fiil dolayısıyla) ceza kesilmemesi çok önemli bir avantajdır. Böyle bir avantajın kişiselleştirilerek sadece özgelere sahiplerine tanınması ise eşitliğe aykırı ve adil olmayan bir yapı oluşturmaktadır.³⁹

3. Sirküler

4962 sayılı Kanun'un⁴⁰ 17/A-b maddesiyle VUK'un 413 üncü maddesine "yazı ile veya sirkülerle..." ibaresinin eklenmesiyle, vergi hukuku alanında idari düzenlemeler yapan yeni bir kaynak ortaya çıkmıştır. Sirkülerler, hiyerarşik amirlerin ve özellikle bakanların, sahip oldukları hiyerarşi gücüne dayanarak, astlarına onların uygulamakla yükümlü oldukları kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yorumlanması ve uygulanması konusunda verdikleri emir, talimat ve görüşlerdir. Sirkülerlerle yeni bir kural ve hüküm getirilmemekte sadece mevcut olan mevzuat hükümleri açıklanmakta, yorumlanmakta ve bunların nasıl uygulanacağı gösterilmektedir.⁴¹

Türk vergi hukukunda sirküler kavramı yerine genel tebliğ, iç genelge, genel yazı, özgelere gibi değişik terimler kullanılmaktadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan sirkülerler incelendiğinde, bunların bazen özgelere, bazen iç

³⁸ Zeynep Arıkan, "Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza Ve Sonuçları", **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, C: 13, Sayı: 2, 1998, s.130.

³⁹ Azmi Demirci, "Vergi Uygulamasında Özgelere (Muktezalar); İşlevleri Ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002, s.36.

⁴⁰ 07.08.2003 tarih, 25172 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun.

⁴¹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, s.608-609.

genelge, bazen açıklayıcı genel tebliğ ve hatta düzenleyici genel tebliğ niteliğinde oldukları görülmektedir.

Vergi hukuku alanında sirkülerlerin, sadece vergi uygulamaları ile ilgili belirli bir durumdaki çok sayıda yükümlünün tereddüde düşmesi ve Maliye Bakanlığına başvurması halinde genel nitelikli belge şeklinde yayımlanması gerekmektedir. Bu şekilde yayımlanan sirkülerlerle vergi hukuku alanında yeni bir düzenleme getirilemez. Bu sirkülerlerin yükümlüler ve özellikle yargı organları bakımından herhangi bir bağlayıcılığı; kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla bunlara karşı doğrudan iptal davası açılması mümkün değildir.⁴²

4. Genelge - Genel Yazılar

Genelge ve genel yazılar, herhangi bir konuyla ilgili olarak kamu kuruluşlarının nasıl hareket edeceklerini göstermek amacı ile Başbakanlık ya da bakanlıkların bağlı kuruluşlara gönderdiği yazılardır.

Maliye Bakanlığı, vergilendirmeye ilgili bazı konularda kendi teşkilatına genelge ya da genel yazılar göndermektedir. Bu çeşit yazılar, idarenin iç ilişkilerini ilgilendirir ve amirin emri niteliğindedir. Bu yüzden Maliye Bakanlığı'nın vergi dairelerine gönderdiği genelge ve genel yazılar, vergi dairelerini bağlayıcı niteliktedir. Bu bakımdan, vergi daireleri, genelge ve genel yazılarda gösterilen ilkeler doğrultusunda hareket etmek zorundadırlar.⁴³ Ancak bunların bağlayıcılığı yargı için farklıdır. Düzenleme üst hukuk kurallarına aykırı ise yargı genelgeyi veya genel yazıyı (açıldığı yer veya isteme göre) görmezden gelir veya iptal eder. Üst hukuk kuralına göre karar verir.⁴⁴

5. Yargı Kararları

Yargı kararları, mahkemelerin vermiş oldukları kararlarda bir sorunun çözümlenmesi ile ilgili olarak kabul edilen ilkeler, kurallardır. Benzer bir anlaşmazlığın sonuca bağlanmasında bu ilkeler yardımcı bir rol oynarlar.⁴⁵ Bir mahkemenin verdiği karar sadece davanın taraflarını bağlar. Ancak bu karar benzer durumdaki ilişki içindeki

⁴² Adnan Gerçek, "Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 135, Mart 2004, s.203-209.

⁴³ Pehlivan, a.g.e., s.34.

⁴⁴ Bekir Baykara, "Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı Ve Değeri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2001, s.32.

⁴⁵ Turgut Akıntürk, **Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Medeni Hukuk**, İstanbul, Beta , 2003.s.60.

başka taraflar arasındaki ilişkilere uygulanacaktır diye bir kural bulunmamaktadır. Bu durum bir mahkemenin verdiği kararın benzer nitelikteki olaylara emsal oluşturmasını engellemez. Emsalen yararlanabilmek, mutlaka yararlanmak zorunda olmaktan farklıdır. Yararlanma, aynı düzeydeki mahkemelerin birbirlerinin kararlarından yararlanması şeklinde olabileceği gibi alt mahkemelerin yüksek mahkemelerin kararlarından yararlanması şeklinde de olabilir.

Bir mahkemenin daha önce verdiği kendi kararlarını örnek alıp, benzer bir olayda tekrarlaması kadar doğal bir şey yoktur. Başka mahkemelerde önlerine gelen olayları sıfırdan hukuki değerlendirmeye tabi tutmak yerine, benzer olaylara ilişkin daha önceden verilmiş ve mahkemelerin içtihadı haline dönüşmüş kararlardan emsalen yararlanmalarına engel yoktur. Ancak hiçbir hakim önündeki davayı karara bağlarken başka mahkeme kararlarına, hatta kendisinin daha önce aldığı başka bir kararına, uymak zorunda değildir. Bunun tek istisnası içtihadı birleştirme kararlarıdır.

Mahkemelerin hiç biri diğer mahkemelerin kararını örnek alma zorunluluğunda olmamakla beraber, benzer konudaki üst mahkeme (Danıştay ya da Bölge İdare Mahkemesi) kararlarını örnek alma eğilimindedirler. Çünkü, her mahkemenin kararının temyiz (yada itirazı) üzerine üst mahkemece incelenecek ve inceleme sonucunda alt mahkeme kararının üst mahkemece bozulabilir olması nedeniyle alt mahkemelerin daha önce verdikleri kararlara farklı önem vermeleri beklenir. Sonuçta çoğunlukla alt mahkemeler üst mahkemelerin kararlarını dikkatlice inceler ve onların emsal kararlarından azami ölçüde yararlanma yoluna giderler. Eşit düzeydeki mahkeme kararları arasında bu sıkı ilişkiyi görmek mümkün değildir.

İdari işlemi yapanın vergi idaresi olması durumunda, vergi idaresinin ileride dava açıldığında kaybetme olasılığı olan bir işlemi yapmaması konusunda mahkeme kararlarından yararlanması yerinde bir davranış olacaktır. Vergi idaresinin işlemin iptali ile sonuçlanan bir davanın sonucunun gereklerini yerine getirmesi kanuni zorunluluktur. Vergi idaresinin yöneticilerinin bu zorunluluğa uymaması idari ve cezai sorumluluklarını gerektirir.

Vergi idaresinin belli uyuşmazlıklarla ilgili verilmiş, tarafları için bağlayıcı olan mahkeme kararlarını genelleştirerek, yapacağı işlemlerde, benzer olaylara da emsal

olarak uygulaması beklense de idarenin böyle bir yasal zorunluluğunun bulunmaması yargı kararlarını yardımcı kaynak haline getirmektedir.⁴⁶

6. Bilimsel Görüşler (Doktrin)

Hukukla uğraşan kişilerin hukuki konular ve sorunlar hakkındaki görüş ve düşüncelerine bilimsel görüş (doktrin) denilmektedir. Bilindiği gibi, hukuk kuralları önceden düşünülmüş bir kurama dayanan kurallar değildir. Bunlar toplumun gereksinimleri sonucu ortaya çıkmış ve gelişmiş kurallardır. Doktrin, hukuk kurallarını, yargı kararlarını eleştirme yolu ile hukukun oluşmasına ve gelişmesine yardım eder.⁴⁷ Bilimsel görüşler, bir yandan olan hukuk denilen yürürlükteki hukuk kurallarının neler olduğunu, nasıl yorumlanması gerektiğini ortaya koyarak yargı organları ve idareye; diğer yandan da bu kuralların eksikliklerini ve olması gerekeni göstererek yasama organına ışık tutmaktadır. Bilimsel görüşler, bağlayıcı hukuk kaynağı olmadığından, uygulayıcı, bilimsel görüşleri göz önünde bulundurmakla yükümlü değildir. Ancak, belirli bir konuda genellikle üzerinde birleşilen bir görüşü uygulayıcı dikkate almak zorundadır.⁴⁸

Bununla beraber bilimsel görüşlerin vergi yargısına kaynak olabilmesi için ilgili oldukları alanlarda yaygınlık kazanmış olması ve tartışmaya elverişli olmamaları gerekmektedir.⁴⁹

III. VERGİ KANUNLARININ YER, ZAMAN VE ANLAM (MANA) BAKIMINDAN UYGULANMASI

A) VERGİ KANUNLARININ YER BAKIMINDAN UYGULANMASI

Kanunların uygulandığı yerin, diğer bir deyimle, uygulama alanının bilinmesi bunların uygulanması yönünden çok önemlidir. Bu konuda iki ilke bulunmaktadır ki bunlar kanunların yerselliği (mülkiliği) ve kişisellik (şahsilik) ilkeleridir. Yersellik ilkesine göre, her ülkenin kanunları o ülkenin sınırları içindeki yerli ya da yabancı

⁴⁶ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.47-48.

⁴⁷ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1991, s.52.

⁴⁸ Karakoç, 2007, a.g.e., s.107-108.

⁴⁹ Bulutoğlu, a.g.e., s.15.

herkese ve bütün hukuksal işlemlere uygulanır. Kişisellik ilkesine göre de kişi nereye giderse gitsin uyruğunda bulunduğu ülkenin kanunlarına bağlıdır.⁵⁰

Bu iki ilke vergi hukuku içinde geçerlidir. Vergi hukukunda yersellik ilkesine göre bir ülke egemenlik hakkına dayanarak kendi sınırları içindeki mal, gelir, harcama ve işlemlerden vergi alma yetkisine sahiptir. Kişisellik ilkesine göre ise bir ülke vatandaşlarının gerek ülke içinde gerekse ülke dışında elde ettiği vergi konuları üzerinden vergi alması söz konusudur.⁵¹

Uygulamada her iki ilke de salt bir şekilde uygulanamamaktadır. Devletler, başta çifte vergilemeyi önlemek olmak üzere bazı amaçlarla ya kendi kanunlarında değişiklik yaparak ya da ikili anlaşmalarla ya da çoklu bütünleşmelerle bu ilkelere ayrıcalıklar getirmekte ya da bu ilkeleri birleştirici uygulamalara gitmektedirler.⁵²

Genellikle dolaylı vergilerde (tüketim vergileri: katma değer vergisi, özel tüketim vergisi vs) yersellik ilkesi dolaysız vergilerde ise (gelir, kurumlar vergileri vs) kişisellik ilkesi geçerlidir.

B) VERGİ KANUNLARININ ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI

Her kanun gibi vergi kanunları da yürürlükte olduğu dönemde uygulanırlar. Vergi Kanunların ne zaman yürürlüğe gireceği, ne zaman uygulanacağı ve yürürlükten ne zaman kalkacağı yürürlükte bulunduğu zaman vergiyi doğuran olaylara uygulanması sebebiyle önem taşırlar. Kanunların yayımı onların yürürlüğe girmesi için gerekli şart olduğu halde yeterli değildir. Yürürlük tarihinin belirlenmesi gerekir. Genel olarak kanunların, ne zaman yürürlüğe girecekleri konusunda açık bir hüküm getirirler. Bu durumda kanun o tarihte yürürlüğe girer. Bu hüküm yürürlük maddesi denilen son maddede yer alır. Kanunların yürürlük tarihi resmi gazetede yayımlandığı tarih olarak belirlenebileceği gibi ileri bir tarih olarak da belirlenebilir. Kanunun hangi tarihte yürürlüğe gireceği hakkında tarih belirtilmemiş ise resmi gazetede yayımlandığı tarihi takiben 45 gün sonra yürürlüğe girer.

Kanunların yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması asıldır. Bu nedenle kural olarak yürürlüğe girdiği tarihten önceki, vergiyi doğuran olaylara uygulanmaz ve

⁵⁰ Çağan, a.g.e., s.212.

⁵¹ Erkan Aydın, "Vergi Hukuku Ders Notları", < http://www.degerlemeuzmanlari.net/vergi/ders_notlari.doc>, (Erişim: 09.11.2010).

⁵² Kırbaş, a.g.e., s.61.

geçmişe etkili olamaz. Buna kanunların “geçmişe yürümemesi (makabline şamil olmama) ilkesi” denir. Vergi kanunlarının geriye yürümemesi konusunda Anayasada açık bir hüküm yoktur. Anayasada suç ve cezalara ilişkin olarak; işlendiği zaman kanunlarda suç olarak nitelendirilmeyen bir fiilin suç olarak kabul edilemeyeceği ve kanunlarda yer alan cezalardan daha ağır bir ceza verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak uygulamada vergi kanunlarının sık sık geriye yürüyen hükümler taşıdığı görülmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürümesi başlıca iki şekilde olmaktadır. Örneğin, 31.12.2007 tarihinde çıkarılan bir kanunun 01.01.2007 tarihinden itibaren hüküm ifade etmesi öngörülmüştür. Buna “kanunların gerçek olmayan geriye yürümesi” denir. Yine 31.12.2007 yılında çıkarılan bir kanun 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanması ise “vergi kanunlarının gerçek olarak geriye yürümesi” ni ifade eder.

Kanunların yürürlükten kalkması da birkaç şekilde olmaktadır;

- Kanunların yürürlükten kalkması kanun yürürlüğe girerken belirtilmiş olabilir.

- Kanun, kanun gereği belirli bir süre için çıkarılmış olabilir. Örneğin, Bütçe Kanunu bir yıl için çıkarılıp her yılın birinci günü yürürlüğe girer son günü yürürlükten kalkar.

- Kanunlar, çıkarılan yeni kanunda açıkça belirtilerek yürürlükten kaldırılır.⁵³

C) VERGİ KANUNLARININ ANLAM BAKIMINDAN UYGULANMASI (YORUM)

1. Yorum Çeşitleri

Hukuk yorumunda genelde ikili bir ayırım söz konusudur. Klasik yorum görüşünü savunanlara göre kanun yorumcusu, kanun koyucunun yoruma tabi hükmü düzenleme iradesini tespit etmekle yetinir. Öte yandan çağdaş yorum görüşünü savunanlara göre kanun yorumcusu, kanun hükmünün nasıl uygulanması ve yönlendirilmesi gerektiğini bulmakla görevlidir. Anlaşılacağı üzere çağdaş yorum görüşünü savunanlar klasiklere göre yorumcuya çok daha fazla fonksiyon yüklemişlerdir. Bu bağlamda çağdaş yorumcu hukuk kuralı da ortaya koyabilmektedir. Yoruma ilişkin genel görüşler böyle olmakla birlikte yorum genellikle yorumu yapan

⁵³ Avder, a.g.m., (Erişim: 01.12.2010).

kişi veya organlara göre ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu anlamda yorum türleri; yasama yorumu, idari yorum, yargı yorumu ve bilimsel yorumdur.⁵⁴

a) Yasama Yorumu

Kanun hükmünün yasama organı tarafından yorumlanmasıdır. Yasama yorumu bir kanunla ne demek istendiğinin, hangi anlamın kastedildiğinin anlaşılmasının en kolay yolunun bizzat onu öngören ve oluşturan kişinin yorumundan geçtiği düşüncesinden doğmuştur. Yasama organı tarafından böyle bir yorumun yapılabilmesi için anayasada yetki verilmesi gerekir. Çünkü yasama yorumu kendisi bir kanun değildir, ancak bu konuda kanun gücünde bağlayıcılığı olur. Sonuçta diğer yorumların çıkış noktası haline gelir ve onların yorumlarını daraltıcı etki yapar. Özellikle kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde bağımsız konumdaki yargının yasama yorumu ile bağlanması yargıya bir anlamda müdahale anlamına gelir. Yasama yorumu somut olaylara ilişkin yapılan yorum değildir. Yorum genel olarak yapılır ve bir “yorum kararı” şeklinde ortaya çıkar.⁵⁵

1924 Anayasası’nda (m.26) bu yorum çeşidine yer verilmiş iken; 1961 Anayasası’nda olduğu gibi 1982 Anayasası da yasama yorumunu kabul etmemiştir.⁵⁶

Yasama organına yorum yetkisinin verilmemesi her şeyin yasama organının elinden alındığı anlamına gelmez. Yasama organı bir kanunun amaçlandığının dışında yorumlandığını düşünüyorsa yeni bir kanun çıkararak yorum konusunu kendi düşüncesinin mecrasına alır.⁵⁷

b) İdari Yorum

İdari yorum, kanunları uygulama görevini üstlenmiş olan yöneticilerin yapmış oldukları yorumu ifade etmektedir. Konu vergi hukuku açısından ele alındığında; vergi yönetimini gerçekleştiren kurumu yönetenlerin, vergi ile ilgili kanun hükümlerine verdikleri anlam ve uygulama önem kazanmaktadır. Vergi ile ilgili işlem ve olaylarda, uygulamaya yön vermek amacıyla vergi idaresi tarafından (genel tebliğ, sirküler, özelge çıkarma gibi) çeşitli adlarla yapılan açıklamalar, idarenin yasa hükümlerine bakış açısını yansıtmaktadır. Uygulamayı yönlendirmek bakımından son derece önemli olan idari

⁵⁴ Muzaffer Küçük, “Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 205, Eylül 1998, s.135.

⁵⁵ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.59.

⁵⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.18.

⁵⁷ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.59.

yorum, yargı organları açısından bağlayıcı değildir ve yargısal denetime tabi bulunmaktadır.⁵⁸

c) Yargı Yorumu

Mahkemeler tarafından yapılan yoruma yargı yorumu denir. Mahkemeler kanunları önlerine gelen somut olaylara uygulamak durumundadırlar. Kanunların somut olaylara uygulanması yorumu gerektirir. Mahkemeler önlerine gelen olaylar hakkında karar vermek zorundadırlar. Bu nedenle yapacakları yorum olayla sınırlı olur. Her hakimin önüne gelen olayı ve bunun kanunlar karşısındaki yorumunu yapmada serbest olup, yorum sonucunda vardıkları kanaati karara dönüştürürler. Esasen her mahkeme kararı o hakim için yorum niteliğindedir. İlk derece mahkemesi kararlarının yüksek mahkemeler nezdinde duruma göre itiraz ya da temyiz edilebilmesi nedeniyle ilk derece mahkemelerinin yorumları bir anlamda yüksek mahkemelerin yorumları ile denetlenir durumdadır. Yasama yorumu genel iken yargı yorumu sadece o somut olaya ilişkindir. Yorum o somut olay için geçerli olup, davanın tarafları dışındakiler için bağlayıcılığı yoktur.⁵⁹

Vergi hukuku açısından yargı yorumu vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarınca yapılan yorum olarak tanımlanabilir. Hiçbir yorum diğer hakimi bağlamadığı gibi hakimin daha önce yapmış olduğu yorumlar dahi kendisini bağlamaz. Bununla beraber, içtihadı birleştirme kararı ile ilgili yapılan yargı yorumu yargı organlarını ve idareyi bağlar.⁶⁰

d) Bilimsel Yorum

Bilimsel yorum da hukukçular tarafından yapılan yorumdur. Bilimsel yorum yargı yorumunun tam aksine soyut olaylara ve öngörülere dayanır. Bu nedenle bilimsel yorumun somut olaylara bire bir etkisi ve uygulama imkânı yoktur. Bilimsel yorumun etkisi daha genel ve geleceğe yöneliktir. Bu anlamda bilimsel yorum kanun hükmü ve uygulamanın gelecekte taşınması gereken unsurlar açısından bir ön tartışma (analiz) niteliğindedir.⁶¹

⁵⁸ Akdoğan, 2008, a.g.e., s.32-33.

⁵⁹ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, a.g.e., s.59.

⁶⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.18-19.

⁶¹ Küçük, a.g.m., s.135.

2. Yorum Yöntemleri

a) Lafzi (Sözel Ya da Deyimsel) Yorum

Vergi Hukuku'nda yorumun en önemli öğeleri kanunların lafzı yani metnidir. Bu husus VUK' un 3 üncü maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu sebeple vergi ile ilgili konularda yorum yapamaya başlarken ilk önce vergi kanununun bu konuda ortaya koyduğu hükmün dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi Hukuku'ndaki yorumu Vergi Kanunlarının Lafzı ve Vergi Kanunlarının Ruhu olarak iki ayrı bölümde inceleyebiliriz. Esasen bu lafız ve ruh vergi kanunlarının yorumunda birbirinden ayrılmaz iki parçadır.

VUK 'un 3 üncü maddesi “Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” hükmüyle lafzın ve ruhun bir bütün olduğunu açıkça belirtmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesi 2365 sayılı Kanunu'nun 3 üncü maddesiyle değiştirilmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi de aşağıdaki gibi ortaya konulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilerek, (A) bendi ile vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağına dair esaslar vazedilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden Vergi Usul Kanunu'nda, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır.

Kanundaki bu boşluk, her ne kadar ihtilaf konusunu teşkil eden olayların çözülmesi sırasında mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla, bazen idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışılmakta ise de, bugüne kadar ki uygulamalarda uygun bir çözüme ulaşılabilmiş değildir.

Bu nedenlerle, Vergi Usul Kanunu ile ilgili olarak hazırlanacak bir değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi yerinde olacaktır. Esasen Türk Hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve “Bilimsel Yorumlama Metodu”nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metod olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim Vergi Usul Hukukumuzun kaynağını teşkil eden Alman Vergi Usul Kanunu'nun 1 inci maddesi yorum konusunda bu metoda paralel bir hüküm sevk etmiş bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, yorum ve uygulama konusunda “Bilimsel Yorumlama Metodu” esas alınmış ve söz konusu bentte “Vergi Kanunu” tabirinin açıklanmasından sonra ilk olarak “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” prensibine yer verilmiş daha sonra lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” hükmü getirilmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün, vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta, vergi adaleti ve vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortam yaratacağı, idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir.

Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kazai içtihatları geliştireceği , idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır.

Madde metninde, “vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder” denildiğine göre, uygulamalar da ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takip ettiği maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca

varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması göz önüne alınmış olmaktadır.⁶²

b) Ruhi (Amaçsal) Yorum

Vergi yasaları ekonomik koşullara bağlı olarak değişen olay ve durumlara uygulandığından, yasa koyucunun yasayı çıkarırken neyi amaçladığından çok yasanın değişen ekonomik ve sosyal koşulları altında kazandığı objektif anlam üzerinde durulmalıdır. Bu da ruhi yorum yöntemi ile gerçekleşebilir. Ruhi yorum yönteminde yasa ile ulaşılmak istenen sonuçlar günün koşullarına ve toplumun gereksinimlerine uygun olarak değerlendirilir. Gerçekten bir yasa yürürlüğe girdikten sonra yasa koyucunun subjektif iradesinden bağımsız objektif bir anlam kazanır. Ruhi yorumda sosyolojik ve ekonomik verilere geniş ölçüde başvurulur.

Vergi hukukunda ruhi yorum yöntemine başvurulurken çok dikkatli olmak gerekir. Ruhi yorumla maliye ve yükümlünün karşılıklı çıkarları tartılır ve değerlendirilir. Ancak yorum yapılırken yasanın metninden sapılmamalıdır; aksi halde vergi hukukunun temel ilkelerine aykırı, istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir.⁶³

c) Tarihsel Yorum

Kanun metninin kanunun konuluş zamanında geçerli olan ekonomik ve sosyal şartlar ile kanun koyucunun kanunun düzenlendiği zamanki iradesi dikkate alınarak anlamlandırılmasıdır. Tarihsel yorum yapılırken en çok kullanılacak enstrümanlar; kanunun düzenlenme aşamasında tertiplenen komisyon rapor ve tutanakları, tartışma notları, tasarı ve teklifler, meclis görüşme tutanakları, hazırlanan kanun gerekçeleri vb. dir. Bu yorum tekniği günümüzde çok etkin olarak kullanılmamaktadır. Bunun sebepleri şöyle sıralanabilir; kanun koyucunun kanunun konulduğu zamanki iradesinin tam olarak tespit edilememesi, kanunun düzenlenme aşamasında ortaya çıkan tartışmaların yasalaşan kanun maddesine tam uygun olmaması nedeni ile konu hakkında tam ve kesin bir fikir verememesi, kanunların ileriye dönük düzenlemeler içermesi nedeni ile kanun yorumunun teknik anlamda geriye dönük olmaması gerektiği gibi. Tarihi yorum tekniğinin tek başına ve etkin bir şekilde kullanılması kanun hükmünü durgun ve

⁶² Bülent Şişman, "Vergi Hukukunda Yorum Ve Yorumun Öğeleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 252, Ağustos 2002, s.69-71.

⁶³ H.Hakan Kıvanç, "Vergi Hukukunda Yorum", < http://www.alomaliye.com/2008/hakan_kivanc_vergi_huk_yorum.htm>, (Erişim: 10.12.2010).

işlevsiz bir pozisyona itebilmektedir. Bu durumda kanun yetersizliği kendini hissettirecek, hukuk devleti prensibi zayıflayacaktır.⁶⁴

d) Sistematik Yorum

Sistematik yorum, tek tek hukuk kurallarının anlamlandırılmasından ziyade, tüm hukuk kurallarının tutarlı bir bütün oluşturacak şekilde yorumlanmasını önerir. Hukuk kurallarını birbirleriyle tutarlı hale getiren bağlantılar üzerinde durur. Yorumlanacak hükmü bu hükmün içinde bulunduğu sistemin üst normlarını da dikkate alarak yorumlar. Yorumlanacak bir normun anlamı, o norm ile ilgili bütün normlar göz önüne alınarak tespit edilmeye çalışılır.

Bu anlayışın temeli, hukuk normlarının tutarlı bir sistem oluşturdukları fikrinde bulunmaktadır. Bu tarz yorumun amacı, normlar arasındaki sistematik ilişkileri keşfetmek ve her normu kendine has yerine yerleştirmektir.

Sistematik yorum, özellikle kural koyan ama bu kurala bir yaptırım bağlamayan normların yorumlanmasında rol oynar. Yaptırım bu normu tamamlayan bir başka normda vardır. İşte birbirini tamamlayan bu tip normlar varsa bunların yorumlanmasında sistematik yoruma başvurulabilir.⁶⁵

D) TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YORUM

1980 öncesinde Türk vergi hukukunda yorum yaklaşımına ilişkin olarak özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Yani vergi kanunlarında yorumun nasıl yapılacağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı.

1980 sonrası dönemde ise, Türk vergi hukukunda, yorum yaklaşımına ilişkin olarak özel bir düzenlemeye yer verilmiş ve bu amaçla VUK' ta değişiklik yapılmıştır. 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun'un 1 inci maddesiyle VUK' un 3 üncü maddesi, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" şeklinde değiştirilmiştir. Madde başlığından anlaşılacağı üzere, madde vergi kanunlarının uygulanması ve ispat şeklinde iki bölümden oluşmaktadır.

Madde aynen şöyledir:

⁶⁴ Küçük, a.g.m., s.136.

⁶⁵ Kemal Gözler, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği Ve Yorumu Sorunu**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998, s.169-170.

“A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanun’da kullanılan ‘Vergi Kanunu’ tabiri işbu Kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Bununla beraber 2365 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde aynen şöyle denilmektedir. “Günümüz vergiciliğinde başarı, maddi vergi kanunlarının mükemmeliyetinden ziyade iyi bir uygulamaya bağlıdır.”

Öte yandan VUK’ un 3 üncü maddesine ilişkin madde gerekçesinde ise, neden böyle bir düzenlemeye gidildiği şöyle belirtilmektedir: “Bilindiği üzere vergi hukukuna ait konuları kapsayan, usul ve uygulamaya ilişkin hükümleri ihtiva eden VUK’ ta , kanun maddelerinin ne yolda anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir yorum hükmü mevcut bulunmamaktadır. Kanundaki bu boşluk, her ne kadar ihtilaf konusunu teşkil eden olayların çözümlenmesi sırasında, mali yargı mercilerince verilen karar ve çıkan içtihatlarla ve bazen idari mercilerin açıklamaları ile doldurulmaya çalışılmakta ise de, bugüne kadarki uygulamalarda uygun bir çözüme ulaşılabilmiş

değildir. Bu nedenle VUK ile ilgili olarak hazırlanan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı vergi hukukunda yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. VUK' a, vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metotları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve bilimsel yorumlama metodunun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi usul hukukumuzda yenilik teşkil eden bu hükmün vergi uygulamaları ve vergi ihtilaflarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığı gidereceği ve tatbikatta, vergi adaleti ve vergi güvenliği sağlayıcı bir ortam yaracağı idare ve mükelleflere büyük kolaylıklar sağlayacağı şüphesizdir. Ayrıca bu hükmün, iyi bir vergi uygulaması için gerekli bulunan kaza-i içtihatları geliştireceği, idare ve vergi yargı mercilerine kanun maddelerinin uygulanmasında ışık tutacağı muhakkaktır.

Görüldüğü gibi, madde gerekçesinde vergi kanunlarının bugüne kadar ki uygulamasında yorum konusunun tam açıklığa kavuşturulamadığı bu amaçla yorum ile ilgili yeni bir belirlemeye gidildiği, bu belirlemede çeşitli ülke uygulamalarından yararlanıldığı, böylece vergi uygulama ve uyuşmazlıklarının çözümünde büyük bir boşluğun giderilmiş olacağı belirtilmiştir.

VUK' un 3/A maddesiyle yorumda şu yol veya yöntemler benimsenmiştir. Kanun metninin açık olduğu hallerde deyimsel yorum yöntemi uygulanacak; ancak, kanunun deyimsel yorumu özüne aykırı olmayacaktır. Kanun metninin açık olmadığı hallerde ise tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerine başvurulacaktır. Bu yöntemler birbiri yerine değil, birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılacaktır. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına çıkılmayacaktır.⁶⁶

Sonuç olarak VUK' un 3/A maddesi ile yorumda şu yol veya yöntemler benimsenmiştir: Kanun metninin açık olduğu hallerde deyimsel yorum yöntemi uygulanacak; ancak, kanunun deyimsel yorumu özüne aykırı olmayacaktır. Kanun

⁶⁶ Murat Özkan, "Vergi Hukukunda Yorum", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz 2004, s.140-141.

metninin açık olmadığı hallerde ise tarihsel, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerine başvurulacaktır. Bu yöntemler birbiri yerine değil, birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılacaktır. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına çıkılmayacaktır.

Görüldüğü gibi bu düzenleme ile hukuk metodolojisindeki pozitivist (biçimci) ve sosyolojik (amaçsal) yorum yaklaşımının her ikisi de benimsenmiş bulunmaktadır.⁶⁷

E) TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KIYAS YASAĞI

213 sayılı VUK' un 3 üncü maddesi ile vergi hukukumuzda, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esası getirilmiştir. İlgili yasaya dair 143 Seri No' lu genel tebliğde "...Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz." İfadesiyle; yasallık ilkesine uygun, vergi hukuku uygulamasında "kıyas yasağı" nı getirmiştir.

Bu yönüyle Türk vergi hukukunda kıyas yoluyla yorum yapılması, hukuk devletinin hukuksal güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturur. Aksi halde idare ve yargı organları bu yol ile yeni vergi doğurucu olaylar yaratabilir ya da vergi yükünü arttırma olasılığı doğabilir.⁶⁸ Hukuksal güvenlik ilkesi muhtemel lafız sınırında son bulan yorumla yetinilmesi gerektiğini belirtir.⁶⁹

Örneğin; insan ihtiyacı bakımından önemi tartışılmaz bir kısım iktisadi unsurların vergi kapsamına alınmış olmasına rağmen, bir kısım lüks maddelerin vergi kapsamına alınması unutulmuş ya da atlanmış olsa, yeni bir yasal düzenleme yapılmadıkça, kıyas yoluyla bu maddeleri vergilendirmek mümkün değildir.⁷⁰

⁶⁷ Nevzat Saygılıoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 70, Haziran 1987, s.72.

⁶⁸ Çağan, a.g.e., s.174.

⁶⁹ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.54-55.

⁷⁰ Akdoğan, 2008, a.g.e., s.35.

Vergilendirmede kıyas yasağı belirlilik ilkesini tanımlamaktadır. Belirlilik ilkesi, yargıcın yasaya ve hukuka bağılılığı ve devletin müdahale hakkı için geçerli olan yasallık formülüne uyma zorunluluğunu beraberinde getirir. Yani yazılı hukuk ötesinde vergi hukuku ve kıyas yoluyla hukuk yaratma yoktur. Aksi halde bu durum kamu hukukunda görev gaspına yol açar.⁷¹

⁷¹ Hakan Birsenoğul, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliğı mi?”, **AÜEHFD**, Sayı: 3-4, Aralık 2003, s.166.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ YAPISAL ANALİZİ

I. VERGİ YARGISININ YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ KONUMU VE VERGİ YARGI SİSTEMLERİ

A) VERGİ YARGISININ YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ KONUMU

1. Vergi Yargısı Kavramı

Hukuk devletlerinde bireyler ve birey toplulukları, idare karşısında güven duygusu içinde bulunmakta olup; bu güveni sağlamak üzere, idarenin eylem ve işlemleri hukuk kurallarına bağlanmıştır. Bu bağlamda vergi yargısı da, idarenin vergilemeye yönelik işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulduğu bir yargılama hukuku dalı olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷²

Vergi yargısı kavramını; genel bir ifade ile, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında vergiye ilişkin işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması olarak ifade etmek mümkündür.⁷³

Vergi yargısı uyuşmazlık, taraflar, yargı organı ve yargısal tasarruf olmak üzere dört unsura dayanmakta olup bunlar:⁷⁴

- **Uyuşmazlık:** Vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları,
- **Taraflar:** Davalı ve davacı sıfatıyla anlaşmazlık konusu durumlara muhatap olan vergi mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresini,
- **Yargı Organı:** Taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözümleyen, sonuca bağlayan ve yargısal tasarrufta bulunan bağımsız, tarafsız ve yetkili yargı organlarını,
- **Yargısal Tasarruf:** Bağımsız ve tarafsız organlarca bir üst yargı organına intikal ettirilmeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar, kesin karar sonucu doğuran tasarrufları,

⁷² Metin Taş, **Vergi Yargısı**, 2.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005, s.27.

⁷³ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995, s.15.

⁷⁴ Ramazan Armağan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s.202-203.

ifade etmektedir.

Türkiye’ de, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları anlamına gelen “Mali Muhakeme”, “Mali Yargı”, “Mali Kaza”, “Vergi Muhakemesi”, “Vergi Kazası”, “Vergi Yargı”, “Vergi Yargısı”, “Vergi Yargılama” ve “Vergi Yargılaması” gibi terimler de kullanılmaktadır.

2. Vergi Yargısının Kapsamı ve Yargı Sistemi İçindeki Konumu

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

Vergi yargısı, hem bireysel işlemlerin hukuka uygunluk denetimi hem de vergileme konusunda idarenin ya da yürütme organının yapmış olduğu genel düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluk denetimi konusunda görev yapar. Yani, vergi yargısı, bir taraftan vergi yükümlüsü ya da sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan sorunları kesin karara bağlarken, diğer taraftan da yürütmenin vergi hukuku alanında yaptığı genel düzenleyici işlemlerin vergi kanunlarına uygunluğunu denetleyip, gerektiğinde bu tasarrufunu iptal eder. Bu bağlamda vergi yargısının kapsamı bireysel idari işlemler ile genel düzenleyici işlemlerin hukuki denetimi ile sınırlıdır.⁷⁵

Vergi yargısı kavramı çoğu zaman mali yargı kavramı ile özdeşleştirilmektedir. Oysa ki mali yargı kavramı vergi yargısına göre daha geniş kapsamlıdır. Mali yargı, vergi yargısıyla birlikte devlet harcamalarının yargısal denetimini de kapsamaktadır.⁷⁶ Bilindiği üzere mali hukuk, kamu hukukunun bir alt dalı olup, hem kamu gelirleri hem de kamu giderlerine ilişkin hükümleri içermektedir. Buna paralel olarak mali yargı da kamu gelirlerine, kamu giderlerine, kamu borçlanmasına ve kamu mal yönetimine

⁷⁵ Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s.43,44.

⁷⁶ Ali Çatal, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları”, (Basılmamış Yüksek lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat ABD, Isparta, 2002, s.4.

ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği yargı kurumudur. Mali hukukun bir alt dalı olan vergi hukukunu ise dar ve geniş anlamda ele almak mümkündür. Dar anlamıyla vergi hukuku devletin mali araçlarından olan vergi ile ilgili kural ve esasları incelemektedir. Devletin mali araçlarından olan verginin yanı sıra; resim, harç, katılma payı vb. kamu gelirlerinin alınması ile ilgili kurallar ise geniş anlamda vergi hukukunu ifade etmektedir. Bu nedenle vergi hukukunun kamu giderleri ve kamu mallarının idaresi dışında kalan bir alanı düzenlediği söylenebilir.

Bu bağlamda dar anlamda vergi yargısı, dar anlamda vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkları çözümede görev alan yargı kurumudur. Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay (Danıştay Vergi Dava Daireleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu) tarafından yürütülür. Geniş anlamda vergi yargısı ise, geniş anlamda vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıkları çözümde görev alan yargı kurumudur. Dolayısıyla mali yargının kamu giderlerine ilişkin hukuki denetimini yapan ve bu alandaki hukuki uyuşmazlıkların çözümü görevini alan birimi Sayıştay, gelirlere ilişkin hukuki denetimi yapan ve bu alandaki hukuki uyuşmazlıkların çözümünü görev alan birimi ise vergi yargısıdır. Geniş anlamda vergi yargısında ise, yukarıdaki yargı yerlerine ek olarak İdare Mahkemeleri ve Danıştay' ın ilgili Daire ve Kurulları da görev alır.⁷⁷

B) VERGİ YARGI SİSTEMLERİ

Vergi yargı sistemlerini; adli yargıya bağlı vergi yargısı, idari yargıya bağlı vergi yargısı ve bağımsız vergi yargısı üzere üçe ayırabiliriz.

1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları adli yargı düzeni içinde çözümlenmektedir. Vergi yargısının idari yargı içerisinde yer alması ya da bağımsız olarak kurulması bu sistemi uygulayan ülkelerde kabul edilmez. Bu sisteme taraftar olanlar özel hukuka üstünlük tanımakta, vergi hukukunun özel hukuka aykırı düşen kural ve kavramlarını istisnai bir durum olarak görmekte ve sonuç olarak da vergi hukukuna bağımsız değil

⁷⁷ Yüce, a.g.e., s.42.

özel hukuk içinde ayrı bir yer vermektedirler. Bu görüşün sonucu olarak vergi yargısı sistemini adli yargı içerisinde ele alıp işlemektedirler.⁷⁸

İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Belçika ve Hollanda' da vergi uyuşmazlıkları adli yargı organlarında çözümlenmeye çalışılmaktadır.⁷⁹

Bu görüşü benimseyen ülkelerden İngiltere' de gelir vergisine ilişkin yapılan tarhiyata karşı bazı durumlarda genel komiserliğe (General Commissioners); bazı durumlarda özel komiserliğe (Special Commissioners) başvurulur. Genel komiserlik üyeleri, alanında uzman kişiler arasından Lord Chancellor tarafından atanır. Salınan vergiye karşı itirazlar, sıkı şekil kurallarına bağlı olmayan mahkemede genellikle iki komisyon üyesi (Commissioners) tarafından dinlenilir. Özel komisyon üyeleri (Special Commissioners) Maliye Bakanlığı (Treasury) tarafından atanır. Bunlar, eski kamu görevlileridir. Duruşmalar, Londra'da bir ya da iki komisyon üyesi önünde yapılır.

Katma değer vergisi (Value Added Tax), Gümrük ve Tüketim Vergisi Dairesi (Customs and Excise) tarafından toplanır. Salınan vergiye karşı itirazlar, ülke çapında örgütlenmiş bir genel başkanlık tarafından denetlenen katma değer vergisi mahkemelerine yapılır. Her mahkeme, Lord Chancellor tarafından atanan bir başkan ve Maliye Bakanlığı tarafından aday gösterilen heyetten seçilen bir ya da iki üyeden oluşur. Bazı durumlarda başkan, duruşmayı yalnız yürütür.⁸⁰

2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı

Bu sistemde adli yargının dışında bağımsız bir idari yargı sistemi mevcuttur ve vergi anlaşmazlıkları da idari nitelikte kabul edilerek bu idari yargı sistemi içinde çözümlenmektedir. Bu sisteme taraftar olanlar; vergi anlaşmazlıklarının idari nitelik taşıdığı esastan hareketle idari kanunların dayandığı esasların özel hukuktan farklı olduğunu ve kamu hukukunun üstünlüğü esasının kabul edilmesini, bu nedenle de adli yargıdan ayrı olarak idari yargının kurulması gerektiğine ve vergi yargısının idari yargı dışında düşünölmeyeceğine inanmaktadırlar. Nitekim bu nedenle bir çok ölkede adli

⁷⁸ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş., 2008(b), s.6.

⁷⁹ Salih Turhan, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s.86.

⁸⁰ Paul Jackson-Patricia Leopold, O.Hood Phillips and Jackson, **Constitutional and Administrative Law**, 8.Baskı, 2001, s.691- 692' den aktaran Süleyman Kurt, "Britanya İdari Yargı Yerleri (Tribunal Sistem) Ve Yargısal Denetim", <http://www.danistay.gov.tr/3-Britanya_idari_yargi_yerleri.htm>, (Erişim: 26.07.2010).

yargının yanı sıra ayrı bir idari yargı sistemi kurulmuş ve vergi anlaşmazlıklarının da idari yargı düzeni içerisinde çözümlenmesi kabul edilmiştir.

Bu görüşü benimseyen ülkeler arasında Fransa, İsveç ve Lüksemburg örnek olarak gösterilebilir.⁸¹

Bu görüşü benimseyen ülkelerden Fransa’ da, dolaysız vergilerle katma değer vergisi gibi az sayıda dolaylı vergiden doğan uyuşmazlıklar, İdari Yargının; diğerleri ise, Adli Yargının görevinde kabul edilmektedir. Bu ayırımın hukuki bir niteliği yoktur. Ayırım, sadece pratik düşüncelere dayanmaktadır.⁸² Bununla beraber Fransa’ da vergi uyuşmazlıkları, öncelikle yargı yoluna başvurulmadan idari yolla çözülmeye çalışıldığından ve idareye başvurulmadan yargıya başvurulmadığından uyuşmazlıklar gayet azdır. Çıkan uyuşmazlıklar ise idare mahkemelerinde görüldüğünden Fransız Vergi Yargı Sistemi idari yargıya bağlı olarak kabul edilir.⁸³

3. Bağımsız Vergi Yargısı

Bu vergi yargı sisteminin en önemli özelliği bağımsız oluşudur. Bu sistemde adli ve idari yargı kolları yanında tamamen bağımsız ve ayrı bir yargı sistemi vardır. Sistemde vergi anlaşmazlıklarının maliye ve ekonomi bilgisi yanında muhasebe bilgilerini de gerektirmesi adli ve idari mahkemelerin bu konuda uzmanlaşmasına imkan olmaması, vergi anlaşmazlıklarının çözümünün ancak bağımsız vergi yargı sistemi içinde mümkün olabilmesine yol açmaktadır.

Bu görüşü benimseyen ülkelere Almanya örnek olarak gösterilebilir.⁸⁴

Almanya’da vergi ihtilafları, önceleri eyaletlerde bulunan ve hem idari, hem de kazai görev yapan özel komisyonlar marifetiyle çözümlenirken, 1949 Anayasasının 108 inci maddesinin 6 numaralı fıkrası ile “Vergi yargısı, federal bir yasayla bağdaşık olarak düzenlenir” hükmü ile anayasal zemine oturtulmuştur. Bu suretle daha evvel Vergi Usul

⁸¹ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.9-10.

⁸² Mustafa Bilici, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Isparta, 2010, s.36.

⁸³ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.10.

⁸⁴ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.11.

Yasası çerçevesinde kullanılan yargı hakkı federal bir yasa ile tamamen bağımsız bir biçimde düzenlenmiştir.⁸⁵

Almanya'da vergi uyuşmazlıkları öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılmakta ve sonuç alınamaması halinde yargıya başvurulmaktadır. İdari yolda talep iki türlü ortaya çıkmaktadır. Vergi tahakkuku ile ilgili düzeltme taleplerinin öncelikle vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Vergi dairesine yapılan düzeltme talebi itiraz servisine karara bağlanmaktadır. Diğer mali ve idari işlemlerde de şikayet hakkı bulunmaktadır. Şikayet konusu Yüksek Maliye Dairesince karara bağlanmaktadır.

Düzeltilme talebi ve şikayetler üzerine idarenin verdiği bütün kararlar bir ay içinde dava edilebilmektedir. Yargı yoluna başvurulabilmesi için idari yollardan uyuşmazlığın çözümü yönünde başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun reddedildiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir. Vergi yargısı iki dereceli olup, ilk dereceli merci vergi mahkemeleridir (Finanzgerichte). Vergi mahkemesi usulüne uygun olarak mükellefin ve vergi idaresinin savunmasını alarak, kendisi de gerek gördüğü araştırmaları yaptıktan sonra esas ve usul üzerinde hüküm vermektedir. İkinci derece vergi yargısı ise vergi yargıtayı görevini üstlenmiş bulunan Federal Vergi Mahkemesidir (Federal Sayıştay) (Bundesfinanzhof).

Vergi Mahkemeleri beş hakimden oluşmakta ve bunların üçü meslekten hakim, ikisi de belirli şartları taşıyanlardan seçilmiş fahri hakimdir. Bu sistemin getirilmesinin nedeni, meslekten hakimler profesyonel maliye mesleğinden gelenlerden oluştuğundan, maliye dışındaki alanlarla ilgili konuların değerlendirilebilmesi içindir. Vergi kararlarına itiraz yürütmeyi durdurmamaktadır. Ancak, vergi idaresi veya vergi mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı alabilmektedir.

Federal Vergi Mahkemesi (Sayıştay), vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlardan ihtilaf tutarının belirli bir miktarı aşması halinde ve müracaat edilmesi durumunda, kararların temyizi niteliğinde yargı işlerine bakmaktadır. Ancak, mükelleflerin, vergi idaresinin mevzuatın uygulanmasına ilişkin idari tasarruflarına karşı "haklarının ihlal edildiğini veya zarar gördüklerini ileri sürerek" önce üst mercie ve bu merciin kararına karşı da Federal Vergi Mahkemesine" başvurma imkanları da mevcuttur. Yine, Federal Vergi Mahkemesi vergi yargısının içtihat yaratma

⁸⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s.31.

fonksiyonunu yerine getirmekte ve mali kanunlarla ilgili istişari nitelikte mütalaalar vermektedir.⁸⁶

Türkiye’ de ise vergi yargısı idari yargı sistemi içerisinde yer almaktadır. Vergi mahkemeleri idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı içinde yer almakta, itiraz ve temyiz için de yine bölge idare mahkemeleri ve Danıştay gibi idari yargı organlarına başvurulmaktadır.⁸⁷

II. VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ

Hukuk devletinde tüm vergileme işlemleri kanunlara dayandığı gibi; bütün vergileme işlemleri hakkında da yargı yoluna başvurulabilme olanağı bulunmalıdır. Bu bağlamda vergi yargısının işlevlerini uygulamadan doğan durumları çözme işlevi ve vergi hukuku kaynağı olma işlevi (içtihat yaratma işlevi) olarak iki ana gruba ayırabiliriz.

A) UYGULAMADAN DOĞAN DURUMLARI ÇÖZME İŞLEVİ

1. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Vergi hukuku, vergi borcu ilişkisi nedeniyle taraflar (vergi mükellefi ya da sorumlusu ile vergi idaresi) arasında ortaya çıkan çekişmeyi, çıkarlar dengesi kurmak suretiyle belli kurallar çerçevesinde düzenleyen bir hukuk dalı olup; vergi yargısı da vergi uyuşmazlıklarının yargısal planda giderilmesini düzenlerken çıkarlar dengesinin korunmasına hizmet etmektedir.⁸⁸

2. Anlaşmazlıkları Çözümleme İşlevi

Anlaşmazlıkları çözümleme vergi yargı organlarının; vergi mükellefi ya da sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkları inceleyerek, yürürlükteki vergi kanunlarına uygun bir şekilde yargısal bir tasarrufta bulunmak suretiyle çözümlemesidir.⁸⁹ Anlaşmazlıkların çözümlenmesinde davacı ile davalı arasındaki

⁸⁶ İsmail Can, “Almanya’ da Devletin Yapısı Ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, (Erişim: 12.12.2010).

⁸⁷ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.13.

⁸⁸ Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, 1989, s.5.

⁸⁹ Aksoy, a.g.e., s.8.

anlaşmazlık ya da başka bir deyişle çekişme vergi yargı organının işlemi ile karara bağlanarak kesin olarak son bulur.⁹⁰

3. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi

Vergi yargısının bir işlevi de hukuki güvenlik sağlama işlevidir. Vergi yargısı yaptığı hukuki denetim sonucu bir taraftan idarenin yasalara uygun idari işlem yapmasını (vergilerin Anayasa ve vergi kanunlarına uygun bir şekilde alınması) sağlayarak hukukun egemenliğini sağlamakta, diğer taraftan da sorunları çözümlerken geliştirdiği içtihatlarla, gelişen ekonomik koşullara cevap verebilecek nitelikte hukuki normlar oluşturarak hukuka güven yaratmaktadır.⁹¹

4. Yargısal Denetim Sağlama İşlevi

Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergiler kanunlara dayanılarak ihdas edilmeli, değişikliklere uğramalı, yürürlükten kaldırılmalı ve kanunlara uygun olarak alınmalıdır. Yasama organının kabul ettiği vergiler ile ilgili kanunların Anayasa'ya uygunluğunun ve yürütme organının uygulamalarının kanunlara uygunluğunun bağımsız yargı organları tarafından denetlenmesi hukuk devletinin olmazsa olmaz koşulları arasında yer alır.

Yargısal denetim, vergi yargı organlarının vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergi idaresi tarafından yapılan itirazları inceleyerek, vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir yargısal tasarrufta bulunulmasıdır.⁹²

5. Vergi Adaleti Sağlama İşlevi

Yargısal denetim aynı zamanda vergi adaletinin sağlanmasına da yardımcı olur. Vergilendirme işlemlerinin yargı denetimine tabi tutulması ve vergi yargılama hukukunun işlevlerini noksansız ve düzenli yerine getirmesi sonucunda vergi adaleti gerçekleşecektir. Vergi adaleti sağlanması ise, gerçek anlamda sosyal ve ekonomik barışın varlığı anlamına gelmektedir ki,⁹³ burada bahsedilen vergi adaleti kavramı idarenin mükellefe yürürlükteki kanunlara rağmen haksızlık yapmasını engellemektir.

⁹⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s.185.

⁹¹ Yüce, a.g.e., s.49.

⁹² Nihat Edizdoğan-Metin Taş-Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s.268.

⁹³ Nevzat Saygılıoğlu, "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:59, Temmuz 1986, s.57.

B) VERGİ HUKUKU KAYNAĞI OLMA İŞLEVİ (İÇTİHAT YARATMA İŞLEVİ)

1. İçtihadı Birleştirme Kararlarının Kurumsal Yönü

Bir yargı düzeni içindeki yargı yerlerinin kararları ve uygulamaları açısından birliği sağlama görevi, o yargı düzeninin tepesinde yer alan yüksek mahkemeye düşmektedir. Yüksek mahkeme bununla da yetinmez, kendisini oluşturan dairelerin kararları arasında da içtihat birliğini sağlar. Örneğin bu görev ülkemizde adli yargı alanında Yargıtay, idari yargı alanında ise Danıştay tarafından yerine getirilir.

Bir yüksek mahkemenin kendini oluşturan dairelerinin kararları arasındaki farklı uygulamalar “içtihadı birleştirme kararı” yolu ile giderilir. Danıştay, Yargıtay, Askeri Yargıtay, Sayıştay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi gibi, yargı yerleri içtihadı birleştirme kararları, içtihatla herhangi bir değişiklik olana kadar, uyulması zorunlu (bağlayıcı) kaynak niteliğindedir.⁹⁴

2. İçtihadı Birleştirme Kararlarının Hukuk Kaynağı Olma İşlevi

İçtihadı “*yasada veya örf ve âdet hukukunda uygulanacak kuralın açıkça ve tereddütsüz olarak bulunmadığı konularda, yargıcın veya hukukçunun düşüncelerinden doğan sonuç*”⁹⁵ olarak tanımlamak mümkün olup; vergi yargısının önemli işlevlerinden biri de içtihat yaratma işlevidir. Vergi yargı organlarının uyuşmazlıkları çözümlenmek üzere vermiş oldukları kararlar sonucu oluşan içtihatlar, vergi hukuku alanında ortaya çıkan sorunların çözülmesinde önemli rol oynamaktadır. Bilindiği üzere, temelde ekonomik faaliyetleri konu edinmiş olan vergi hukukunda baş döndürücü bir hızla gelişen ekonomik faaliyetlerin tamamını kapsayacak şekilde anında mevzuat oluşturmak mümkün olmamaktadır. Bu durum vergileme alanında hukuki boşluklar meydana getirmektedir. Vergi kanunlarındaki boşlukların yanı sıra bazı kanun hükümlerinin anlamları da açık olmayabilir. Vergi kanunlarındaki boşluklar ile vergi kanunlarının yorum farklılığı uyuşmazlıkların çıkışında önemli etkiye sahiptir. Bu nedenle vergi yargısının yaratacağı içtihat, vergi sorunlarının çözümünde ve vergi hukukunun gelişmesinde önemli bir işlevi yerine getirecektir.⁹⁶

⁹⁴ Kırbaş, a.g.e., s.55-56.

⁹⁵ <<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=i%E7tihat&ayn=tam>>, (Erişim: 04.08.2010).

⁹⁶ Yüce, a.g.e., s.47.

Hukuk biliminde yasadaki boşlukların doldurulmasında en önemli metot olarak; hakkında hüküm bulunmayan bir olayla ilgili olarak karar vermek için, özellikleri ve şartları ona benzeyen ve hakkında hüküm bulunan başka bir olayla benzetme yapmak suretiyle hüküm çıkarma anlamında kullanılan “kıyas”⁹⁷ olmasına rağmen Türk vergi hukukunda kıyas yoluyla yorum yapılması yasaktır. Vergi yargısının içtihat yaratma işlevi, vergi kanunlarını doğru ve tutarlı yorumlamak ve dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarına yön vermek suretiyle gerçekleştirilir.⁹⁸ Bu yönüyle vergi yargısı, yargısal kararlar yoluyla karmaşık ve ayrıntılı bir nitelik taşıyan mevzuatın boşluklarını doldurmakta, muğlak hükümleri açıklığa kavuşturmaktadır.⁹⁹

III. TÜRK VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

A) CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM

Osmanlı devletinde Tanzimat dönemine kadar geçen sürede nasıl bir vergi sistemi bulunduğu konusunda fazla araştırma yapılmamıştır. Bilinen bu dönemde idari işler ile yargısal işlerin teşkilat bakımından birbirinden ayrılmadığıdır. Yani aynı şahıs veya aynı kurul, hem idari hem de yargısal görev ve yetkilerle donatılmıştı. Diğer bir ifadeyle, vergi uyuşmazlıkları çözümünde de diğer uyuşmazlıklarda olduğu gibi adli yargı içinde yer alan “Kadılık Müessesesi”nden yararlanılmıştır.¹⁰⁰ Osmanlı devletinde tımar¹⁰¹ bünyesinde tahsil edilen vergilerden dolayı reaya,¹⁰² merkeze bağlı ve taşra idaresine karşı bağımsız kadılar nezdinde, tımarlı sipahileri dava edebilmekte idiler.¹⁰³

Bu dönemde Osmanlı’da vergiler Örfî Vergiler ve Şer’î Vergiler olarak iki kısımda incelenmektedir. Bu vergi yasalarında, vergi mükellefiyetine uymamanın yaptırımını ise, zora başvurma, toprağın mükellefin elinden alınması, mirasçılardan miras hakkından yoksun bırakılmaları için malın müsaderesi (zorla alınması), askerlik

⁹⁷ Pehlivan, a.g.e., s.41.

⁹⁸ Karakoç, 2007, a.g.e., s.41.

⁹⁹ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1-4, 1979, s.153.

¹⁰⁰ Yüce, a.g.e., s.61.

¹⁰¹ “Tımar”, Osmanlı İmparatorluğu’nda geçimlerine ve hizmetlerine ait masrafları karşılamak üzere bir kısım asker ve memurlara, belirli bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsili yetkisi ile birlikte tahsis edilmiş olan vergi kaynaklarına ve bu arada bilhassa 20.000 akçaya kadar olan askeri dirliklere verilen isimdir. (Coşkun Can Aktan, “Tımar Sistemi ve Osmanlı İmparatorluğu’ndaki Uygulaması”, **Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi**, Sayı:52, Şubat 1988, s.70)

¹⁰² “Reaya” tabiri “raiyyet” tabirinin çoğulu olup; “raiyyet” başkasının velayet ve idaresi altında bulunan kimse için kullanılan terimdir. (M.Zeki Pakalın, **Osmanlı Tarih Deyimleri Sözlüğü**, Cilt:3, İstanbul, 1971, s.7)

¹⁰³ Abdüllatif Şener, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret Yayınları, 1990, s.87.

muafiyetinin kaldırılması biçimlerinde görünmekte ve düzenli, çağdaş bir vergi sistemine rastlanılmamaktadır.¹⁰⁴

Osmanlı devletinde bugünkü sisteme yakın bir vergi yargısı ilk kez Tanzimat Devrinde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde yürürlüğe giren ve 1865 tarihinde çıkarılan İdare-i Umumiye- Vilayet Nizamnamesi ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların incelenmesi ve çözümlenmesi görevi il düzeyinde kurulan İdare Meclislerine verilmiştir. Böylece vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmesi görevi Tanzimat devrinde yargı benzeri faaliyet gösteren ve bugünkü idari yargı mercilerinin temelini teşkil eden il idare kurullarına bırakılmış, ancak bu kurullar tarafından verilen kararların merkezin onayı ile geçerlilik kazanması nedeniyle bu kararlar tam bir yargısal nitelik kazanamamıştır.¹⁰⁵ Yine bu dönemde; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de üst yargı kuruluşu olarak Divan-ı Muhasebat Dairesi yer almıştır. Ancak, ceza kanunlarında yer alan bazı vergi suçlarının, Nizamiye Mahkemelerinde ve gümrük resmiyle de ilgili bulunan gümrük kaçakçılığının, Ticaret Mahkemelerinde görülmesi dışında vergi uyuşmazlıklarının hiç biri yargısal anlamda bu mahkemelerde dava konusu olmamıştır.¹⁰⁶

1868 yılında ise Fransız Danıştayı örnek alınarak Şüra-i Devlet (Danıştay) kurulmuştur. Şüra-i Devletin kurulmasından sonra, her vergi için özel bir vergi yargısı teşkilatı, münferit kanunlarla kurulmuştur. Yapılan düzenlemelere göre genel olarak birinci (bidayet) ve ikinci (istinaf) mercileri olarak ilçe ve il idare kurullarına başvurulmakta ve bu meclislerin kararlarına karşı da Şüra-i Devlete temyiz yolu ile dava açılmaktaydı. İdare meclislerinin iş yoğunluğunun fazla olması sebebiyle vergi uyuşmazlıklarının çözümü işi, mal memurlarına kalmıştır. Danıştay' da vergi uyuşmazlıklarına bakacak bir daire bulunmadığından, Danıştay' ca alınan kararlar ilam mahiyetini alamamış ve Sadareten¹⁰⁷ tasdik edilmedikçe uygulanmamıştır. Ayrıca, dolaylı vergiler ile kanunlarında çözüm yeri gösterilmemiş olan vergilere ait uyuşmazlıklar, adliye mahkemelerinde çözümlenmiştir. 1876 tarihli Kanun-i Esasi ile

¹⁰⁴ Fritz Neumark, **Gelir Vergisi (Teori-Tarihçe-Pratik)**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1946, s.10-14.

¹⁰⁵ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.21.

¹⁰⁶ Şener, a.g.e., s.88.

¹⁰⁷ Sadaret: Sadrazamlık, Başbakanlık. (<<http://www.tdk.gov.tr/>>, (Erişim: 12.08.2010).)

birey ile devlet arasındaki davaların görülmesi yetkisi Danıştay’ dan alınarak kurumun yargısal görevi sonlandırılmıştır.

Meşrutiyet döneminde ise, il idare meclisleri yerine bazen bu meclislerden de üye alınarak oluşturulan komisyonlar, vergi uyuşmazlıklarında itiraz organı olarak oluşturulmuştur. Böylece, vergi yargısı sisteminde bağımsızlığa doğru ilk adım atılmıştır.¹⁰⁸

B) CUMHURİYET DÖNEMİ

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

1. 1982 Öncesi Dönem

Cumhuriyet döneminde önceleri Tanzimat’ tan kalma karma sistem esasta sürmüştü; il ve ilçe kurullarının görevleri idari komisyona yüklenmiştir. Modern anlamda bir vergi yargısı düzeni kurulamamasına rağmen bu yöndeki gelişmelerin ilk adımı 1926’ da 755 sayılı Kazanç Vergi Kanunu ile ilk kez sadece vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmekle görevli olan komisyonun kurulmasıyla atılmıştır. 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile ilk itirazların Gayri Muvazzaf olarak ve üç kişiden teşkil edilen Tetkiki İtiraz Komisyonlarınca çözümlenmesi kabul edilmiştir. Bu komisyonların kararlarının, temyizden incelenmesi için aynı kanuna göre merkezde ve gerekli hallerde merkez dışında da gayri muvazzaf olarak ve Maliye ve Adliyede yüksek mevkide bulunan bir zatın reisliği altında ikisi Maliye ikisi Ticaret Vekaletleri memurundan veya hariçten seçilen dört üyeden oluşan Temyiz Komisyonları kurulmuştur. Böylece bu yasa ile Türkiye’ de ilk bağımsız vergi yargısı kuruluşları olarak kabul edilen “Vergi İtiraz” ve “Temyiz” komisyonları kurulmuştur. Bu komisyonlar, ilk başlarda sadece kazanç vergisinden doğan uyuşmazlıklara bakarken daha sonraları yetkileri genişletilerek birçok vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmeye başlamışlardır.¹⁰⁹

Bu komisyonların kuruluşunda ve uyuşmazlıkları inceleme yöntemlerinde birlik ve bağlantı kurulamamıştır. Vergi yargısı konusunda ilk esaslı düzenleme 13.07.1939 tarih ve 3692 sayılı kanun ile yapılmaya çalışılmıştır. Bu kanun ile gümrük ve pul

¹⁰⁸ Yüce, a.g.e., s.62.

¹⁰⁹ Yüce, a.g.e., s.63.

vergileri dışındaki tüm vergi uyuşmazlıklarına bakma görevi Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonlarına bırakılmıştır. 1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile çeşitli yasalarda dağınık olarak bulunan hükümler bir araya getirilmiş ancak, 3692 sayılı kanunla kurulan komisyonlarda bir değişiklik yapılmamıştır.

04.01.1961 tarih, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi yargısı ile ilgili hükümlerde ciddi değişiklikler yapılmamıştır. 213 sayılı VUK' a tabi olan vergi kanunlarından doğan uyuşmazlıklar Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonları ile Danıştay' da incelenmek suretiyle karara bağlanıyordu. Ayrıca, gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimler ile ithalde alınan gider vergilerinden doğan vergi uyuşmazlıkları ise, Gümrük Kanununun 80 ve 84 üncü maddelerine göre, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları dışında diğer idari kuruluşlar tarafından incelenerek karara bağlanıyordu. Bu kuruluşların verdiği kararlara karşı Danıştay' a başvurmak mümkündü. Ayrıca, VUK hükümlerine tabi olan ve olmayan bütün vergi uyuşmazlıklarında cezai sorumluluğu gerektiren bir konu var ise, ceza mahkemelerine de başvurulabiliyordu.¹¹⁰

Böylece bu dönemde oluşan vergi yargı sistemi, Vergi itiraz komisyonları, Vergi temyiz komisyonları ve Danıştay olmak üzere üç merciden teşekkül etmekteydi. Vergi uyuşmazlıkları, öncelikle itiraz komisyonlarında, daha sonra temyiz komisyonunda ve nihai karar noktası olarak Danıştay' da çözümlenmeye çalışılıyordu.¹¹¹

a) Vergi İtiraz Komisyonları

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı VUK' da belirtilen görevleri yerine getirmek üzere, 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu ile kurulan İtiraz Komisyonları; biri muvazzaf, diğeri gayri muvazzaf olmak üzere ikiye ayrılmakta idi.

aa) Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları

Bu komisyonlar, bir başkan ve iki üye ile yeteri kadar raportörden oluşuyordu. Adı üzerinde devamlı surette çalışan bu komisyonlar Maliye Bakanlığı' nın öngördüğü illerde ya da bölgelerde kuruluyordu. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, bir bölge ya da bir ilde

¹¹⁰ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.22-23.

¹¹¹ Yüce, a.g.e., s.63.

birden fazla komisyon kurulup bunlar arasında iş bölümünün nasıl yapılacağına dair idari karar verme yetkisine sahipti.¹¹²

ab) Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları

Bu komisyonlar, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarının kurulduğu iller dışında ve onların görevlerini yapmak üzere kurulmuşlardır. Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları bir başkan ve üç üyeden oluşuyordu. Çalışma yöntemleri ve işlevleri açısından Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarına benzeyen bu komisyonlar, esas işleri vergi uyuşmazlıklarına bakmak olmayan kişilerden oluşması ve üyelerinden birinin yönetici olması dolayısıyla eleştirilmekteydiler.¹¹³

b) Vergiler Temyiz Komisyonu

Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren vergiler temyiz komisyonu vergi ihtilaflarında itiraz komisyonları kararlarının tetkik mercii olan ikinci derecede idare mahkemesi durumunda ve toplu mahkeme mahiyetindedir. Ankara'da kurulmuştur. Bir başkan ile yedi daireden oluşmuş olup her dairede bir başkan ve iki üye bulunmaktaydı. Vergiler Temyiz Komisyonunun daireleri arasında işbölümü yapılmıştı. Örneğin, Birinci ve İkinci Daireler başta İstanbul ve İzmir olmak üzere bazı illerin gelir ve kurumlar vergileri, Üçüncü Daire veraset ve intikal vergisiyle, mülga vergilerin yanında, bazı illerin gelir ve kurumlar vergileri, Dördüncü Daire dolaylı vergilerle, harç ve resim mahiyetindeki gelirleri, Beşinci ve Altıncı Daireler bina ve arazi vergisi uyuşmazlıklarına bakmakta idi. Vergiler Temyiz Komisyonunda ayrıca daireler arasındaki içtihat farklılıklarını gidermek üzere içtihadı birleştirme kararları da verilirdi. Genel kurul kararlarına daireler ve itiraz komisyonları uymaya mecburdurlar. Ancak temyiz komisyonu kararları taraflar ve üçüncü şahıslar bakımından kesin nitelikli değildir. Bunlar temyiz yolu ile Danıştay'da tetkik edilerek bozulabilir. İçtihadı birleştirme kararlarının da Danıştay karşısında bir kesinliği ve geçerliliği yoktur.¹¹⁴

¹¹² Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.23-24.

¹¹³ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.24.

¹¹⁴ İsa Aydemir, "İdari Yargılama Usulünde Yetki Kuralları", (Basılmamış Yüksek lisans Tezi) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD, Ankara, 2007, s.39.

c) Danıştay

Fransız yargı sisteminin etkisiyle birlikte Fransız Danıştay'ı örnek alınarak 1868 yılında Şurayı Devlet adı altında özel bir kanunla Danıştay kurulmuştur. O tarihten bugüne kadar da çeşitli aşamalar geçirmiştir.

Şurayı Devlet Nizamnamesinde idari ve istişari görevleri olacağı, idare ile kişiler arasındaki tüm davalara bakacağı belirtiliyordu. Fakat Danıştay'ın kurulduğu dönemlerde Anayasanın olmaması yüzünden yasama, yürütme ve hatta yargı organı tek kuvvet olan hükümdarın elinde toplanmıştı. Osmanlı devletinde yasama ve yargı organından ayrı bir yargı organı olmaması, idare hukukundan ve dolayısıyla idari yargının varlığından söz edilmemesine neden olmuştur. Bu yüzden Danıştay' a suni bir yargısal görev verilmişti. Yani Danıştay Osmanlı devlet sisteminin arz ettiği özelliklerden dolayı yargısal görevini yapamamıştır.

1876 yılında Kanuni Esasi ile devlet ve fertler arasındaki davaları görme yetkisi Danıştay' dan alındı ve Danıştay' ın pek yapmadığı yargısal görevi sona erdi. Kurtuluş Savaşı' ndan sonra diğer pek çok kuruluş gibi Danıştay' da varlığını kaybetti. Ancak Cumhuriyet Döneminde 669 sayılı Şurayı Devlet Kanunu' nun kabul edilmesiyle 06.07.1927 tarihinde Danıştay görevine başlamıştır.

Ülkemizde idari yargının fiili olarak başlangıcı 1927 yılı kabul edilebilir. Daha sonraları gelişen ihtiyaçlara paralel olarak Danıştay Kanunu' nda 1938 ve 1946 yıllarında değişiklik yapılmış, 1961 Anayasasının kabul edilmesinden sonra bu Anayasaya uygun olarak 24.12.1964 tarih ve 521 sayılı Danıştay Kanunu ile yeni bir takım düzenlemeler yapılmış ve bu kurum 1961 Anayasası ile görevlendirilmiş bağımsız yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme mercii haline gelmiştir. Bu kanunda da 1973 yılında 1740 sayılı kanunla bazı değişiklikler yapılmıştır. Daha sonra 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı kanun 521 sayılı kanunu yürürlükten kaldırmış ve yeni bir takım düzenlemelere gidilmiştir. 2575 sayılı kanuna istinaden kurulan Danıştay çalışmamızın ileriki kısımlarında geniş bir şekilde anlatılacaktır.

1982 öncesi dönem itibariyle Danıştay' a başvurabilecek vergi uyuşmazlıklarını iki grupta toplayabiliriz; ilk olarak "Vergi İtiraz Komisyonları" nın verdiği kesin kararlara karşı, Danıştay' a iptal davası için başvurulabiliyordu. Ayrıca "Vergiler Temyiz Komisyonu" nun kesin kararlarına karşı da Danıştay' a başvurulabilmekteydi.

Danıştay kararları kesinleşmeden önce tarafları bu kararlar hakkında, Danıştay Kanunu'nun 96 ncı maddesinde sayılan nedenlerden dolayı "Muhakemenin İadesi" talebinde bulunulabileceği gibi, aynı kanunun 98 nci maddesinde yazılı nedenlerden dolayı da "kararın düzeltilmesi" yada 101 nci madde hükmüne göre, verilen kararlar müphem ise yada birbirine zıt hükümler içeriyorsa, "tavzih-i karar"¹¹⁵ talebinde bulunabilmekteydiler.¹¹⁶

d) Dönemin Genel Görünümü (Sorunları)

Cumhuriyet döneminde 1982 tarihinde kabul edilen 2575 ve 2576 sayılı kanunlara kadar geçen süre içerisinde vergi yargı sisteminde görülen yetersizlikler aşağıda belirtilmiştir:¹¹⁷

- Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının itiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay olmak üzere üç aşamada çözümlendiği dönemde, ikmalen ya da resen salınan vergilerin itiraz komisyonu kararından sonra, vergi cezalarının ise temyiz komisyonu kararından sonra ödenebilir hale gelmesi söz konusudur. Mükellef tarafından itiraz komisyonuna başvurma yürütmeyi kendiliğinden durdurmakta, kamu alacağı itiraz komisyonu karar verinceye kadar tahsil edilememekteydi. İtiraz komisyonunun idare lehine karar vermesi halinde, mükellefin temyiz komisyonuna başvurması, temyiz komisyonunun yürütmeyi durdurma kararı vermesi de vergi alacağının tahsil işlemlerini durdurabilmekteydi. Danıştay' a başvurulduğunda da aynı yönetime gidildiği için, kamu alacağının geç tahsili vergi kaçakçılığının çekiciliğini arttırarak, vergi ihtilaflarının daha da artmasına, vergi uyuşmazlıklarının sayısı da arttıkça daha uzun sürede çözümlenmesi gibi bir döngünün içine girilmesine yol açmıştır.

- İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Anayasa Mahkemesince "Mahkeme" olarak sayılmamaları nedeniyle devletle yükümlü arasındaki vergi anlaşmazlıklarının haklı ya da haksız olarak mahkeme sayılmayan mercilerde çözümlenmesi verginin haklılığı açısından kamuoyunda önemli kuşkulara neden olmuştur.

¹¹⁵ Vergilerde itiraz ve yargı örgütlerince sınırlanan sonuçlar belirgin olmaz ya da bunlar birbirine uymayan bölümleri kapsarlarsa vergi alan ve ödeyenlerin, yasında belirtilen süre içinde açıklama yapılmasını istemeleri. (< <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>>, (Erişim: 18.04.2011)).

¹¹⁶ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.26-28.

¹¹⁷ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.28-31.

- İdari yargı içinde de olsa vergi yargısının ayrıca düzenlenmemiş olması, aynı kademenin aynı yargı mercilerinin kararları arasında dahi bir tutarlılık sağlanmasını engellemiştir. İtiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay' ın birbirine tamamen zıt kararlarının görülmesi vergi içtihatlarının oluşmasını engellemiştir.

- Vergi uyuşmazlıklarının alt derecede bağımsız ve teminatlı olmayan ve Anayasa açısından mahkeme olarak sayılmayan, itiraz ve temyiz komisyonlarınca çözümlenmesi Anayasanın 9 uncu maddesine ters düşmekte ve vergi yargı sisteminde önemli aksaklıklar oluşturmaktaydı. Bununla beraber itiraz ve temyiz komisyonu başkan ve üyelerinin bağımsız olmayıp, Maliye Bakanlığı' na bağlı memur statüsünde olmaları önemli sakıncalar doğurmaktaydı. Bu olumsuzluklar neredeyse Danıştay' ın vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapmasına ve ağır iş yükü altında kalmasına neden olmuştur.

Vergi uyuşmazlıklarının itiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay olmak üzere üç aşamada çözümlenmesinden kaynaklanan sorunları giderilmesi amacıyla 06.01.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 06.01.1982 tarih, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında kanunlar kabul edilerek vergi itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmıştır.

İdari yargıyı yeniden düzenleyen yeni kanunların çıkarılmasındaki temel amaç; kişi ile idare arasındaki uyuşmazlıkların çözümünü bağımsız mahkemelere tevdi ederek vatandaşın güvencesini arttırmak, yargı hizmetini halkın yakınına getirerek hak aramayı kolaylaştırmak, Danıştay' ı galip karakteriyle bir temyiz mercii haline getirerek içtihat sağlama işlevini layığı ile yerine getirmesine imkan vermek, dağınık bir durumda olan idari yargılama usulü hükümlerini bir araya toplamak suretiyle hakimın çalışmasını kolaylaştırarak daha sağlıklı kararlar vermesini sağlamak olarak sıralanabilir.¹¹⁸

2. 1982 Sonrası Dönem

Vergi incelemelerinin, tetkik edilemeyen mükellef grupları üzerinde etkili olabilmesi, tetkik sonuçlarının, vergi yargı mercilerinden hızla geçmesi ve müeyyide uygulamasının zamanında yapılabilmesi ile mümkündür. Bununla beraber vergi yargısının bağımsız hale getirilebilmesi, vergi yargısında birlik sağlanması, vergi

¹¹⁸ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.31.

uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde zamanın uzamasına yol açan itiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay' dan oluşan üç dereceli yargı yapısının iki dereceli hale getirilmesi ile vergi yargısı ile ilgili bazı usul hükümlerinin değiştirilmesi¹¹⁹ amacıyla 6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilen ve 20 Ocak 1982 tarihli resmi gazetede yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, idari yargı sisteminde önemli değişiklikler meydana getirmiştir. Bu düzenlemeler sonucu bu tarihe kadar idarenin bir uzantısı konumunda faaliyet gösteren ve idarenin vesayeti altında bulunan itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılmış, bunların yerine Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur.¹²⁰

1982'de yapılan bu düzenlemeler ile idari yargı içinde yer alan vergi yargısı iki kademeli bir yapıya sahip olmuştur. Vergi mahkemeleri birinci derece görevli yargı mercii sayılmış, bunların kararlarına karşı uyuşmazlığın tutarına göre üst derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'a yer verilmiştir. Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz merci sıfatıyla tanımlanan görevleri 1982'de yapılan ilk düzenlemede sınırlı tutulmuşken, 1990 yılında çıkartılan 3622 sayılı kanun ile Bölge İdare Mahkemelerinin görev ve yetkileri genişletilmiştir.¹²¹

IV. 2575 VE 2576 SAYILI KANUNLARA İSTİNADEN KURULAN VERGİ YARGISI SİSTEMİ

Türkiye' de vergi yargı organları vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay' dır. Bu yargı organlarının görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiş, bu mahkemelerdeki yargı düzeninde uygulanacak usul kuralları ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir. 1982 tarihli bu düzenlemelere göre vergi yargısı üç mahkemeli ve iki kademeli bir görünüm almıştır. Düzenlemeye göre vergi uyuşmazlıkları kural olarak ilk derece yargı yeri sıfatı ile vergi mahkemelerinde çözülecektir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar itiraz ile bölge idare mahkemelerinde, bölge idare

¹¹⁹ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.31-33.

¹²⁰ Yüce, a.g.e., s.64.

¹²¹ T.C.Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", <<http://ekutup.dpt.gov.tr/>>, (Erişim: 24.07.2010).

mahkemelerinin görevi dışındaki davalarda ise temyiz yolu ile Danıştay'da denetlenecektir. Danıştay ayrıca kanunda belirtilen işlerde ilk derece mahkemesi sıfatı ile de vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturacaktır.¹²²

Aşağıdaki Tablo-1'de Türk Yargı Sisteminde yer alan ilk derece mahkemelerinin, yüksek mahkemelerin, üst mahkemelerin, özel statülü mahkemelerin ve istisnai mahkemelerin hangileri olduğu gösterilmiştir.

Tablo-1: Türk Yargı Sisteminde Yer Alan Mahkemeler.

İlk Derece Mahkemeleri	Adli Yargı	-Hukuk mahkemeleri: Sulh hukuk mahkemeleri, Asliye Hukuk Mahkemeleri, Asliye Ticaret Mahkemeleri, İcra Mahkemeleri, Aile Mahkemeleri, İş Mahkemeleri, Tüketici Mahkemeleri, Fikri ve sınai haklar hukuk mahkemeleri - Ceza Mahkemeleri: Sulh ceza mahkemeleri, Asliye ceza mahkemeleri, Ağır ceza mahkemeleri, Trafik mahkemeleri, Çocuk mahkemeleri, Çocuk ağır ceza mahkemeleri, Fikri ve sınai haklar ceza mahkemeleri
	İdari Yargı	İdare mahkemeleri, Vergi mahkemeleri
	Askeri Yargı	Askeri ceza yargısı: Askeri disiplin mahkemeleri, Askeri mahkemeler Askeri idari yargı: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
Yüksek Mahkemeler	Anayasa Yargısı	Anayasa Mahkemesi
	Adli Yargı	Yargıtay
	İdari Yargı	Danıştay
	Askeri Yargı	Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
	Uyuşmazlık Yargısı	Uyuşmazlık Mahkemesi
Üst Mahkeme	İdari Yargı	Bölge İdare Mahkemeleri
Özel Statülü Mahkemeler	İdari Yargı	Sayıştay
	Seçim Yargısı	Yüksek Seçim Kurulu
İstisnai Mahkemeler	---	Sıkıyönetim Askeri Mahkemesi

Kaynak: Yüce, a.g.e., s.4.

A) VERGİ MAHKEMELERİ

Vergi uyuşmazlıklarında genel görevli ilk derece yargı yerleri, vergi mahkemeleridir. Söz konusu mahkemelerin, kuruluş ve görevleri ile ilgili hukuki düzenleme, 2576 sayılı Kanun' da¹²³ yer almaktadır.

Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar,¹²⁴

¹²² Akın Kıvrakdal, "Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk ABD, İstanbul, 2006, s.18.

¹²³ 20.01.1982 tarih, 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2576 sayılı **Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.**

- Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Gerçek kişiler bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi vekilleri vasıtasıyla da dava açabilirler. Dava ehliyetine sahip kişinin vekili sıfatıyla dava açacak kişinin avukat olması şarttır.

- Küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiler de vergi davalarını kanuni temsilcileri veya bunların avukat vekilleri vasıtası ile açabilirler.

Vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

1. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu

Vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur. Adalet Bakanlığı, söz konusu mahkemelerin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinden önce, İçişleri ile Maliye Bakanlıklarının görüşünü alır. İş hacmi göz önünde tutularak aynı yargı çevresi içinde birden fazla vergi mahkemesi kurulabilir. Bir yerde birden fazla vergi mahkemesi var ise, bunlar arasındaki ilişki, görev ilişkisi değil; işbölümü ilişkisidir ve bu ilişki Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca düzenlenir.

Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine, HSYK' ca karar verilir ve bu kararlar resmi gazetede yayımlanır.¹²⁵

2. Vergi Mahkemelerinin Yapısı

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 4 ncü maddesine istinaden Vergi mahkemelerinde, bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulu, bir başkan ve iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda, kıdemli üye başkana vekillik eder. Başkan ve üyeler hakim statüsündedir. Her vergi mahkemesi nezdinde yazı işleri

¹²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi", Ankara, Yayın No: 92, Mayıs 2009, s.5.

¹²⁵ Ramazan Arslan-Süha Tanrıver, **Yargı Örgütü Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001, s.138-139.

müdürünün yönetiminde bir kalem bulunur. Her mahkemeye yeterince zabıt katibi ve memur verilir.¹²⁶ İlke olarak vergi mahkemeleri kurul olarak görev yaparlar.

Ülkemizde vergi mahkemesi kurulan iller ve bunların yargı çevresine dahil olan iller Tablo-2' de gösterilmiştir.

Tablo-2: Vergi Mahkemesi Kurulan İller ve Yargı Çevreleri.

VERGİ MAHKEMESİ	BÖLGE	YARGI ÇEVRESİNE DAHİL OLAN İLLER
Adana	1	Osmaniye
Ankara	1	-
Antalya	1	Burdur–Isparta
Aydın	2	Muğla
Balıkesir	2	-
Bursa	1	Yalova
Çorum	3	-
Denizli	1	Afyonkarahisar
Diyarbakır	3	Mardin–Siirt–Şırnak–Batman
Edirne	2	Çanakkale-Kırklareli
Erzurum	3	Ağrı–Kars–İğdir–Ardahan
Eskişehir	1	Bilecik–Kütahya
Gaziantep	2	Adıyaman-Kahramanmaraş-Kilis-Şanlıurfa
Hatay	2	-
İstanbul	1	-
İzmir	1	-
Kayseri	2	Nevşehir–Yozgat–Kırşehir
Kırıkkale	1	Çorum
Kocaeli	2	-
Konya	1	Niğde–Aksaray–Karaman
Malatya	3	Elazığ–Bingöl–Tunceli
Manisa	2	Uşak
Mersin	1	-
Muğla	–	*
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bolu–Düzce
Samsun	1	Amasya–Sinop
Sivas	3	Erzincan–Tokat
Şanlıurfa	–	*
Tekirdağ	2	-
Trabzon	2	Artvin–Gümüşhane–Rize–Bayburt
Van	3	Bitlis–Hakkari–Muş
Zonguldak	2	Kastamonu–Çankırı–Bartın–Karabük

* Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.

Kaynak: <<http://www.yayin.adalet.gov.tr/vergimah.html>>, (Erişim: 30.10.2010).

¹²⁶ Arslan,-Tanrıver, a.g.e., s.139.

Yalnızca her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarının toplamı; 4577 sayılı Kanunda belirtilen tutarın 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarı geçmeyen tarh işlemlerine karşı açılan davalar usul ve esas yönünden vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözülür.

3. Geçiş Döneminde Mahkeme Başkan ve Üyelerinin Özellikleri

2576 Sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi ile yeni kurulan vergi mahkemelerinin ihtiyaç duydukları hakim ihtiyacını karşılamak amacıyla, belirli özelliklere sahip kişilerin bu mahkemelere bir defaya mahsus olarak başkan ve üye olarak atanabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

2576 sayılı kanuna göre başkan ve üyeliğe atanabilmek için:

- Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren beş yıllık süre içinde, idari yargı hakim adaylığından atanacakların yanı sıra; idare mahkemeleri başkan ve üyeliklerine, hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yer veren siyasal bilimler, idari bilimler, iktisat ve maliye alanında yükseköğrenimlerini yapmış olmaları şartıyla;

- Danıştay tetkik hakimleri ve Danıştay savcıları,

- Kaymakamlık sıfatını kazanmış olmak şartıyla İçişleri Bakanlığı mensupları,

- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu üyeleri ve uzmanları,

- Genel ve katma bütçeli daireler genel müdürleri, genel müdür yardımcıları ve daire başkanları,

- Başbakanlık ve bakanlık başmüşavirleri, müşavirleri, hukuk müşavirleri, bölge ve il muhakemat müdürleri, müşavir avukatları, hazine avukatları ve kamu iktisadi teşebbüsleri hukuk müşavirleri,

- Sayıştay raportörleri, uzman denetçileri, başdenetçileri, denetçileri, savcı ve savcı yardımcıları,

İle daha önce bu görevlerde bulunmuş olmak şartıyla halen bir kamu görevi yapmakta olanlar atanabilirler.

- Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren beş yıllık süre içinde, idari yargı hakim adaylığından atanacakların yanı sıra; vergi mahkemeleri başkan ve üyeliklerine hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yer veren siyasal bilimler idari bilimler, iktisat ve maliye alanında yükseköğrenimlerini yapmış olmak şartıyla;

- Danıştay tetkik hakimleri ve Danıştay savcıları,

- Maliye müfettişleri, maliye hesap uzmanları,

- Vergiler Temyiz Komisyonu ile muvazzaf vergi itiraz komisyonları başkan ve üyeleri ile başraportör ve raportörleri,

- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürü ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü başmüşavir ve müşavirleri,

- Maliye Bakanlığı hukuk müşavirleri, bölge ve il muhakemat müdürleri, müşavir avukatları, hazine avukatları,

- Defterdar ve defterdar yardımcıları, vergi dairesi müdürleri,

- Gümrük ve Tekel Bakanlığı Gümrükler Genel Müdür ve yardımcıları, müşavirleri, gümrük başmüdürleri, gümrük müdürleri ile Kontrol Genel Müdürü ve yardımcıları ve Bakanlık müfettişleri,

İle daha önce bu görevlerde bulunmuş olmak şartıyla halen bir kamu görevi yapmakta olanlar atanabilirler.

4. Vergi Mahkemelerinin Görevleri

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanunun 6' ncı maddesinde belirtilmiş olup bunlar;¹²⁷

- Genel Bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tariflere ilişkin davaları (Katma bütçeli kamu kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumlarına ödenen aidatlar ya da mali yüküm sayılabilecek gelir sağlayan DDY gibi kurumların kamusal gelirlerinden ötürü çıkacak uyuşmazlıklarda Vergi Mahkemelerinde görülür¹²⁸),

¹²⁷ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul, Süryay Sürekli Yayınlar, 2004, s.441.

¹²⁸ Kazım Yenice-Yüksel Ensin, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983, s.427-428.

- Yukarıdaki bentte belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

- Diğer Kanunlarla verilen işleri,

çözümlenerek belirtilmiştir.

Kendi kanunlarında bir hüküm bulunmaması halinde özel bütçeli idarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanına girmemektedir.¹²⁹

5. Vergi Mahkemelerinin Görev (Yetki) Alanı

İdarî yargı sistemimizde vergi ve benzeri malî yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümünde asıl görevli yargı yeri olarak vergi mahkemeleri öngörülmüştür. Yani, bizim hukukumuza göre vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalara asıl olarak vergi mahkemeleri bakar.¹³⁰ İdarî yargılama hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme konusunda İdarî Yargılama Usûlü Kanunu¹³¹ md. 37, ayrıca bir yetki kuralı koymuştur. Ancak İYUK md. 37'yi vergi mahkemelerinde görülecek vergi davaları bakımından özel yetki kuralı olarak göremeyeceğimiz gibi md. 37 de, md. 32 karşısında bir özel yetki kuralı değildir. Zira bu iki maddeden biri (md. 32) idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkemeyi düzenlerken; diğeri ise (md. 37) vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkemeyi düzenlemektedir. Vergi davaları bakımından kendi içinde ayrıca özel yetki kuralları konulmamıştır.¹³² Zira vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalar bakımından İYUK' da genel yetki kuralı öngören müstakil bir madde yoktur. Burada md. 37'nin (d) hükmünü vergi davaları bakımından genel yetki kuralı olarak düşünebiliriz.¹³³

İYUK' un 37 inci maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

¹²⁹ Yüce, a.g.e., s.19.

¹³⁰ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **Ankara Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VIII, S.3-4, 2004, s.193.

¹³¹ 20.01.1982 tarih, 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2577 sayılı **İdari Yargılama Usulü Kanunu**.

¹³² A.Şeref Gözübüyük-Güven Dinçer, **İdarî Yargılama Usûlü**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996, s. 565.

¹³³ Sabri Coşkun-Müjgan Karyağdı, **İdarî Yargılama Usûlü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001, s.124.

- Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usûl Kanunu (VUK) gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

- 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Yükümlü bulunulan vergi dairesinin yerinin değişmesi durumunda önceki dönemlere ilişkin vergi uyuşmazlıklarında davanın, önceki vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerekir.¹³⁴ Maddede geçen vergi uyuşmazlıkları deyimi vergi davaları anlamında kullanılmıştır.¹³⁵ Vergi davaları özellikleri nedeniyle kimi zaman iptâl davalarına, kimi zaman da tam yargı davalarına benzerler.¹³⁶ Aynı şekilde madde metninde bendinde geçen “diğer uyuşmazlıklar” tabiri ise, vergi mahkemelerinin görevine dahil olan vergi uyuşmazlıkları olarak anlaşılmalıdır.¹³⁷ Eğer uyuşmazlık (vergi mahkemelerinin değil) idare mahkemelerinin görevine giriyorsa bu durumda yetkili mahkeme İYUK md. 32 ve devamı maddelerine göre tespit edilmelidir.¹³⁸

B) BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ

İdari yargı alanında faaliyet gösteren üst derece yargı yerlerinin ilkinin, Bölge İdare Mahkemeleri oluşturur. Söz konusu mahkemelerin kuruluş ve görevleri ile ilgili hukuki düzenleme, 2576 sayılı Kanunda yer almaktadır. İdari yargı düzeninde, bölge idare mahkemelerinin varlığı, bu yargı düzeninde üç derecelilik esasına geçildiği anlamına gelmez. Çünkü bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir; bu mahkemelerin kararlarına karşı Danıştay' a müracaat olanağı yoktur.¹³⁹

Bununla beraber, 2576 sayılı kanunun 8 inci maddesinde bölge idare mahkemelerinin, idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını karara bağlayacağı ve bu kararın kesin olduğunu yani karara karşı

¹³⁴ Yücel Oğurlu, “Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri”, **AÜEHFD**, C. 1, S. 1, 1997, s. 326.

¹³⁵ İbrahim Topuz-Kadir Özkaya, **İdarî Yargılama Usûlü Kanunu**, Ankara, Mahallî İdareler Derneği Yayını, 2002, s.799.

¹³⁶ Gözübüyük-Dinçer, a.g.e., s.565.

¹³⁷ R.Cengiz Derdiman, **İdarî Yargının Genel Esasları**, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004, s.207.

¹³⁸ A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.359.

¹³⁹ Aslan-Tanrıver, a.g.e., s.139-140.

temyiz yoluna başvurulamayacağı düzenlenmiş olmakla birlikte Danıştay; asıl kararın temyiz edilerek önüne gelmesi durumunda re' sen mahkemenin görev ve yetkisini incelemek zorundadır. Bu inceleme neticesinde bölge idare mahkemesince görevli kılınan mahkemeyi görevli bulmayarak kararı bozması mümkündür. Yani madde metninde geçen “kesin hükme bağlanır” ifadesini bölge idare mahkemesinin görev ve yetki uyuşmazlığı konusundaki kararının tek başına temyiz konusu yapılamayacağı şeklinde anlamak doğru olur, zira ilk derece mahkemesinin kararının temyizinde bölge idare mahkemesinin de görev ve yetki uyuşmazlığı ile ilgili kararı, Danıştay denetiminden geçmiş olur.¹⁴⁰

1. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu

Bölge İdare Mahkemeleri 2576 Sayılı Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Bölge İdare Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından kurulur, yargı çevreleri belirlenir veya kaldırılır. Bu tür kararlar resmi gazetede yayınlanır.

Bölge İdare Mahkemeleri, bir başkan ile iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mahkemesi üyeliği görevi Bölge İdare Mahkemesinin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi Mahkemesi Başkanlığınca yürütülür. İş hacminin gerekli kıldığı yerlerde Bölge İdare Mahkemesi üyeliklerine HSYK' ca atama yapılabilir.¹⁴¹ Mahkeme başkanlarının yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde, mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümü HSYK' ca belirlenir.¹⁴²

Ülkemizde bölge idare mahkemesi kurulan iller ve bunların yargı çevresine dahil olan iller Tablo-3' de gösterilmiştir.

¹⁴⁰ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2003, s.39.

¹⁴¹ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.41-42.

¹⁴² Yüce, a.g.e., s.20.

Tablo-3: Bölge İdare Mahkemeleri ile Yargı Çevreleri.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ	BÖLGE	YARGI ÇEVRESİNE DAHİL OLAN İLLER
Adana	1	Hatay–Mersin–Osmaniye
Ankara	1	-
Antalya	1	Burdur–Isparta
Aydın	2	Muğla
Bursa	1	Balıkesir–Yalova
Denizli	1	Afyonkarahisar
Diyarbakır	3	Mardin–Siirt–Şırnak–Batman
Edirne	2	Kırklareli–Tekirdağ–Çanakkale
Erzurum	3	Ağrı–Kars–Iğdır–Ardahan
Eskişehir	1	Bilecik–Kütahya
Gaziantep	2	Adıyaman–Kahramanmaraş
		Şanlıurfa–Kilis
İstanbul	1	-
İzmir	1	-
Kayseri	2	Nevşehir–Yozgat–Kırşehir
Kırıkkale	1	Çorum
Konya	1	Niğde–Aksaray–Karaman
Malatya	1	Elazığ–Tunceli–Bingöl
Manisa	2	Uşak
Mersin	1	*
Muğla	-	*
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bolu–Düzce–Kocaeli
Samsun	1	Amasya–Sinop
Sivas	3	Erzincan–Tokat
Şanlıurfa	3	*
Trabzon	2	Gümüşhane–Rize–Bayburt–Artvin
Van	3	Bitlis–Hakkari–Muş
Zonguldak	2	Kastamonu–Bartın–Karabük–Çankırı

* Mahkeme kurulmuş, faaliyete geçmemiştir.

Kaynak: <<http://www.yayin.adalet.gov.tr/bolgeidarimah.html>>, (Erişim: 30.10.2010).

2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri

Bölge İdare Mahkemeleri, yargı çevresindeki İdare ve Vergi Mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Yani Bölge İdare Mahkemelerinin, vergi uyuşmazlıkları ile ilgisi son derece sınırlıdır. Sadece, vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı (mükellefin mevzuuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olanlar hariç) itiraz edildiğinde bunların çözümüne bakar. Bu kararlar, Danıştay' da temyiz edilemez. Bölge İdare Mahkemelerinin kararları kesindir. Ayrıca vergi mahkemelerinin kurul halinde (bir başkan, iki üye) verdiği kararların, itiraz üzerine Bölge İdare Mahkemelerine intikali söz konusu değildir.

Yargı çevresindeki İdare ve Vergi Mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev ve yetki anlaşmazlıklarını kesin karara bağlar.

Ayrıca, diğer kanunla verilen görevleri yerine getirir.¹⁴³

C) DANIŞTAY

1. Danıştay' ın Tarihçesi ve Kuruluşu

Şurayı Devlet adıyla 1868 yılında Danıştay' ın kurulması, ülkede 19. yüzyılın ilk yıllarında başlayan ıslahat ve yenileşme hareketlerinin en önemlilerinden biridir.

Padişah Abdülaziz'in 10 Mayıs 1868 günlü nutkuyla fiilen çalışmaya başlayan Şurayı Devlet'in "Kavanin ve nizamât layihalarını tetkik ve tanzim, mesalihi mülkiyeyi tetkik, hükümet ile eşhas beyninde mütehaddis deaviyi rü'yet ve memurini devletin tahkik ahvaliyle, muhakemelerini icra" görevlerini yerine getirmek üzere kurulmuştur. "Hükümet ile eşhas beyninde mütehaddis davaları" görmek ve çözümlenmek görevi, 1876 Kanuni Esasisi ile genel mahkemelere bırakıldığından, İmparatorluk Danıştayının yargısal görevi çok sınırlı kalmıştır.

İmparatorluk döneminde 54 yıl görev yapan Danıştayın faaliyeti, 4 Kasım 1922 tarihinde İstanbul'daki bütün merkez kuruluşlarının TBMM Hükümetinin idaresine geçtiği sırada sona ermiş, Cumhuriyet devrinde 669 sayılı Kanunla Danıştay yeniden kurulup, 6 Temmuz 1927 tarihinde çalışmaya başlamıştır. 669 sayılı Kanuna göre Danıştay, üç idari bir dava dairesi olmak üzere, dört daireden oluşmaktaydı.

¹⁴³ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.43.

1961 Anayasası, mahkemelerin ve hakimlerin bağımsızlığını hem yasama ve hem de yürütme organlarına karşı koruyabilmek için gerekli hükümleri öngörmekte idi. Bu Anayasanın 114 üncü maddesinde, "İdarenin hiçbir eylem ve işlemi yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz" denilmiş ve 1982 Anayasası ile bazı kısıtlamalar getirilmişse de, temel ilke korunmuştur. 1982 yılında ayrıca, ilk derece idari yargı mercileri olan idare ve vergi mahkemelerinin kurulmasıyla, idari yargı örgütünün kuruluşu tamamlanmıştır. Bu gün Danıştay, bu mahkemelerin üzerinde bir temyiz mercii olarak yargı görevine devam etmektedir.

Anayasa'da öngörülen Yüksek Mahkemelerden biri olan Danıştay, Anayasanın 155 inci maddesine göre, yürütme organına yardımcı bir inceleme, danışma ve karar organı olmanın yanısıra, yönetimin yargı yoluyla denetlenmesinde etkin ve önemli görev yapan bir yargı kuruluşudur.

Bugün Danıştay'ın idari görevleri ile yargı görevi birbirlerinden kesin olarak ayrılmış ve her iki görevi yürütecek daireler birbirinden tamamen ayrı olarak kurulmuşlardır. Yönetimin yargı yoluyla denetlenmesi görevini, idare ve vergi mahkemeleriyle birlikte, Danıştay'ın dava daireleri yürütmektedir.

Günümüzde Danıştay, 1982 yılında yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanununa göre örgütlenmiştir.¹⁴⁴

2575 Sayılı Danıştay Kanununun 1 inci maddesine göre Danıştay, hem danışma hem de inceleme mercii olarak görev yapan bağımsız bir yüksek mahkeme olup; aynı kanunun 2 inci maddesine göre de Danıştay'ın yönetimi ve temsili, Danıştay Başkanına aittir. Danıştay, yargı görevi dışında kalan danışmanlık görevini yani hükümete istişari bir organ olarak yardımcı olmak görevini Başbakanlık aracılığı ile yürütür.

2. Danıştay'ın Yapısı ve Görevleri

2575 Sayılı Kanuna göre Danıştay, on ikisi dava, biri idari daire olmak üzere toplam on üç daireden oluşur. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur. Görüşme yeter sayısı beştir ve kararlar çoğunlukla alınır. 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

¹⁴⁴ <<http://www.danistay.gov.tr/>>, (Erişim: 28.10.2010).

Disiplin Kurulu ve Disiplin Kurulundan oluşmaktadır. Bunlar içinde daireler, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu vergi anlaşmazlıklarıyla doğrudan ilişkilidir.

Danıştay'ın 1.dairesi idari daire olmak üzere, dava daireleri 2., 3., 4., 5., 6., 7., 8., 9., 10., 11., 12. ve 13. dairelerdir. Vergi Dava Daireleri Kurulu vergi dava dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşur. İçtihatları Birleştirme Kurulu ise Danıştay Başkan, başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur.¹⁴⁵

14.02.2011 tarih, 27846 sayılı resmi gazetede yayımlanarak aynı tarih itibariyle yürürlüğe giren 6110 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Danıştay'ın yapısı değiştirilmiş olup; bu değişiklikler aşağıda belirtilmiştir:

- Danıştay'ın on ikisi dava, biri idari daire olmak üzere toplam on üç olan daire sayısı on dördü dava, biri idari daire olmak üzere on beş daireye çıkarılmıştır(6110/md.1).

- Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunacağı, heyetlerin bir başkan ve dört üyenin katılmasıyla toplanacağı, salt çoğunluk ile karar vereceği, üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabileceği, bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üyenin başkanlık edeceği ve müzakerelerin gizli yapılacağı düzenlenmiştir(6110/md.1).

- İdari Dava Daireleri Kurulunun, idari dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden; Vergi Dava Daireleri Kurulunun ise vergi dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden oluşacağı, toplantı ve görüşme yeter sayısının İdari Dava Daireleri Kurulu için otuzbir, Vergi Dava Daireleri Kurulu için ise onüç olduğu, idari dava daireleri ile vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde ve iki dava dairesinin birlikte yapacağı toplantıda verilen kararların incelenmesinde, bu dairelerde karara katılmış olanlar idari ve vergi dava daireleri kurullarında bulunamayacakları düzenlenmiştir(6110/md.2).

- İdari uyuşmazlıklar ve davaların; İkinci, Üçüncü, Dördüncü, Beşinci, Altıncı, Yedinci, Sekizinci, Dokuzuncu, Onuncu, Onbirinci, Onikinci, Onüçüncü, Ondördüncü

¹⁴⁵ Tosuner-Arıkan, 2008(b), a.g.e., s.44.

ve Onbeşinci daireler ile idari ve vergi dava daireleri kurullarında incelenip karara bağlanacağı düzenlenmiştir(6110/md.3).

- Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu dairelerin vergi dava dairesi; diğer dava dairelerin ise idari dava dairesi olarak görev yapacağı,

İdari dava daireleri ile vergi dava dairelerinin kendi aralarında işbölümü esasına göre çalışacağı, özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, dava daireleri arasındaki işbölümü karar tasarısının aşağıdaki esaslar uyarınca, Başkanlık Kurulu tarafından hazırlanacağı, hazırlanan işbölümü karar tasarısının, toplantı tarihinden yedi gün önce ilân edilmek kaydıyla Genel Kurulun onayına sunulacağı, genel kurulun, işbölümü karar tasarısını aynen onaylayabileceği gibi üye tam sayısının en az üçte birinin teklifi üzerine değiştirerek de onaylayabileceği,

Dairelerden birinin yıl içinde gelen işleri normal çalışma ile karşılanamayacak oranda artmış ve daireler arasında iş bakımından bir dengesizlik meydana gelmiş ise takvim yılı başında bir kısım işlerin başka daireye verilebileceği,

Bu madde uyarınca alınan kararların Resmî Gazetede yayımlanıp, yayımını izleyen ay başından itibaren uygulanacağı düzenlenmiş olup(6110/md.4); aynı madde ile dava daireleri arasındaki işbölümü karar tasarısının hazırlanmasında uyulacak esaslar ise;

“1. İptal davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar yönünden, daireler arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır.

2. Tam yargı davaları yönünden işbölümü;

a) Zarara neden olan idari işlemde doğan uyumsuzluğu çözmekle görevli daireye göre,

b) Zarar idari eylemden kaynaklanmışsa hizmetin niteliğine göre,

belirlenir.

3. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyumsuzluğun kaynaklandığı mevzuat esas alınır.

4. Temyiz incelemesi yapmakla görevli daire, aynı konuda ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülecek davalara bakmak ve olağanüstü kanun yolları incelemelerini de yapmakla görevlidir.

5. İdare mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli idari dava dairesince yapılır.

6. Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli vergi dava dairesince yapılır.

7. İşbölümünde idari ve vergi dava dairelerinden herhangi birinin görevinde olduğu belirlenmemiş davalara bakmak üzere birer idari ve vergi dava dairesi görevlendirilir.

8. İşbölümünde aynı mevzuattan kaynaklanan uyuşmazlıkların birden fazla dairede çözümlenmesi konusunda farklı esaslar belirlenebilir.”

olarak belirlenmiştir.

6110 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler ile Danıştay’ın vergi işlerine bakan birimlerinde değişiklik yapılmamış olup değişiklikten önce olduğu gibi değişiklikten sonra da Danıştay dava dairelerinden 3., 4., 7. ve 9. dava daireleri vergi dava daireleri olarak görev yapmaktadırlar.

Danıştay’ın vergi işlerine bakan birimlerinin görevleri aşağıda belirtilmiştir:¹⁴⁶

Üçüncü Dava Dairesi:

- Vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine,

- Vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere,

ilişkin dava işleri çözümler.

¹⁴⁶ Yüce, a.g.e., s.21-22.

Dördüncü Dava Dairesi:

- Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları çözümler,
- Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici işlemlere ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' a açılan davaları çözümler.

Yedinci Dava Dairesi:

- Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere,
 - Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi,
 - Motorlu taşıtlar vergisine,
 - Veraset ve intikal vergilerine,
 - Damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerine,
- ilişkin davaları çözümler.

Ayrıca yukarıda görevine girdiği belirtilen konularda, Bakanlar Kurulu Kararları ile düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda ilk derece mahkemesi; aynı konularda vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan başvurular hakkında da temyiz mercii olarak uyuşmazlıkları çözümler.

Dokuzuncu Dava Dairesi:

- Emlak vergisine ve emlak alım vergisine,
 - Köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere,
 - Harçlar Kanununa,
- ilişkin davaları çözümler.

Ayrıca yukarıda sayılan vergilere ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici işlemlere ilişkin olarak ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' a açılan davaları çözümler.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar, alacağın tahakkukuna ilişkin davalar bakmakla görevli dava daireleri tarafından çözümlenir.

Bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı ya da benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyuşmazlıklar, önceki vergiden doğan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli dairece çözümlenir.

Danıştay Kanunu' nun 17 nci maddesine göre; Danıştay bünyesinde vergilerle ilgili olarak dava daireleri dışında bir de Vergi Dava Daireleri Kurulu bulunur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu:

Vergi Dava Daireleri Kurulu; vergi dava daireleri başkanları (4 kişi) ile her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin kurulda görev yapacak şekilde iki yıl için seçeceği üçer üyeden oluşur. Vergi dava daireleri kurulları tüm üyelerin katılımı ile toplanır. Kurulda yeteri kadar tetkik hakimi bulunur. Bu kurula Danıştay Başkanı ya da vekillerinden biri başkanlık eder. Böylece Vergi Dava Daireleri Kurulu 17 kişi olarak toplanır, kararlar oyçokluğu ile verilir.

Danıştay Kanunu' nun 38 nci maddesine göre Vergi Dava Daireleri Kurulunun Görevleri;

- Vergi mahkemelerince verilen ısrar kararları,
- Vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen incelemektir.

İçtihadı Birleştirme Kurulu:

İçtihadı Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin ya da İDDK ile VDDK' nun aynı konu ile ilgili kararları arasında aykırılık ya da uyuşmazlık görüldüğünde ya da birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğünde toplanır. İçtihadı Birleştirme Kurulunda incelenecek konular Danıştay Başkanınca gönderilir. Kurul, Başsavcının düşüncesini de aldıktan sonra içtihatların birleştirilmesine ya da değiştirilmesine karar verir.

İçtihatların birleştirilmesi ya da birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları ya da Başsavcı tarafından istenebilir. Ayrıca, aykırı kararlarla ilgili kişiler de içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilir. Kurulun, içtihatların birleştirilmesi ya da değiştirilmesi hakkındaki kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde

resmi gazetede yayımlanır. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare tarafından uyulması zorunludur.

Danıştay' ın görevleri Anayasa' nın 155 inci maddesi ile 2575 sayılı Danıştay Kanunu' nun 23 üncü maddesinde gösterilmiştir. Buna göre Danıştay,¹⁴⁷

a) İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' da görülen davalarla ilgili kararlara karşı yapılan temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Ancak, idare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararlarına karşı temyiz yolu ile Danıştay' a başvuramaz.

b) Danıştay Kanunu' nda yazılı idari davalara, ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

Bu davaların neler olduğu, 4575 sayılı Kanun' un 2 nci maddesi ile değişik Danıştay Kanunu' nun 24 ncü maddesinde gösterilmiştir. Buna göre;

“1- Danıştay ilk derece mahkemesi olarak;

a) Bakanlar Kurulu kararlarına,

b) Başbakanlık ve bakanlık müsteşarları, müsteşar yardımcıları, genel müdürleri ve kurul başkanları; diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşar, başkan ve genel müdürleriyle ilgili müşterek kararnamelere,

c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,

d) Danıştay idari dairelerince ya da İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,

e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,

Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları çözüme kavuşturur.

¹⁴⁷ Aslan-Tanrıver, a.g.e., s.146-147.

2- Danıştay, yine ilk derece mahkemesi olarak, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar. Ayrıca, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu' nun karşı açılacak olan idari davalara da, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' da bakılır”.

c) Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir,

d) Tüzük tasarılarını inceler ve kamu hizmetlerine ilişkin imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında görüş bildirir,

e) Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüşünü bildirir,

f) Danıştay Kanunu ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar.

Danıştay' ın yukarıda sayılan görevlerinden ilk ikisi yargısal; diğerleri ise idari niteliktedir.

3. Danıştay Meslek Mensuplarının Nitelikleri ve Seçilmeleri

Danıştay meslek mensupları, Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay başkanvekilleri, daire başkanları ve üyelerdir. Danıştay Başkanı, Başsavcısı, başkanvekilleri ve daire başkanları, kendi üyeleri arasından Danıştay Genel Kurulunca üye tamsayısının salt çoğunluğu ve gizli oyla dört yıl için seçilirler. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler. Danıştay Başkanı ve Başsavcısı seçilebilmek için sekiz yıl; başkanvekili ve daire başkanı seçilebilmek için altı yıl süre ile Danıştay üyeliği yapmış olmak zorunludur.

Danıştay üyelerinin dörtte üçü, birinci sınıf idari yargı hakim ve savcılar ile bu meslekten sayılanlar arasından Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu; dörtte biri bakanlık, müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, elçilik, valilik, generallik, amirallik, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği, genel ve katma bütçeli dairelerde ve kamu kuruluşlarında genel müdürlük veya en az bu derecede tetkik ve teftiş kurulu başkanlıkları, yükseköğretim kurumlarında hukuk, iktisat, maliye, kamu yönetimi profesörlüğü, bakanlıkların başhukuk müşavirliği veya birinci hukuk müşavirliği veya Maliye Bakanlığında bu derecelerdeki hukuk müşavirliği, müşavir avukatlığı veya

muhakemat müdürlüğü görevlerini yapanlar arasından, Cumhurbaşkanı tarafından seçilir.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Aslan-Tanrıver, a.g.e., s.143.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞLAYICI YARGI KARARLARININ ANALİZİ

I. BAĞLAYICI VERGİ HUKUKU KAYNAKLARININ KURUMSAL YAPISI

Türkiye’ de Vergi Hukukuna bağlayıcı kaynak oluşturan yargı kararları; vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş olan Danıştay içtihadı birleştirme kurulu kararları ile Anayasa Mahkemesi iptal kararlarıdır.

A) DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARI

2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesine göre dava dairelerinin yada idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları yada ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık yada uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, İçtihadı Birleştirme Kurulu, içtihadın birleştirilmesi yada değiştirilmesine karar verir.

Yine 2575 sayılı Danıştay Kanununun 40 ıncı maddesine istinaden içtihadı birleştirme kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile mahkemeler ve idare uymak zorundadır. İçtihadı birleştirme kararları Resmi Gazetede yayımlanır ve benzer olaylarda idareyi, mahkemeleri ve Danıştay Dairelerini bağlar. İçtihadı birleştirme kararları, soyut hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulamada birlik sağlamak açısından vergi hukukuna bağlayıcı bir kaynak oluşturur.¹⁴⁹

B) ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARI

Anayasa Mahkemesinin en önemli görevi, Yasama Organının çıkardığı kanunların Anayasaya uygunluğunu denetlemektir. Anayasa Mahkemesinin kararları Resmi Gazetede yayımlanırlar ve Anayasanın 153 ncü maddesine istinaden kesin olup yasama, yürütme ve yargı organlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlarlar.

Anayasa Mahkemesinin vergi kanunları ile ilgili olarak verdiği iptal kararları, Vergi Hukukunun bağlayıcı kaynaklarından olan bir vergi kanununu ortadan kaldırdığı

¹⁴⁹ Pehlivan, a.g.e., s.32.

için son derece önemli olup bu yönüyle bu kararlar vergi hukukuna bağlayıcı kaynak oluştururlar.¹⁵⁰

Ancak burada şunu belirtmekte fayda vardır ki; vergi hukuku alanında Anayasa Mahkemesinin iki konuda yetkisi sınırlandırılmış olup bunlar;

- 1- Anayasanın 90 ıncı maddesinin 5 fıkrasına göre; usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası vergi antlaşmaları,
- 2- Anayasanın 148 inci maddesinin 1 fıkrasına göre; olağanüstü hallerde ve sıkıyönetim ve savaş durumlarında çıkarılacak vergi konusundaki kanun hükmünde kararnameleri,

hakkında bunların Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılmaz.

II. DANIŞTAY İÇTİHATI BİRLEŞTİRME KURULU KARARLARININ ANALİZİ

Çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde ilk defa 1868 yılında Şurayı Devlet adıyla kurulup faaliyete geçen Danıştay' ın vermiş olduğu; vergi yargısının temel ve bağlayıcı kaynaklarından olan İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararlarının; Türk vergi tarihinin en önemli dönüm noktalarından biri olan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği tarih olan 01.01.1950 tarihi ile tez çalışmamıza başladığımız tarih olan 30.06.2010 tarihleri arasında olanları analiz edilecektir.

A) DANIŞTAY KARARLARININ DAİRELERE GÖRE DAĞILIMI

Danıştay' ın vergi işlerine bakan ya da bakmayan dairelerince inceleme döneminde verilen karar sayıları ile bu karar sayılarının toplam karar sayısı içindeki yüzdeler oranları aşağıda bulunan Tablo-4 de gösterilmiştir. Ancak tabloda gösterilen karar sayıları vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş tüm kararların sayıları olup bunlardan sadece içtihatları birleştirme kurulunca verilen içtihadı birleştirme kararları bağlayıcı niteliktedir.

¹⁵⁰ Pehlivan, a.g.e., s.28.

Tablo-4: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay Kararlarının Dairelere Göre Dağılımı(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

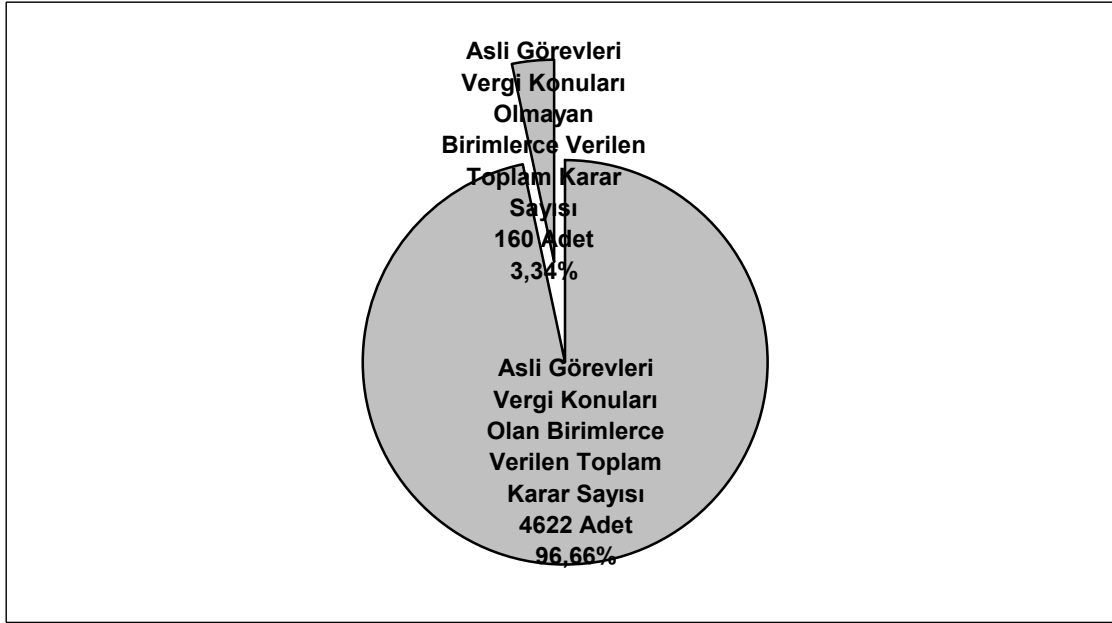
DAİRESİ	KARAR SAYISI	YÜZDESİ (%)
Birinci Daire	5	0,10
Üçüncü Daire	1149	24,03
Dördüncü Daire	721	15,08
Altıncı Daire	3	0,06
Yedinci Daire	1371	28,67
Sekizinci Daire	1	0,02
Dokuzuncu Daire	770	16,10
Onuncu Daire	13	0,27
Onbirinci Daire	116	2,43
İdari Dava Daireleri	1	0,02
Vergi Dava Daireleri	569	11,90
İdari İşler Kurulu	1	0,02
Başkanlar Kurulu	20	0,42
İçtihatları Birleştirme Kurulu	42	0,88
Toplam Karar Sayısı	4782	100

Kaynak : <<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>>, Erişim(15.12.2010).

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de anlatıldığı üzere Danıştay' ın vergi işlerine bakan birimleri 3 üncü Daire, 4 üncü Daire, 7 inci Daire, 9 uncu Daire, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu' dur. Bununla beraber Tablo-4' den de anlaşılacağı üzere, 01.01.1950-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilişkili olarak, asli görev alanları vergi konuları olmayan 1 inci Daire, 6 ıncı Daire, 8 inci Daire, 10 uncu Daire, 11 inci Daire, İdari Dava Daireleri Kurulu, İdari İşler Kurulu ve Başkanlar Kurulunun da vergi kanunları ile ilgili kararlar verdikleri görülmüştür. İnceleme döneminde vergi kanunları ile ilişkili olarak verilen toplam 4782 kararın 160 tanesi yukarıda sayılan ve asli görev alanları vergi konuları olmayan Danıştay birimlerince verilmiştir. Bu birimlerce verilen kararların toplam kararlara oranı % 3,34' dür.

Aşağıda bulunan Şekil-2’ de 01.01.1950-30.06.2010 tarihleri arasında Danıştay’ın asli görev alanları vergi konuları olan birimleri ile asli görev alanları vergi konuları olmayan birimlerince; vergi konuları ile ilgili olarak verilen toplam karar sayıları ile bunların toplam karar sayısı içindeki oranları gösterilmiştir.

Şekil-2 : Danıştay’ın Vergi Konuları İle Görevli Olan ve Olmayan Birimlerinde Verilen Kararların Yüzdeleri (01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).



Kaynak : İncelenen Danıştay Kararlarından tarafimca hazırlanmıştır.

B) VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARI

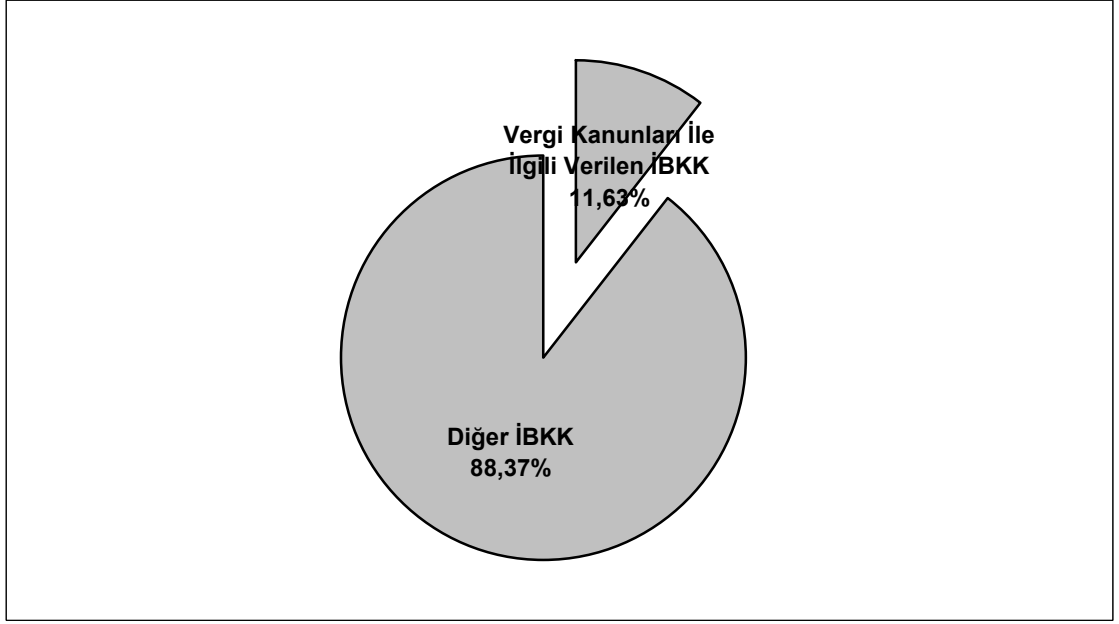
Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu inceleme dönemi olan 01.01.1950-30.06.2010 döneminde toplam 361¹⁵¹ adet içtihadı birleştirme kararı vermiş olup; bu kararların sadece 42¹⁵² si vergi kanunları ile ilgilidir. Vergi kanunları ile ilgili olarak verilen içtihadı birleştirme kararlarının, toplam İçtihadı Birleştirme Kararları içindeki payı % 11,63’ dür.

¹⁵¹ Ahmet Arslan-Tuncay Dündar, **Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları 1993’ den Günümüze**, Ankara, Seçkin, 2002, s.1-98. ile <<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>>, (Erişim: 25.12.2010) kaynaklarından tarafimca düzenlenmiştir.

¹⁵² İncelenen Danıştay içtihatları birleştirme kararlarının incelenmesinden tarafimca oluşturulmuştur.

Aşağıda bulunan Şekil-3' de 01.01.1950-30.06.2010 tarihleri arasında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilen toplam içtihadı birleştirme karar sayısı içinde vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş olan içtihadı birleştirme kararlarının oranı gösterilmiştir.

Şekil-3: Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Toplam İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

Yine aşağıda bulunan Tablo-5' de Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun vergi kanunları ile ilgili 01.01.1950-30.06.2010 döneminde vermiş olduğu içtihadı birleştirme kurulu kararları, karar yılı, karar sayısı, esas yılı, esas sayısı, karar tarihi ve yayımlanmış oldukları resmi gazete tarih ve sayıları ayrı ayrı sütunlarda belirtilmek suretiyle gösterilmiştir.

Tablo-5: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Yılı	Karar Sayısı	Esas Yılı	Esas Sayısı	Karar Tarihi	Yayımlandığı Resmi Gazete
1	1950	44	1949	567	16.02.1950	14.04.1950/7483
2	1951	278	1951	66	25.05.1951	27.07.1951/7869
3	1952	4	1951	225	11.01.1952	29.03.1952/8072
4	1952	70	1951	262	29.02.1952	06.05.1952/8102
5	1952	90	1950	510	21.03.1952	19.06.1952/8139
6	1952	158	1951	1	18.04.1952	23.07.1952/8165
7	1952	169	1952	61	12.05.1952	26.07.1952/8168
8	1952	264	1952	65	10.10.1952	26.11.1952/8267
9	1952	312	1952	158	28.11.1952	12.02.1953/8333
10	1953	41	1953	45	03.04.1953	30.05.1953/8421
11	1953	61	1953	77	08.05.1953	27.07.1953/8468
12	1953	140	1953	144	23.10.1953	16.01.1954/8609
13	1953	145	1953	152	06.11.1953	07.01.1954/8601
14	1954	71	1953	132	19.03.1954	30.04.1954/8696
15	1954	114	1954	76	11.06.1954	20.08.1954/8782
16	1955	28	1954	141	04.03.1955	03.05.1955/8996
17	1955	86	1955	48	01.07.1955	17.08.1955/9080
18	1955	105	1954	141	21.10.1955	21.12.1955/9186
19	1956	102	1956	24	15.06.1956	21.08.1956/9387
20	1956	194	1955	41	14.12.1956	09.04.1957/9581
21	1957	255	1957	895	08.11.1957	19.03.1958/9862
22	1958	434	1958	342	13.06.1958	03.09.1958/9997
23	1966	6	1965	13	02.07.1966	28.07.1966/12360
24	1967	3	1965	106	04.02.1967	09.05.1967/12593
25	1969	13	1965	66	28.06.1969	24.02.1970/13429
26	1980	7	1972	11	26.06.1980	Yayımlanmadı
27	1981	2	1980	4	11.06.1981	Yayımlanmadı
28	1981	3	1977	6	11.06.1981	Yayımlanmadı
29	1982	7	1981	11	17.06.1982	Yayımlanmadı
30	1983	2	1977	2	27.01.1983	Yayımlanmadı
31	1983	4	1966	55	27.01.1983	Yayımlanmadı
32	1983	8	1969	3	29.12.1983	17.05.1984/18404
33	1988	1	1987	3	11.02.1988	05.05.1988/19805
34	1989	1	1988	1	16.02.1989	09.06.1989/20198
35	1992	1	1990	3	23.01.1992	21.04.1992/21206
36	1993	1	1990	4	25.02.1993	25.07.1993/21648
37	1994	2	1992	2	16.06.1994	03.04.1995/22247
38	1996	1	1995	1	29.02.1996	18.10.1996/22791
39	2001	1	1998	1	16.01.2001	Yayımlanmadı
40	2001	3	1999	3	16.01.2001	16.07.2001/24464
41	2002	3	2002	3	19.07.2002	13.12.2002/24962
42	2004	1	2004	1	22.12.2004	19.04.2005/25791

Kaynak : 01.01.1950-30.06.2010 Döneminde Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının incelenmesinden tarafimca oluşturulmuştur.

Tablo-5’ de de anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak 42 içtihadı birleştirme kararı verilmiş olup; bunların 7’ si Danıştay’ ın ilgili dairelerince verilen kararların yerleşik bir hal alması nedeniyle içtihadın birleştirilmesine gerek olmadığı yönünde içtihadı birleştirme kararları olduğundan resmi gazetede yayımlanmamıştır. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde bu kararlar ile ilgili analiz yapılmayacaktır. Bununla beraber verilen kararların karar yıllarına bakıldığında en fazla kararın 7 karar ile 1952 yılında verildiği görülmektedir. Ayrıca 2004 yılından sonra vergi kanunları ile ilgili içtihadı birleştirme kararı verilmemesi de dikkat çekici bir husustur.

Türk Vergi Sistemi, Anayasanın 73 ncü maddesinde vergi ödemenin ölçütü olarak kabul edilen mali gücün unsurları olan gelir, servet ve tüketimi esas alacak şekilde oluşturulmuştur. Vergi sistemi gelirden alınan vergiler, servetten (ve servet transferinden) alınan vergiler ve tüketimden alınan vergiler olarak başlıca üç sınıfa ayrılabilir.¹⁵³

1. Geliri Vergilendiren Kanunlar Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi

Gelir üzerinden alınan vergiler; genel olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Ülkemizde yürürlükten kaldırılmış bulunan Mali Denge Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi gibi zaman zaman, ekonomik anlamda çifte vergileme sayılabilecek gelir vergilemesi yapılmış ise de; günümüz itibariyle geliri vergilendiren vergiler Gelir ile Kurumlar Vergisidir.¹⁵⁴ Bu bakımdan geliri vergilendiren kanunları gelir ve kurumlar vergisi olarak sınıflandırmak yükümlülük açısından yapılmış bir sınıflandırmadır.¹⁵⁵

Gelir vergisi bir gerçek kişinin, bir takvim yılında elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların, safi toplamından alınan bir vergidir.

¹⁵³ Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 396, 2009, s.346.

¹⁵⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999, s.232.

¹⁵⁵ Coşkun Can Aktan- Dilek Dileyici, İstiklal Y.Vural, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.54.

Konusu ve matrahı; gerçek, safi, yıllık gelirdir. Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır.¹⁵⁶

Gerçek kişiler gibi tüzel kişiler de iktisadi faaliyetlere katılmakta ve bu faaliyetleri sonunda kazanç sağlamaktadırlar. Gerçek kişiler dışında kalan bazı kişilerin safi kazançları üzerinden alınan vergiye ise kurumlar vergisi denilmektedir.¹⁵⁷

Aşağıda bulunan tabloda geliri vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen içtihadı birleştirme kararları gösterilmiştir.

Tablo-6: Geliri Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Yılı	Karar Sayısı	Esas Yılı	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun Numarası	İlgili Olduğu Kanun Adı	İlgili Olduğu Madde Numarası
1	1950	44	1949	567	2395	Kazanç Vergisi Kanunu	Bağlı Cetvel
2	1952	4	1951	225	2395	Kazanç Vergisi Kanunu	4,79
3	1952	312	1952	158	2395	Kazanç Vergisi Kanunu	13
4	1953	41	1953	45	2395	Kazanç Vergisi Kanunu	12
5	1953	61	1953	77	5421	Gelir Vergisi Kanunu	91
6	1955	28	1954	141	5421	Gelir Vergisi Kanunu	66
7	1955	86	1955	48	5422	Kurumlar Vergisi Kanunu	---
8	1956	102	1956	24	5421	Gelir Vergisi Kanunu	82
9	1967	3	1965	106	193	Gelir Vergisi Kanunu	23
10	1983	8	1969	3	193	Gelir Vergisi Kanunu	29
11	1989	1	1988	1	193	Gelir Vergisi Kanunu	111
12	1992	1	1990	3	193	Gelir Vergisi Kanunu	38,39,40,41
13	1993	1	1990	4	193	Gelir Vergisi Kanunu	Mükerrer 116
14	1994	2	1992	2	5422	Kurumlar Vergisi Kanunu	1
15	1996	1	1995	1	193	Gelir Vergisi Kanunu	69
16	2001	3	1999	3	193 5422	Gelir Vergisi Kanunu Kurumlar Vergisi Kanunu	101,94 22,24
17	2002	3	2002	3	193	Gelir Vergisi Kanunu	94
18	2004	1	2004	1	193 5422	Gelir Vergisi Kanunu Kurumlar Vergisi Kanunu	38,39,40,41 13

Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafımca hazırlanmıştır.

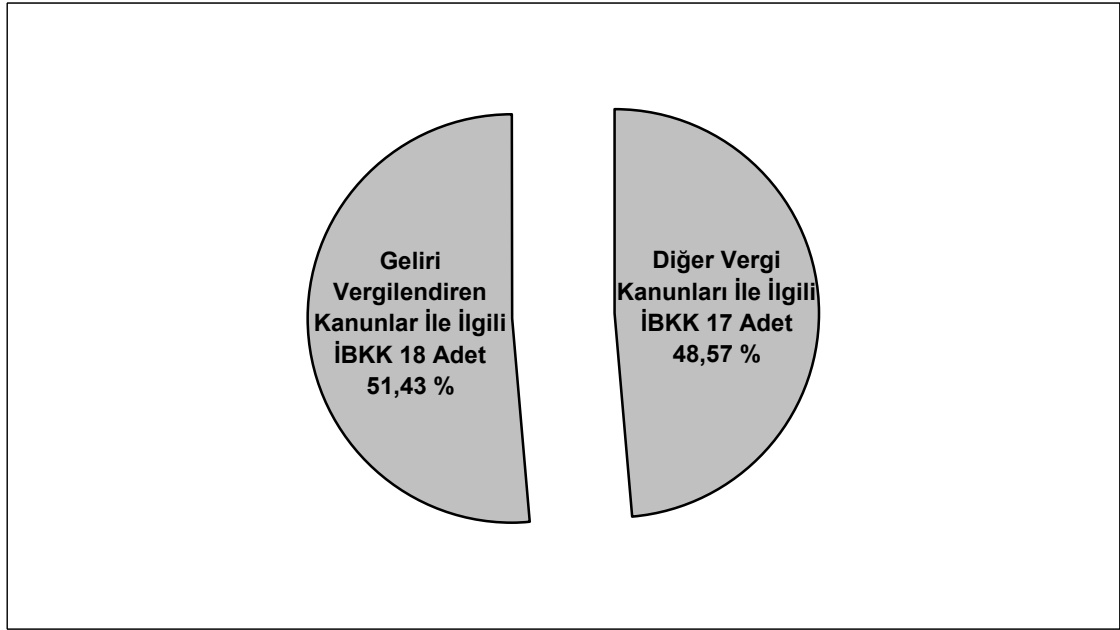
¹⁵⁶ Mehmet Tosuner-Zeynep Arıkan-A.Burçin Yereli, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 2000, s.9.

¹⁵⁷ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Kırklareli, Sermet Matbaası, 1981, s.380.

Tablo-6' dan da anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde geliri vergilendiren kanunlar ile ilgili olarak 18 içtihadı birleştirme kararı verilmiştir. Bunlardan 4' ü 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile ilgili iken, 3' ü 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 7' si 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 2' si 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 2' si ise hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 35 içtihadı birleştirme kararı içinde geliri vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen 18 içtihadı birleştirme kararının oranı % 51,43' dür.

Aşağıda bulunan Şekil-4' de 01.01.1950-30.06.2010 tarihleri arasında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilen toplam içtihadı birleştirme karar sayısı içinde geliri vergilendiren vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş olan içtihadı birleştirme kararlarının oranı gösterilmiştir.

Şekil-4: Geliri Vergilendiren Kanunlar İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

2. Tüketimi Vergilendiren Kanunlar Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi

Kamu hizmetlerinin gerçekleşmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde tüketimin de vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Tüketim üzerinden alınan vergiler; üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine

konulan vergilerdir. Bu vergi türünde gelir ya da servet, elde edildikleri zaman değil, harcadıkları aşamada, mal ve hizmetlerin içerisine gizlenmiş olarak vergilendirilirler.¹⁵⁸ Genel harcama vergileri ve muamele vergileri (yayıllı muamele vergisi, toplu muamele vergisi, katma değer vergisi) bu grupta değerlendirilir.

Aşağıda bulunan Tablo-7’ de 01.01.1950-30.06.2010 döneminde tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili verilmiş olan içtihadı birleştirme kararları ile kararların ilgili oldukları kanun numarası, kanun adı ve ilgili oldukları madde numaraları gösterilmiştir.

Aşağıda bulunan tabloda tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen içtihadı birleştirme kararları gösterilmiştir.

Tablo-7: Tüketimi Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Yılı	Karar Sayısı	Esas Yılı	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun Numarası	İlgili Olduğu Kanun Adı	İlgili Olduğu Madde Numarası
1	1953	140	1953	144	3843	Muamele Vergisi Kanunu	5
2	1957	255	1957	895	3843	Muamele Vergisi Kanunu	21

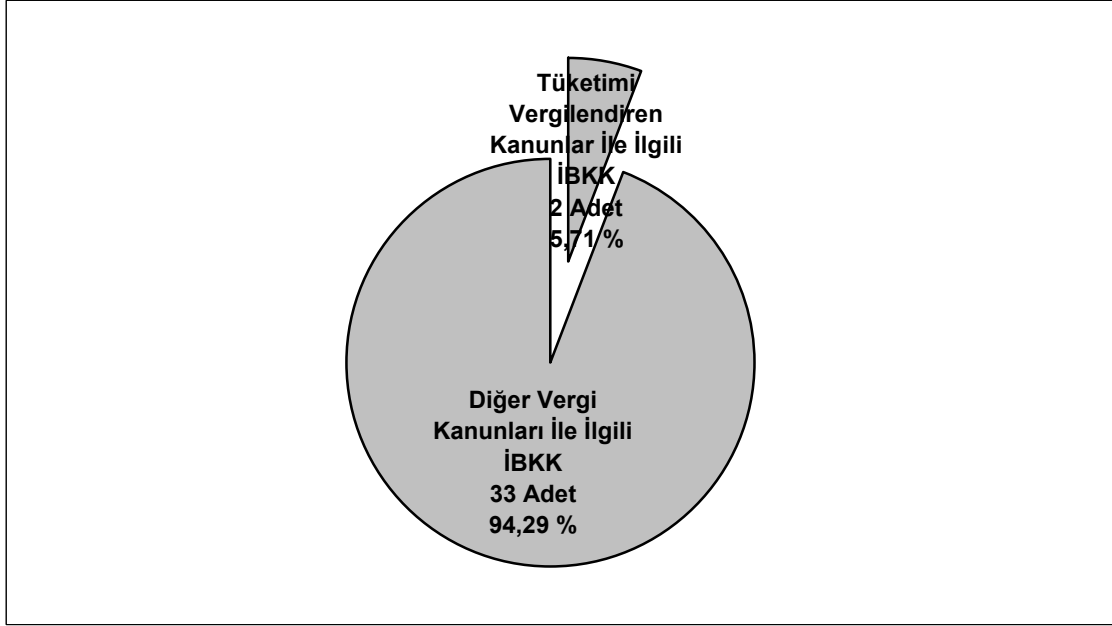
Kaynak : İncelenen İBKK’ dan tarafimca hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili olarak 2 içtihadı birleştirme kararı verilmiştir. Bu kararların her ikisi de 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile ilgili olup; ilk karar 1953 yılında, ikinci karar ise 1957 yılında verilmiştir. İnceleme döneminde verilen 35 içtihadı birleştirme kararı içinde tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen 2 içtihadı birleştirme kararının oranı % 5,71’ dir.

Aşağıda bulunan Şekil-5’ de 01.01.1950-30.06.2010 tarihleri arasında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilen toplam içtihadı birleştirme karar sayısı içinde tüketimi ilgilendiren vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş olan içtihadı birleştirme kararlarının oranı gösterilmiştir.

¹⁵⁸ Mualla Öncel, **Gider Vergileri**, Ankara, A.Ü.Hukuk Fakültesi Yayınları, No:226, Sevinç Matbaası, 1967, s.1.

Şekil-5: Tüketimi Vergilendiren Kanunlar İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafımca hazırlanmıştır.

3. Serveti Vergilendiren Kanunlar Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi

Servet vergileri gelirin tasarruf edilen bölümünün bir uzantısı olarak oluşan servetin ya da bu servet unsurlarının transferinin vergiye esas alınması sonucu oluşurlar. Burada amaçlanan vergi hasılatının sağlanması ya da sosyo-ekonomik politikaların gerçekleştirilmesi bakımından çeşitli vergi uygulamalarına dayanan bir vergi sisteminin benimsenmiş olmasının bir uzantısı olarak servetin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğunun kabul edilmesi sonucu, servetten ve servetin el değişiminden dolayı vergi uygulaması yoluna gidilmektedir. Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve taşıt alım vergisi bu grupta değerlendirilir.¹⁵⁹

Aşağıda bulunan tabloda serveti vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen içtihadı birleştirme kararları gösterilmiştir.

¹⁵⁹ Akdoğan, 1999, a.g.e., s.238-249.

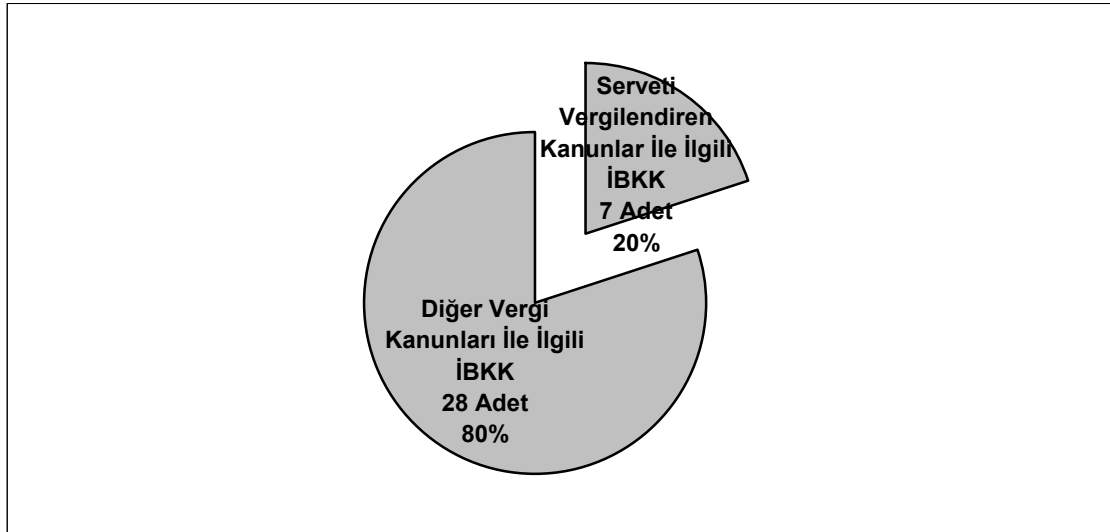
Tablo-8: Serveti Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Yılı	Karar Sayısı	Esas Yılı	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun Numarası	İlgili Olduğu Kanun Adı	İlgili Olduğu Madde Numarası
1	1952	90	1950	510	1837	Bina Vergisi Kanunu	11
2	1952	158	1951	1	1837	Bina Vergisi Kanunu	3
3	1952	264	1952	65	797	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	2
4	1953	145	1953	152	1837	Bina Vergisi Kanunu	12
5	1956	194	1955	41	1837	Bina Vergisi Kanunu	3
6	1969	13	1965	66	1833	Arazi Vergisi Kanunu	7
7	1988	1	1987	3	1319	Emlak Vergisi Kanunu	22

Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde serveti vergilendiren kanunlar ile ilgili olarak 7 içtihadı birleştirme kararı verilmiştir. Bu kararlardan 4' ü 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu, 1' i 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1' i Arazi Vergisi Kanunu ve 1' i ise Emlak Vergisi Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 35 içtihadı birleştirme kararı içinde serveti vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen 7 içtihadı birleştirme kararının oranı % 20,00' dir.

Şekil-6: Serveti Vergilendiren Kanunlar İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

4. Diğer Vergi Kanunları Bakımından İçtihadı Birleştirme Kararlarının Analizi

İnceleme döneminde gelir, tüketim ya da serveti ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili olarak sadece dış ticaret işlemleri üzerine konulacak mali yükümlülükleri düzenleyen Gümrük Tarifesi Kanunu ile Gümrük Kanunu ile ilgili içtihadı birleştirme kararlarının alındığı tespit edilmiştir.

Tablo-9: Diğer Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları(01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

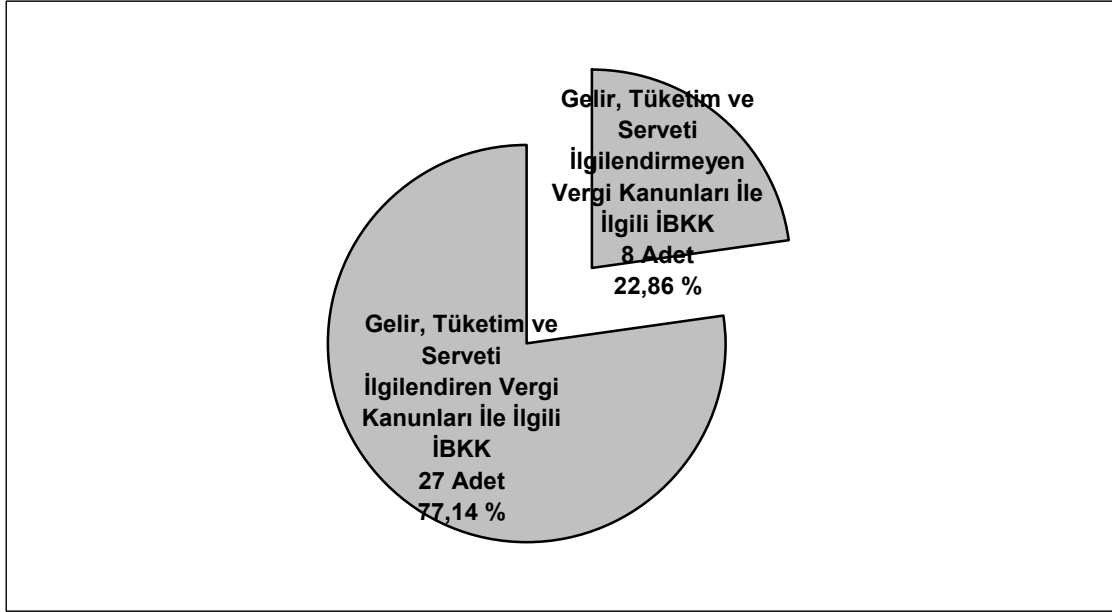
Sıra	Karar Yılı	Karar Sayısı	Esas Yılı	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun Numarası	İlgili Olduğu Kanun Adı	İlgili Olduğu Madde Numarası
1	1951	278	1951	66	2255	Gümrük Tarifesi Kanunu	131
2	1952	70	1951	262	2255	Gümrük Tarifesi Kanunu	745/A
3	1952	169	1952	61	2255	Gümrük Tarifesi Kanunu	558/H-1
4	1954	71	1953	132	2255	Gümrük Tarifesi Kanunu	342
5	1954	114	1954	76	5383	Gümrük Kanunu	82
6	1955	105	1954	141	5383	Gümrük Kanunu	76
7	1958	434	1958	342	5383	Gümrük Kanunu	68
8	1966	6	1965	13	5383	Gümrük Kanunu	76,78,83,85

Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde gelir, tüketim ve serveti ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili olarak 8 içtihadı birleştirme kararı verilmiştir. Bu kararlardan 4' ü 2255 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu, 4' ü ise 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 35 içtihadı birleştirme kararı içinde gelir, tüketim ve serveti ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili verilen 8 içtihadı birleştirme kararının oranı % 22,86' dır.

Aşağıda bulunan Şekil-7' de 01.01.1950-30.06.2010 tarihleri arasında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca verilen toplam içtihadı birleştirme karar sayısı içinde gelir, tüketim ve serveti ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş olan içtihadı birleştirme kararlarının oranı gösterilmiştir.

Şekil-7: Gelir, Tüketim ve Serveti İlgilendirmeyen Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İçtihadı Birleştirme Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafımca hazırlanmıştır.

C) İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARININ LEHİNE OLDUĞU TARAF YÖNÜNDEN ANALİZİ

Tüm davalarda olduğu gibi vergi davalarında da davacı ve davalı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Vergi yargısında kural olarak bireyler idare aleyhine dava açarlar. Genel olarak davacı, idaresinin tesis etmiş olduğu idari işlemle menfaatleri ihlal edilen ya da hakları muhtel olan kişiler iken genel olarak davalı da tesis ettiği idari işlemler gereğince dava edilen vergi dairesi ya da bazı durumlarda Maliye Bakanlığı' dır.¹⁶⁰ Vergi kanunları ile ilgili olarak verilen içtihadı birleştirme kararlarının lehine olduğu taraf yönünden analizi yapılır iken kastedilen mükellef davacı olan bireyler, idare ise vergi dairesi ya da Maliye Bakanlığı' dır.

İnceleme döneminde verilen 35 adet içtihadı birleştirme kararının lehine sonuçlandığı tarafı gösterir tablo aşağıda sunulmuş olup tabloda 01.01.1950-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilmiş olan içtihadı birleştirme kararları; kararların ilgili oldukları kanun numarası ve lehine sonuçlandıkları taraf yönleriyle belirtilmiştir.

¹⁶⁰ Yüce, a.g.e., s.127-128.

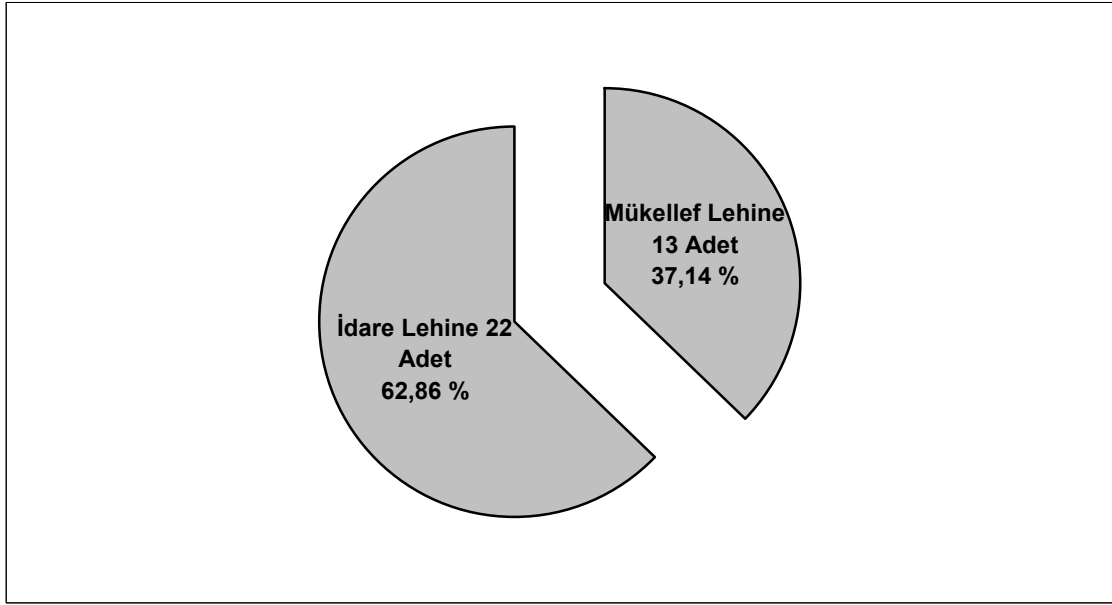
Tablo-10: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının Lehine Sonuçlandırıldığı Taraf (01.01.1950-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Yılı	Karar Sayısı	Esas Yılı	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun Numarası	Kararın Lehine Olduğu Taraf
1	1950	44	1949	567	2395	Mükellef lehine
2	1951	278	1951	66	2255	İdare lehine
3	1952	4	1951	225	2395	İdare lehine
4	1952	70	1951	262	2255	Mükellef lehine
5	1952	90	1950	510	1837	İdare lehine
6	1952	158	1951	1	1837	İdare lehine
7	1952	169	1952	61	2255	İdare lehine
8	1952	264	1952	65	797	İdare lehine
9	1952	312	1952	158	2395	İdare lehine
10	1953	41	1953	45	2395	İdare lehine
11	1953	61	1953	77	5421	İdare lehine
12	1953	140	1953	144	3843	İdare lehine
13	1953	145	1953	152	1837	İdare lehine
14	1954	71	1953	132	2255	İdare lehine
15	1954	114	1954	76	5383	İdare lehine
16	1955	28	1954	141	5421	Mükellef lehine
17	1955	86	1955	48	5422	İdare lehine
18	1955	105	1954	141	5383	İdare lehine
19	1956	102	1956	24	5421	İdare lehine
20	1956	194	1955	41	1837	Mükellef lehine
21	1957	255	1957	895	3843	Mükellef lehine
22	1958	434	1958	342	5383	İdare lehine
23	1966	6	1965	13	5383	Mükellef lehine
24	1967	3	1965	106	193	İdare lehine
25	1969	13	1965	66	1833	İdare lehine
26	1983	8	1969	3	193	Mükellef lehine
27	1988	1	1987	3	1319	Mükellef lehine
28	1989	1	1988	1	193	Mükellef lehine
29	1992	1	1990	3	193	Mükellef lehine
30	1993	1	1990	4	193	Mükellef lehine
31	1994	2	1992	2	5422	İdare lehine
32	1996	1	1995	1	193	İdare lehine
33	2001	3	1999	3	193 5422	İdare lehine
34	2002	3	2002	3	193	Mükellef lehine
35	2004	1	2004	1	193 5422	Mükellef lehine

Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili verilen kararlardan 13' ü mükellef lehine sonuçlanırken; 22' si ise idare lehine sonuçlanmıştır. Mükellef lehine sonuçlanan kararların yüzdesi % 37,14 iken; idare lehine sonuçlanan kararların yüzdesi % 62,86' dır.

Şekil-8: Vergi Kanunları İle İlgili Verilen İçtihadı Birleştirme Kararlarının Lehine Sonuçlandığı Tarafların Oranı.



Kaynak : İncelenen İBKK' dan tarafımca hazırlanmıştır.

D) İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARLARININ DAVA, KARAR VE YAYIM TARİHİ ARASINDAKİ GÜN FARKLARI YÖNÜNDEN ANALİZİ

01.01.1950-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen İçtihadı Birleştirme Kararlarının; dava tarihi, karar tarihi ve resmi gazetede yayımlandıkları tarihler ile karar tarihi ile dava tarihi arasındaki gün farkı, resmi gazetede yayımlanma tarihi ile karar tarihi arasındaki gün farkı ve resmi gazetede yayımlanma tarihi ile dava tarihi arasındaki gün farkları ayrıca resmi gazetede yayımlanma tarihi ile karar tarihi arasındaki gün farklarının ortalaması, resmi gazetede yayımlanma tarihi ile karar tarihi arasındaki ortalama gün farkı ve resmi gazetede yayımlanma tarihi ile dava tarihi arasındaki ortalama gün farkları aşağıda bulunan tabloda gösterilmiştir.

Tablo-11: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarının Dava Tarihi, Karar Tarihi ve Yayım Tarihi Arasındaki Gün Farkları (01.01.1950-30.06.2010 Dönemi)*.

Sıra	Karar Yılı/Sayısı	Esas Yılı/Sayısı	Dava Tarihi (1)	Karar Tarihi (2)	Resmi Gazete Tarihi (3)	(1) ile (2) Arasında ki Gün Farkı	(2) ile (3) Arasında ki Gün Farkı	(1) ile (3) Arasında ki Gün Farkı
1	1950/44	1949/567	21.02.1949	16.02.1950	14.04.1950	360	57	417
2	1951/278	1951/66	29.03.1951	25.05.1951	27.07.1951	57	63	120
3	1952/4	1951/225	12.07.1951	11.01.1952	29.03.1952	183	78	261
4	1952/70	1951/262	12.10.1951	29.02.1952	06.05.1952	140	67	207
5	1952/90	1950/510	10.06.1950	21.03.1952	19.06.1952	650	90	740
6	1952/169	1952/61	22.04.1952	12.05.1952	26.07.1952	20	75	95
7	1952/264	1952/65	02.05.1952	10.10.1952	26.11.1952	161	47	208
8	1952/312	1952/158	05.07.1952	28.11.1952	12.02.1953	146	76	222
9	1953/140	1953/144	03.07.1953	23.10.1953	16.01.1954	112	85	197
10	1953/145	1953/152	03.10.1953	06.11.1953	07.01.1954	34	62	96
11	1955/28	1954/141	15.03.1954	04.03.1955	03.05.1955	354	60	414
12	1955/86	1955/48	02.06.1955	01.07.1955	17.08.1955	29	47	76
13	1955/105	1954/141	15.03.1954	21.10.1955	21.12.1955	585	61	646
14	1956/102	1956/24	24.01.1956	15.06.1956	21.08.1956	143	67	210
15	1957/255	1957/895	09.05.1957	08.11.1957	19.03.1958	183	131	314
16	1983/8	1969/3	15.03.1969	29.12.1983	17.05.1984	5402	140	5542
17	1988/1	1987/3	05.02.1987	11.02.1988	05.05.1988	371	84	455
18	1989/1	1988/1	09.06.1988	16.02.1989	09.06.1989	252	113	365
19	1993/1	1990/4	07.02.1990	25.02.1993	25.07.1993	1114	150	1264
20	1994/2	1992/2	16.01.1992	16.06.1994	03.04.1995	882	291	1173
21	1996/1	1995/1	07.02.1995	29.02.1996	18.10.1996	387	232	619
22	2001/3	1999/3	29.09.1999	16.01.2001	16.07.2001	475	181	656
23	2002/3	2002/3	31.05.2002	19.07.2002	13.12.2002	49	147	196
24	2004/1	2004/1	26.05.2004	22.12.2004	19.04.2005	210	118	328
ORTALAMA						512	105	617

Kaynak : Dava Tarihleri Danıştay Başkanlığından alınmış ve incelenen İBKK' dan tarafimca hazırlanmıştır.

* 1951/1, 1953/45, 1953/77, 1953/132, 1954/76, 1955/41, 1958/342, 1965/13, 1965/106, 1965/66 ve 1990/3 esas sayılı kararların dava tarihlerine ulaşılabilmiştir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 01.01.1950-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen İçtihadı Birleştirme Kararlarının; dava tarihleri ile karar verilme tarihleri arasında geçen gün sayılarının ortalaması 512 gündür. Bununla beraber verilen kararlar karar tarihinden ortalama 105 gün sonra resmi gazetede yayımlanmaktadır. Ayrıca inceleme döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen İçtihadı Birleştirme Kararları dava tarihinden ortalama 618 gün sonra resmi gazetede yayımlanmaktadır.

III. ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ ANALİZİ

Vergi hukukunun bağlayıcı kaynaklarından olan kanunlar da soyut veya somut norm denetimi yoluyla anayasal yargı denetimine tabidir. Vergi kanunları aleyhine yetkili kişilerce açılan iptal davaları sonucu verilen Anayasa Mahkemesi iptal kararları da vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alır. Bu bağlamda çalışmamızda vergi yargısı organı olmayıp, verdiği iptal kararları nedeniyle vergi hukukuna kaynak oluşturan Anayasa Mahkemesi' nin tarihi, yapısı ve anayasa yargısı da anlatılacaktır.

A) ANAYASA MAHKEMESİNİN TARİHİ, YAPISI, ANAYASA YARGISI

1. Anayasa Mahkemesinin Tarihçesi

Ülkemizde Anayasa Mahkemesi ilk kez 1961 Anayasası'yla kurulmuştur. Türk siyasal sistemini inceleyenler, 1961 Anayasası'nın yasama işlemlerinin yargısal denetimi için özel bir Mahkeme olarak Anayasa Mahkemesi kurmasını, bu Anayasa'nın en radikal özelliği olarak yorumlamışlardır. Anayasa Yargısı, bazı değişikliklerle birlikte 1982 Anayasası'na da korunmuştur.

1945 yılında çok partili yaşama geçiş ve 1950 yılında yapılan demokratik seçimler ile iktidarın muhalefete geçmesiyle sorunların bitmediği anlaşılmış ve yasama meclisinin denetlenmesi gereksinimi duyulmuştur. Önce aydınlar tarafından ortaya konulan bu anlayış, daha sonra siyasal partiler tarafından da desteklenmiş ve 1961 Anayasası'yla ilk kez Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Amaçlanan ve umulan, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa'da yazılı temel hak ve özgürlükleri korumasıdır.

27 Mayıs 1960'da Türk Silahlı Kuvvetleri iktidarı ele aldıktan sonra 1961 Anayasası'nı hazırlayanlar, Yasaların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemek konusunda bir Anayasa Mahkemesi kurmanın gerekliliğine karar vermişlerdir. Gerçi kurulacak

Mahkemenin yapısı, oluşumu, işleri, örgütü, yargıçların seçimi ve anayasaya uygunluk denetiminin biçimleri konusunda kimi tartışmalar olmuşsa da, anayasa yargısının gerekliliğinde herkes birleşmiştir.

1961 Anayasası, 1924 Anayasası'nın "Ulusal Egemenlik" ilkesinden değişik bir egemenlik anlayışını kabul etmiştir. Bu anlayış, 1982 Anayasası'nca da benimsenmiştir. 1961 Anayasası'nın 4. maddesine göre "Egemenlik Kayıtsız Şartsız Milletindir". Maddenin bu ilk fıkrası, 1924 Anayasası'nın 3. maddesinden olduğu gibi alınmıştır. Ancak, 1961 ve 1982 Anayasalarının egemenliğin nasıl kurulacağını gösteren tümceleri, 1924 Anayasası'ndan oldukça değişik bir içeriktedir: "Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organlar tarafından kullanır." Türk Anayasa tarihi yönünden ele alındığında bu kuralın temel amacının, Parlamentonun üstünlüğüne son vermek olduğu söylenebilir. Parlamentonun üstünlüğü 1924 Anayasası'nın en temel özelliği idi. İlk kez 1961 ve ondan sonra da 1982 Anayasası'nda benimsenen bu yeni ilkenin, yani egemenliğin Anayasa'nın koyduğu esaslara göre yetkili organlar tarafından kullanılmasının öngörülmesiyle birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi, ulus adına egemenliği kullanan tek organ olmaktan çıkmıştır. 1961 ve 1982 Anayasaları, egemenliğin kullanılmasında yargıya önemli yetkiler tanımışlardır. Özellikle, Anayasa Mahkemesi, Parlamentonun çıkardığı yasaların anayasaya uygunluğunu denetlemesi nedeniyle egemenliğin kullanılmasında önemli bir paya sahiptir. Çünkü, Anayasa Mahkemesi, Parlamentonun çıkardığı yasaların Anayasa'ya aykırı olup olmadığına karar verebilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin, siyasal kurumların, özellikle Parlamentonun yetkilerini kötüye kullanması durumunda bir denge oluşturacağı ve bunu engelleyeceği düşünülmüştür.¹⁶¹

2. Anayasa Mahkemesinin Yapısı

Anayasa Mahkemesi'nin yapısı 1982 Anayasasının 146 ncı maddesinde düzenlenmiş olup; 13.05.2010 tarih, 27580 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5982 sayılı Kanun ile anılan madde değiştirilmiş ve Anayasa Mahkemesi'nin yapısı köklü değişikliklere uğramıştır.

Maddenin eski hali şöyledir:

¹⁶¹ <<http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=template&id=176&lang=0>>, (Erişim: 15.11.2010).

“Anayasa Mahkemesi onbir asıl ve dört yedek üyeden kurulur.

Cumhurbaşkanı, iki asıl ve iki yedek üyeyi Yargıtay, iki asıl ve bir yedek üyeyi Danıştay, birer asıl üyeyi Askerî Yargıtay, Askerî Yüksek İdare Mahkemesi ve Sayıştay genel kurullarınca kendi Başkan ve üyeleri arasından üye tamsayılarının salt çoğunluğu ile her boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden; bir asıl üyeyi ise Yükseköğretim Kurulunun kendi üyesi olmayan yükseköğretim kurumları öğretim üyeleri içinden göstereceği üç aday arasından; üç asıl ve bir yedek üyeyi üst kademe yöneticileri ile avukatlar arasından seçer.

Yükseköğretim kurumları öğretim üyeleri ile üst kademe yöneticileri ve avukatların Anayasa Mahkemesine asıl ve yedek üye seçilebilmeleri için, kırk yaşını doldurmuş, yükseköğrenim görmüş veya öğrenim kurumlarında en az onbeş yıl öğretim üyeliği veya kamu hizmetinde en az onbeş yıl fülen çalışmış veya en az onbeş yıl avukatlık yapmış olmak şarttır.

Anayasa Mahkemesi, asıl üyeleri arasından gizli oyla ve üye tamsayısının salt çoğunluğu ile dört yıl için bir Başkan ve bir Başkanvekili seçer. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler.

Anayasa Mahkemesi üyeleri, aslı görevleri dışında resmî veya özel hiçbir görev alamazlar.”

Maddenin 13.05.2010 tarih, 27580 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5982 sayılı Kanun ile değiştirilmiş hali ise;

“Anayasa Mahkemesi on yedi üyeden kurulur.

Türkiye Büyük Millet Meclisi; iki üyeyi Sayıştay Genel Kurulunun kendi başkan ve üyeleri arasından, her

boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden, bir üyeyi ise baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday içinden yapacağı gizli oylamayla seçer. Türkiye Büyük Millet Meclisinde yapılacak bu seçimde, her boş üyelik için ilk oylamada üye tam sayısının üçte iki ve ikinci oylamada üye tam sayısının salt çoğunluğu aranır. İkinci oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için üçüncü oylama yapılır; üçüncü oylamada en fazla oy alan aday üye seçilmiş olur.

Cumhurbaşkanı; üç üyeyi Yargıtay, iki üyeyi Danıştay, bir üyeyi Askerî Yargıtay, bir üyeyi Askerî Yüksek İdare Mahkemesi genel kurullarınca kendi başkan ve üyeleri arasından her boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden; en az ikisi hukukçu olmak üzere üç üyeyi Yükseköğretim Kurulunun kendi üyesi olmayan yükseköğretim kurumlarının hukuk, iktisat ve siyasal bilimler dallarında görev yapan öğretim üyeleri arasından göstereceği üçer aday içinden; dört üyeyi üst kademe yöneticileri, serbest avukatlar, birinci sınıf hâkim ve savcılar ile en az beş yıl raportörlük yapmış Anayasa Mahkemesi raportörleri arasından seçer.

Yargıtay, Danıştay, Askerî Yargıtay, Askerî Yüksek İdare Mahkemesi ve Sayıştay genel kurulları ile Yükseköğretim Kurulundan Anayasa Mahkemesi üyeliğine aday göstermek için yapılacak seçimlerde en fazla oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır. Baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday için yapılacak seçimde de en fazla oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır.

Anayasa Mahkemesine üye seçilebilmek için, kırk beş yaşın doldurulmuş olması kaydıyla; yükseköğretim kurumları öğretim üyelerinin profesör veya doçent unvanını kazanmış, avukatların en az yirmi yıl fiilen avukatlık yapmış, üst kademe yöneticilerinin yükseköğrenim görmüş ve en az yirmi yıl kamu hizmetinde fiilen çalışmış, birinci sınıf hâkim ve savcılarının adaylık dahil en az yirmi yıl çalışmış olması şarttır.

Anayasa Mahkemesi üyeleri arasından gizli oyla ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile dört yıl için bir Başkan ve iki başkan vekili seçilir. Süresi bitenler yeniden seçilebilirler.

Anayasa Mahkemesi üyeleri aslî görevleri dışında resmi veya özel hiçbir görev alamazlar.” şeklindedir.

Son duruma göre Anayasa Mahkemesi on yedi üyeden oluşmakta olup bunlardan Türkiye Büyük Millet Meclisi; iki üyeyi Sayıştay Genel Kurulunun kendi başkan ve üyeleri arasından, bir üyeyi ise baro başkanlarının göstereceği serbest avukatlar arasından, Cumhurbaşkanı; üç üyeyi Yargıtay, iki üyeyi Danıştay, bir üyeyi Askerî Yargıtay, bir üyeyi Askeri Yüksek İdare Mahkemesi genel kurullarınca kendi başkan ve üyeleri arasından; üç üyeyi Yükseköğretim Kurulunun kendi üyesi olmayan yükseköğretim kurumlarının hukuk, iktisat ve siyasal bilimler dallarında görev yapan öğretim üyeleri arasından; dört üyeyi ise üst kademe yöneticileri, serbest avukatlar, birinci sınıf hâkim ve savcılar ile en az beş yıl raportörlük yapmış Anayasa Mahkemesi raportörleri arasından seçer.

Anayasa Mahkemesine üye seçilebilmek için, kırk beş yaşın doldurulmuş olması kaydıyla; yükseköğretim kurumları öğretim üyelerinin profesör veya doçent unvanını kazanmış, avukatların en az yirmi yıl fiilen avukatlık yapmış, üst kademe yöneticilerinin yükseköğrenim görmüş ve en az yirmi yıl kamu hizmetinde fiilen çalışmış, birinci sınıf hâkim ve savcılarının adaylık dahil en az yirmi yıl çalışmış olması şarttır.

3. Anayasa Yargısı

Anayasa Mahkemesi' nin görev ve yetkileri Anayasa'nın verdiği görev ve yetkilerden ibarettir.¹⁶² AYM' nin esas görevi; kanunların ve Anayasa'da belirtilmiş diğer kuralların Anayasa'ya uygunluğunun denetimi olan "norm denetimi"dir. AYM' ne norm denetimi yanı sıra aşağıda belirtileceği üzere farklı görevlerde yüklenmiştir.¹⁶³

AYM' nin norm denetimi dışındaki görevleri;¹⁶⁴

- Cumhurbaşkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, AYİM Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK) ve Sayıştay Başkan ve üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargulamak (Any, md.148/3),

- Siyasi partilerin kapatılması konusundaki davaları görmek (Any, md.69/4),

- Siyasi partilerin mali denetimini yapmak (Any, md.69/3),

- Milletvekillerinin yasama dokunulmazlığının kaldırılması veya üyeliklerinin düşürülmesi veya TBMM üyesi olmayan bakanların dokunulmazlıklarının kaldırılmasına yönelik TBMM' ce verilen kararlara ilgililerin Anayasa ve İçtüzüğe aykırı karar olduğu iddiasına dayanan iptal taleplerine karar vermek (Any. md.85),

- UM' ne başkanlık edecek üyeyi, kendi üyeleri arasından seçmek (Any, md.158/2),

AYM' nin esas görevi Anayasa denetimine tabi normların denetimi yani norm denetimine tabi normların denetimidir. Bu kapsamda denetim şekli soyut ve somut norm denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Anayasal denetime tabi olan normların temel özelliği, normun yürürlükte olmasıdır.¹⁶⁵

Soyut norm denetimi ilgili konunun yürürlüğe girmeden (yürürlük tarihi ileri bir tarih ise) veya yürürlüğe girmekle beraber uygulama (derdest dava) dışındakilerce Anayasaya aykırılığının ileri sürülmesidir. Bu davayı açabilecekler Anayasa md. 150'de

¹⁶² Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin, 2000, s.457.

¹⁶³ Bülent Tanör-Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7.Basım, İstanbul, Beta, 2005, s.454.

¹⁶⁴ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 8.Basım, Ankara, Yetkin, 2004, s.375.

¹⁶⁵ Zehra Odyakmaz-Ümit Kaymak-İsmail Ercan, **Anayasa Hukuku: İdare Hukuku: İdari Yargı**, 3.Basım, Ankara, Savaş, 2005, s.129.

sayılıdır, iptal davası başlığı altında; “*Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve ana muhalefet partisi meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanır.*” Anayasa md. 151 gereği burada AYM’ nde dava açma süresi ilgili kanun veya kanun hükmünde kararnamenin resmi gazetede yayınlanmasından başlayarak 60 gündür.

Soyut norm denetimi açısından denetime tabi normlar ve denetim şekilleri (şekil ve esas açısından olmak üzere); Kanun, Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve TBMM İç Tüzüğü’nün şekil ve esas açısından, Anayasa değişikliklerini ise şekil bakımından sınırlı olarak Anayasaya uygunluğunun denetimidir. Ancak olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan KHK’ lerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz (Any. md.148/1).

Norm denetiminin diğer bir türü, somut norm denetimi; bir davada uygulanacak hukuk normunun Anayasaya uygun olup olmadığının AYM’ de tartışılmasına yol açan durumdur.¹⁶⁶ Somut norm denetimine doktrinde “itiraz” veya “defi” yolu da denmektedir.¹⁶⁷ Burada söz konusu olan derdest bir davada uyuşmazlığa uygulanacak normun Anayasaya uygun olup olmadığı ön sorunun çözümü için AYM’ ne başvurulmasıdır. Any. md.152/1’e göre; “*Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin...iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin ...vereceği karara kadar davayı geri bırakır.*” Mahkeme taraf iddiasına ciddi bulmaz ise bu iddia temyiz merciince esas hükümlerle birlikte karara bağlanır. AYM, 5 ay içinde karar verir eğer bu süre içinde karar verilmezse mahkeme yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak AYM kararı, esas hakkında

¹⁶⁶ Mehmet Kocaoğlu, **Anayasa Hukuku**, Ankara, Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1998, s.441.

¹⁶⁷ Yavuz Atar, **Türk Anayasa Hukuku**, 3.Basım, Konya, Mimoza, 2005, s.311.

karar kesinleşinceye kadar gelirse bu karara göre mahkeme hareket edecektir. AYM kararının resmi gazetede yayınlanmasından sonra 10 yıl boyunca aynı hükmün Anayasaya aykırılığı hususunda tekrar başvurulamaz (Any. md.152).

Somut norm denetiminin soyut norm denetiminden dar ve geniş yönleri bulunmaktadır. Somut norm denetiminin dar yönü derdest bir davaya uygulanacak kanun için ancak başvuru yapılabilmesidir. Somut norm denetiminin geniş yönü ise başvuru hakkının soyut norm denetimindeki sınırlı sayıdaki organlarla ve süreyle sınırlanmamasıdır; somut norm denetiminde süre sınırlaması olmadan davada taraf sıfatını taşıyanlar ve mahkemelerce başvurulabilmektedir.¹⁶⁸ Somut norm denetimini her mahkeme gerçekleştirebileceği için bu denetim yoluna yaygın denetim denmektedir.¹⁶⁹

Bazen bir hukuk normunun uygulanması Anayasaya uygunluk denetimini harekete geçirse dahi AYM kararı hiçbir zaman bu hukuk normunun uygulanması sonucuna yönelik olmaz yani AYM maddi olayla ilgili sübjektif bir karar vermez. Bu nedenle AYM' nin gerek soyut gerek somut norm denetimi açısından verdiği karar soyuttur. Bu kavramlar, ayrımlar sadece denetim şeklinin açılması hususunda belirleyicidir.¹⁷⁰

Yasama organının Anayasaya aykırı olmamak koşuluyla her konuyu kanunla düzenleyebileceği kuralının istisnaları; 1- yasama organının yargı işlemi niteliğinde işlemler yapamayacağı, 2- sadece yürürlükteki kanunun uygulaması olan işlemleri yapamayacağı, 3- kanunla belli bir kişiye mükellefiyet yüklenemeyeceği yada kanuni yükümlülükten kurtaramayacağıdır.¹⁷¹ Yasama organının Anayasaya aykırı kanun yapamayacağı kuralının belirtildiği Any. md.11' in yukarıda belirtilen istisnalarından ilk ikisi yargı ve yürütme organına tanınmıştır bu anlamda ilk iki istisna yasama, yürütme ve yargı organlarının ayrılığının belirtildiği Any. md.7, 8, 9 ve 138 gereği iken üçüncü istisna ise kanunların genel ve objektif nitelikli olması gerekmesinden ve Any. md.148 gereği kanunların esas bakımından AYM' nin denetimine tabi olmasındandır.

¹⁶⁸ Tanör-Yüzbaşıoğlu, a.g.e., s.486-487.

¹⁶⁹ İbrahim Ö. Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 2.Basım, İstanbul, Legal, 2005, s.327.

¹⁷⁰ O. Korkut Kanadoğlu, **Anayasa Mahkemesi**, İstanbul, Beta, 2004, s.107-108.

¹⁷¹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa, 2002, s.365-366.

AYM ise yasama yetkisini “hukuk devleti” ve “kamu yararı” kavramlarıyla sınırlamaktadır.¹⁷²

4. Yıllara Göre Anayasa Mahkemesi Karar Sayıları

Çalışmamızda Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının; Anayasa Mahkemesinin kurulduğu tarih olan 25.04.1962 tarihi ile tez çalışmama başladığım tarih olan 30.06.2010 tarihleri arasında olanları analiz edilmiştir.

Ülkemizde Anayasa Mahkemesince verilen karar sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-12: Yıllar İtibariyle Anayasa Mahkemesince Verilen Karar Sayıları (25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

YIL	KARAR SAYISI	YIL	KARAR SAYISI	YIL	KARAR SAYISI
1962	124	1963	301	1964	77
1965	67	1966	47	1967	49
1968	66	1969	85	1970	50
1971	82	1972	62	1973	40
1974	53	1975	216	1976	57
1977	148	1978	66	1979	49
1980	69	1981	29	1982	9
1983	18	1984	16	1985	24
1986	31	1987	36	1988	57
1989	54	1990	38	1991	72
1992	61	1993	61	1994	91
1995	70	1996	48	1997	84
1998	91	1999	52	2000	51
2001	370	2002	209	2003	109
2004	133	2005	115	2006	121
2007	107	2008	188	2009	158
2010	70				

Kaynak : <<http://www.anayasa.gov.tr>> internet adresindeki bilgilerden tarafimca oluşturulmuştur.

¹⁷² Darendeli, a.g.e., s.277.

B) VERGİ KANUNLARI İLE İLGİLİ ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARI

Anayasa Mahkemesi inceleme dönemi olan 25.04.1962-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak toplam 28¹⁷³ adet iptal kararı vermiştir.

Aşağıda bulunan Tablo-13' de 25.04.1962-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi iptal kararları, başvuru sahipleri, ilgili oldukları kanun numarası ile adı, ilgili oldukları kanunda değişiklik yapan kanunun numarası ve adı, ilgili oldukları madde numaraları, karar sonucu ve yayımlandıkları resmi gazete tarih ve sayıları gösterilmiştir.

Tablo-13: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

S.	Karar Sayısı	Karar Günü	Esas Sayısı	Başvuru Sahibi	İlgili Olduğu Kanun	Değişiklik Yapan Kanun	Madde No	Karar	Y. Resmi Gazete
1	1966/16	29.03.1966	1965/45	Danıştay Dokuzuncu Dairesi	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	21.madde	İPTAL	12.05.1966 12297
2	1968/12	18.04.1968	1967/54	Danıştay Dava Daireleri Kurulu	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	19.madde	İPTAL	18.06.1968 12927
3	1969/41	03.07.1969	1969/23	Danıştay Dokuzuncu Dairesi	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	21.madde	İPTAL	07.02.1970 13420
4	1969/57	23.24, 25.10.1969	1967/41	Parti Meclis Grubu	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	28.07.1967 tarih, 933 sayılı kanun	Ek 3.madde	İPTAL	12.03.1971 13776
5	1970/48	22.12.1970	1970/29	Danıştay Dokuzuncu Dairesi	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	21.madde	İPTAL	18.04.1971 13813
6	1971/57	15.06.1971	1970/55	Milletvekilleri	6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu	28.05.1970 tarih, 1267 sayılı kanun (6802 sayılı kanuna ektir)	1267 ile eklenen tüm maddeler (1267 sayılı kanunun tümü)	İPTAL	24.02.1972 14109

¹⁷³ İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

7	1987/7	19.03.1987	1986/5	Milletvekilleri	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	04.12.1985 tarih, 3239 sayılı kanun	- 141. maddeyi takiben eklenmiş olan Ek Madde -Geçici 14 ve 15.madde -mükerrer 415. madde	KISMEN İPTAL	12.11.1987 19632
8	1987/9	31.03.1987	1986/20	Trabzon Vergi Mahkemesi	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	97.madde	İPTAL	28.05.1987 19473
9	1989/42	07.11.1989	1989/6	Milletvekilleri	- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu - 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	03.12.1988 tarih, 3505 sayılı kanun	Mükerrer 120, Geçici 32 Mükerrer 40	İPTAL	06.04.1990 20484
10	1991/43	12.11.1991	1991/7	Milletvekilleri	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	15.12.1990 günlü, 3689 sayılı kanun	Geçici 35.madde	İPTAL	23.07.1992 21293
11	1995/28	06.07.1995	1995/4	Edirne Vergi Mahkemesi	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	2. madde	KISMEN İPTAL	02.02.1996 22542
12	1995/32	13.07.1995	1994/85	Erzurum Vergi Mahkemesi	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	5. madde 6.madde	KISMEN İPTAL	28.09.1996 22771
13	1995/35	18.07.1995	1995/7	Gaziantep Vergi Mahkemesi	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	5.madde 6.madde	KISMEN İPTAL	09.01.1997 22872
14	1997/67	26.11.1997	1997/54	İzmir 2. Vergi Mahkemesi	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	5.madde 6.madde	KISMEN İPTAL	09.03.2000 23988
15	1999/22	07.06.1999	1999/10	Bitlis Ağır Ceza Mahkemesi	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	4369 sayılı kanun	359. madde	KISMEN İPTAL	12.10.2000 24198

16	2000/16	06.07.2000	2000/21	Tarsus Ağır Ceza Mahkemesi	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	4369 sayılı kanun	Geçici 21. madde	KISMEN İPTAL	29.11.2000 24245
17	2002/42	28.03.2002	2001/5	Danıştay Dokuzuncu Dairesi	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	89.madde	İPTAL	05.09.2002 24867
18	2003/3	16.01.2003	2001/36	Parti Grubu	- 18.02.1963 tarih, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	23.11.2000 tarih, 4605 sayılı kanun	10.madde Geçici 58.madde	KISMEN İPTAL	21.11.2003 25296
19	2003/76	23.07.2003	2003/48	Parti Grubu	03.04.2003 tarih, 4837 sayılı "Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun"	---	1. madde	İPTAL	11.09.2004 25580
20	2004/101	15.07.2004	2003/33	Cumhurbaşkanı	- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu - 3065 sayılı Katma Değer Vergisi K.	09.04.2003 tarih, 4842 sayılı kanun	Mükerrer 121.madde Geçici 19.madde	KISMEN İPTAL	02.03.2005 25743
21	2005/4	06.01.2005	2001/3	Ordu Vergi Mahkemesi	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	4369 sayılı kanun	344.madde	KISMEN İPTAL	20.10.2005 25972
22	2005/71	18.10.2005	2003/7	Ordu Vergi Mahkemesi	4458 sayılı Gümrük Kanunu	---	245	İPTAL	22.02.2006 26088
23	2008/82	20.03.2008	2006/109	Danıştay 11.Dairesi	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	17.09.2004 tarih, 5234 sayılı kanun	Ek 13. madde	KISMEN İPTAL	05.07.2008 26927
24	2009/144	15.10.2009	2006/95	Milletvekilleri	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	30.03.2006 tarih, 5479 sayılı kanun	15.madde 69.madde 103.madde	KISMEN İPTAL	08.01.2010 27456
25	2009/145	15.10.2009	2006/119	Milletvekilleri	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	27.06.2006 tarih, 5527 sayılı kanun	67.madde	KISMEN İPTAL	08.01.2010 27456
26	2009/146	15.10.2009	2006/124	Diyarbakır Vergi Mahkemesi	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	---	114.madde	KISMEN İPTAL	08.01.2010 27456
27	2010/9	14.01.2010	2009/27	1- Bolu 1. Asliye Hukuk Mahkemesi 2- Malkara Asliye Hukuk Mahkemesi	492 sayılı Harçlar Kanunu	---	28.madde	KISMEN İPTAL	17.03.2010 27524
28	2010/44	25.02.2010	2008/17	Parti Grubu	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	23.01.2008 tarih, 5728 sayılı kanun	87.madde	KISMEN İPTAL	01.12.2010 27772

Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafımca oluşturulmuştur.

Tablo-13' den de anlaşılacağı üzere 25.04.1962-30.06.2010 döneminde Anayasa Mahkemesi vergi kanunları ile ilgili olarak 28 iptal kararı vermiş olup; bunlardan 4' ü 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 2' si 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 4' ü 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1' i 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7' si 213 sayılı Vergi Usul Kanun, 4' ü 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun, 1' i 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun, 1' i 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 1' i 492 sayılı Harçlar Kanunu, 1' i hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1' i hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve son olarak 1' i de hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgilidir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı ile sonuçlanan 28 davadan; 6' sını Danıştay, 8' ini vergi mahkemeleri, 1' ini Cumhurbaşkanı, 2' sini Ağır Ceza Mahkemeleri, 1' ini Asliye Hukuk Mahkemeleri ve 10' unu ise parti grubu veya kendi adlarına milletvekilleri açmışlardır.

Anılan 28 iptal kararından 6' sı 1961 Anayasası döneminde, 22' si ise 1982 Anayasası döneminde verilmiştir.

Yine anılan 28 iptal kararından 12' si iptal, 16' sı ise kısmen iptal ile sonuçlanmıştır. Bu iptal kararlarından 19' unda verilen iptal kararı 1 madde ile ilgili iken; 9' unda ise birden çok madde ile ilgilidir.

Verilen 28 iptal kararından 14' ü doğrudan bir vergi kanunu ile ilgili iken; 14' ü ise bir vergi kanununda değişiklik yapan başka bir kanun ile ilgilidir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde 25.04.1962-30.06.2010 tarihleri arasında vergi kanunları ile ilgili verilen Anayasa Mahkemesi iptal kararları vergi türlerine göre incelenecektir. İncelenen 28 Anayasa Mahkemesi İptal Kararından 1' inin hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1' inin hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve son olarak 1' inin de hem 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hem de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile ilgili olması nedeniyle bu 3 karar ilgili oldukları vergi türlerine göre incelenirken 2' şer kararın gibi incelenerek analiz yapılacak dolayısıyla analiz 28+3=31 karar üzerinden tamamlanacaktır.

1. Geliri Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi

Aşağıda bulunan tabloda geliri vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen iptal kararları gösterilmiştir.

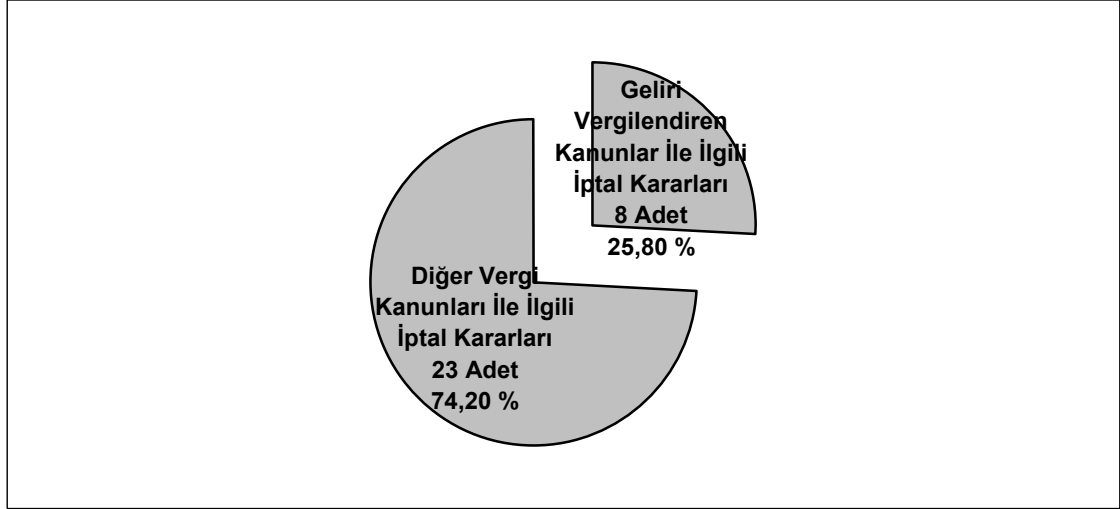
Tablo-14: Geliri Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Sayısı	Karar Günü	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun	Değişiklik Yapan Kanun	Madde No
1	1969/57	23,24,25.10.1969	1967/41	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	28.07.1967 tarih, 933 sayılı kanun	Ek 3.madde
2	1989/42	07.11.1989	1989/6	- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	03.12.1988 tarih, 3505 sayılı kanun	Mükerrer 120, Geçici 32
3	1989/42	07.11.1989	1989/6	- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	03.12.1988 tarih, 3505 sayılı kanun	Mükerrer 40
4	1991/43	12.11.1991	1991/7	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	15.12.1990 günlü, 3689 sayılı kanun	Geçici 35.madde
5	2003/3	16.01.2003	2001/36	- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	23.11.2000 tarih, 4605 sayılı kanun	Geçici 58.madde
6	2004/101	15.07.2004	2003/33	- 193 sayılı Gelir Vergisi	09.04.2003 tarih, 4842 sayılı kanun	Mükerrer 121.madde
7	2009/144	15.10.2009	2006/95	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	30.03.2006 tarih, 5479 sayılı kanun	15.madde 69.madde 103.madde
8	2009/145	15.10.2009	2006/119	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	27.06.2006 tarih, 5527 sayılı kanun	67.madde

Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 25.04.1962-30.06.2010 döneminde geliri vergilendiren kanunlar ile ilgili olarak 8 iptal kararı verilmiştir. Bunlardan 7' si 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1' i ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 31 adet iptal kararı içinde geliri vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen 8 adet iptal kararının oranı % 25,80' dir.

Şekil-9: Geliri Vergilendiren Kanunlar İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İptal Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

2. Tüketimi Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi

Aşağıda bulunan tabloda tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen iptal kararları gösterilmiştir.

Tablo-15: Tüketimi Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

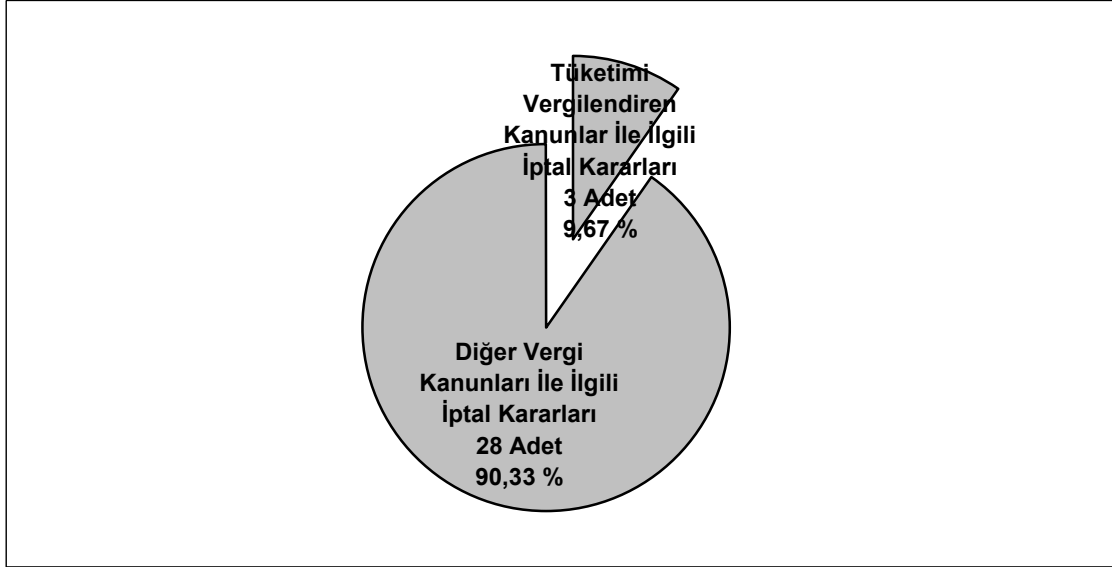
Sıra	Karar Sayısı	Karar Günü	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun	Değişiklik Yapan Kanun	Madde No
1	1971/57	15.06.1971	1970/55	6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu	28.05.1970 tarih, 1267 sayılı kanun (6802 sayılı kanuna ektir)	1267 ile eklenen tüm maddeler (1267 sayılı kanunun tümü)
2	2004/101	15.07.2004	2003/33	3065 sayılı Katma Değer Vergisi K.	09.04.2003 tarih, 4842 sayılı kanun	Geçici 19.madde
3	2010/9	14.01.2010	2009/27	492 sayılı Harçlar Kanunu	---	28.madde

Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 25.04.1962-30.06.2010 döneminde tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili olarak 3 iptal kararı verilmiştir. Bu kararların 1' i 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 1' i 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 1' ide

492 sayılı Harçlar Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 31 adet iptal kararı içinde tüketimi vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen 3 iptal kararının oranı % 9,67' dir.

Şekil-10 : Tüketimi Vergilendiren Kanunlar İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İptal Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

3. Serveti Vergilendiren Kanunlar Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi

Aşağıda bulunan tabloda serveti vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen iptal kararları gösterilmiştir.

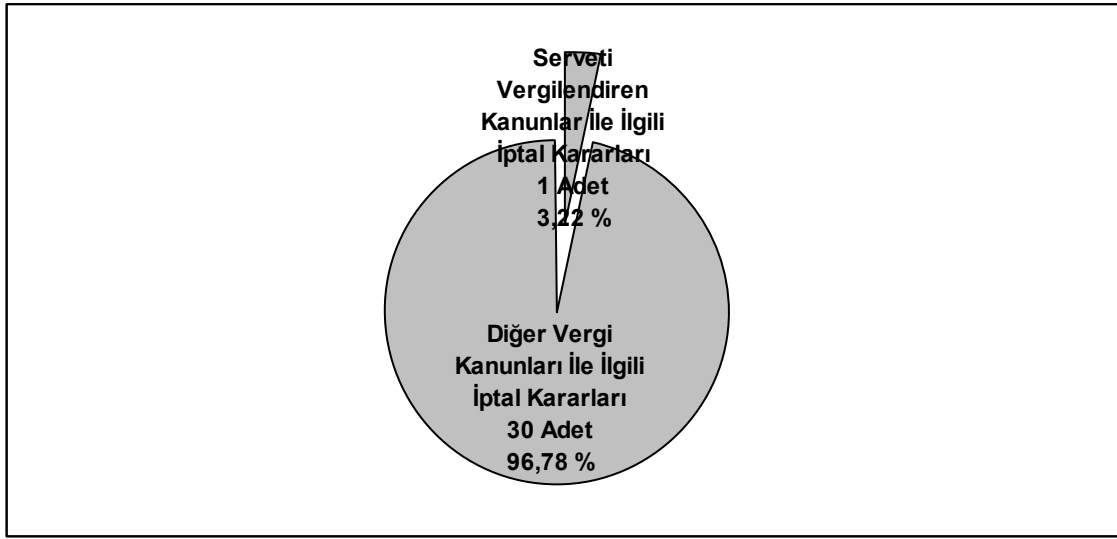
Tablo-16: Serveti Vergilendiren Kanunlar ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Sayısı	Karar Günü	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun	Değişiklik Yapan Kanun	Madde No
1	2003/3	16.01.2003	2001/36	- 18.02.1963 tarih, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	23.11.2000 tarih, 4605 sayılı kanun	10.madde

Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 25.04.1962-30.06.2010 döneminde serveti vergilendiren kanunlar ile ilgili olarak 1 iptal kararı verilmiştir. Bu karar 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 31 adet iptal kararı içinde serveti vergilendiren kanunlar ile ilgili verilen 1 iptal kararının oranı % 3,22' dir.

Şekil-11 : Serveti Vergilendiren Kanunlar İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İptal Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafımca oluşturulmuştur.

4. Diğer Vergi Kanunları Bakımından Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Analizi

Aşağıda bulunan tabloda gelir, servet ve tüketimi ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili verilen iptal kararları gösterilmiştir.

Tablo-17: Diğer Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararları(25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

Sıra	Karar Sayısı	Karar Günü	Esas Sayısı	İlgili Olduğu Kanun	Değişiklik Yapan Kanun	Madde No
1	1966/16	29.03.1966	1965/45	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	21.madde
2	1968/12	18.04.1968	1967/54	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	19.madde
3	1969/41	03.07.1969	1969/23	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	21.madde

4	1970/48	22.12.1970	1970/29	5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	21.madde
5	1987/7	19.03.1987	1986/5	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	04.12.1985 tarih, 3239 sayılı kanun	- 141. maddeyi takiben eklenmiş olan Ek Madde -Geçici 14 ve 15.maddeler -mükerrer 415. madde
6	1987/9	31.03.1987	1986/20	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	97.madde
7	1995/28	06.07.1995	1995/4	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	2. madde
8	1995/32	13.07.1995	1994/85	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	5. madde 6.madde
9	1995/35	18.07.1995	1995/7	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	5.madde 6.madde
10	1997/67	26.11.1997	1997/54	04.05.1994 tarih, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası..." hk.kanun	---	5.madde 6.madde
11	1999/22	07.06.1999	1999/10	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	4369 sayılı kanun	359. madde
12	2000/16	06.07.2000	2000/21	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	4369 sayılı kanun	Geçici 21. madde
13	2002/42	28.03.2002	2001/5	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	---	89.madde
14	2003/76	23.07.2003	2003/48	03.04.2003 tarih, 4837 sayılı "Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun"	---	1. madde
15	2005/4	06.01.2005	2001/3	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	4369 sayılı kanun	344.madde
16	2005/71	18.10.2005	2003/7	4458 sayılı Gümrük Kanunu	---	245
17	2008/82	20.03.2008	2006/109	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	17.09.2004 tarih, 5234 sayılı kanun	Ek 13. madde
18	2009/146	15.10.2009	2006/124	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	---	114.madde
19	2010/44	25.02.2010	2008/17	213 sayılı Vergi Usul Kanunu	23.01.2008 tarih, 5728 sayılı kanun	87.madde

Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafımca oluşturulmuştur.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 25.04.1962-30.06.2010 döneminde gelir, tüketim ve serveti ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili olarak 19 iptal kararı verilmiştir. Bu kararlardan 4' ü 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 2' si 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 7' si 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 4' ü 3986 sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun, 1' i 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun ve son olarak 1' ide 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile ilgilidir. İnceleme döneminde verilen 31 iptal kararı içinde gelir, tüketim ve serveti ilgilendirmeyen vergi kanunları ile ilgili verilen 19 iptal kararının oranı % 61,31' dir.

Şekil-12 : Gelir, Tüketim ve Serveti İlgilendirmeyen Vergi Kanunları İle İlgili Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Vergi Kanunları İle İlgili İptal Kararları İçindeki Oranı.



Kaynak : İncelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafimca oluşturulmuştur.

C) ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ DAVA, KARAR VE YAYIM TARİHİ ARASINDAKİ GÜN FARKLARI YÖNÜNDEN ANALİZİ

25.04.1962-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının; dava tarihi, karar tarihi ve resmi gazetede yayımlandıkları tarihler ile karar tarihi ile dava tarihi arasındaki gün farkı, resmi gazetede yayımlanma tarihi ile karar tarihi arasındaki gün farkı ve resmi gazetede yayımlanma tarihi ile dava tarihi arasındaki gün farkları ayrıca resmi gazetede yayımlanma tarihi ile karar tarihi arasındaki gün farklarının ortalaması, resmi gazetede

yayımlanma tarihi ile karar tarihi arasındaki ortalama gün farkı ve resmi gazetede yayımlanma tarihi ile dava tarihi arasındaki ortalama gün farkları aşağıda bulunan tabloda gösterilmiştir.

Tablo-18: Vergi Kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Dava Tarihi, Karar Tarihi ve Yayım Tarihi Arasındaki Gün Farkları (25.04.1962-30.06.2010 Dönemi).

S.	Karar Sayısı	Esas Sayısı	Dava Tarihi (1)	Karar Tarihi (2)	Resmi Gazete Tarihi (3)	(1) ile (2) Arasında ki Gün Farkı	(2) ile (3) Arasında ki Gün Farkı	(1) ile (3) Arasında ki Gün Farkı
1	1966/16	1965/45	28.12.1965	29.03.1966	12.05.1966	91	44	135
2	1968/12	1967/54	26.12.1967	18.04.1968	18.06.1968	114	61	175
3	1969/41	1969/23	20.05.1969	03.07.1969	07.02.1970	44	219	263
4	1969/57	1967/41	19.09.1967	23,24,25.10.1969	12.03.1971	767	503	1270
5	1970/48	1970/29	11.06.1970	22.12.1970	18.04.1971	194	117	311
6	1971/57	1970/55	08.09.1970	15.06.1971	24.02.1972	280	254	534
7	1987/7	1986/5	18.02.1986	19.03.1987	12.11.1987	394	238	632
8	1987/9	1986/20	29.07.1986	31.03.1987	28.05.1987	245	58	303
9	1989/42	1989/6	21.02.1989	07.11.1989	06.04.1990	259	150	409
10	1991/43	1991/7	15.02.1991	12.11.1991	23.07.1992	270	254	524
11	1995/28	1995/4	12.01.1995	06.07.1995	02.02.1996	175	211	386
12	1995/32	1994/85	29.11.1994	13.07.1995	28.09.1996	226	443	669
13	1995/35	1995/7	26.01.1995	18.07.1995	09.01.1997	173	541	714
14	1997/67	1997/54	14.07.1997	26.11.1997	09.03.2000	135	834	969
15	1999/22	1999/10	11.03.1999	07.06.1999	12.10.2000	88	493	581
16	2000/16	2000/21	31.03.2000	06.07.2000	29.11.2000	97	146	243
17	2002/42	2001/5	02.01.2001	28.03.2002	05.09.2002	450	161	611
18	2003/3	2001/36	26.01.2001	16.01.2003	21.11.2003	720	309	1029
19	2003/76	2003/48	29.05.2003	23.07.2003	11.09.2004	55	416	471
20	2004/101	2003/33	29.04.2003	15.07.2004	02.03.2005	443	230	673
21	2005/4	2001/3	02.01.2001	06.01.2005	20.10.2005	1465	287	1752
22	2005/71	2003/7	20.01.2003	18.10.2005	22.02.2006	1002	127	1219
23	2008/82	2006/109	17.04.2006	20.03.2008	05.07.2008	703	107	810
24	2009/144	2006/95	17.07.2006	15.10.2009	08.01.2010	1186	85	1271
25	2009/145	2006/119	05.09.2006	15.10.2009	08.01.2010	1136	85	1221
26	2009/146	2006/124	05.09.2006	15.10.2009	08.01.2010	1136	85	1221
27	2010/9	2009/27	07.05.2009	14.01.2010	17.03.2010	252	62	314
28	2010/44	2008/17	20.03.2008	25.02.2010	01.12.2010	707	279	986
ORTALAMA						457	243	700

Kaynak : Dava Tarihleri Anayasa Mahkemesi Başkanlığından alınmış ve incelenen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarından tarafımca hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 25.04.1962-30.06.2010 döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının; dava tarihleri ile karar verilme tarihleri arasında geçen gün sayılarının ortalaması 457 gündür. Bununla beraber verilen kararlar karar tarihinden ortalama 243 gün sonra resmi gazetede yayımlanmaktadır. Ayrıca inceleme döneminde vergi kanunları ile ilgili olarak verilen iptal kararları dava tarihinden ortalama 700 gün sonra resmi gazetede yayımlanmaktadırlar.

DEĞERLENDİRMELER VE SONUÇ

Vergi yargısının en önemli işlevlerinden biri içtihat yaratmasıdır. Vergi yargı organlarının uyuşmazlıkları çözümlenmek üzere vermiş oldukları kararlar sonucu oluşan içtihatlar, vergi hukuku alanında ortaya çıkan sorunların çözülmesinde önemli rol oynamaktadır. Bilindiği üzere, temelde ekonomik faaliyetleri konu edinmiş olan vergi hukukunda baş döndürücü bir hızla gelişen ekonomik faaliyetlerin tamamını kapsayacak şekilde anında mevzuat oluşturmak mümkün olmamaktadır. Bu durum ise vergileme alanında hukuki boşluklar meydana getirmektedir. Bu boşlukların yanı sıra bazı kanun hükümlerinin anlamları da açık olmayabilir. Vergi kanunlarındaki bu boşluklar ile vergi kanunlarının yorum farklılığı, vergi uyuşmazlıklarının çıkışında önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle vergi yargısının yaratacağı içtihat, vergi sorunlarının çözümünde ve kaynak oluşturması yönüyle vergi hukukunun gelişmesinde önemli bir işlevi yerine getirecektir.

Vergi yargısının yaratacağı içtihatların vergi hukukuna kaynak oluşturması üzerinde yeterince durulmamış bir konudur. Günümüzde vergi kanunları ile ilgili vergi yargı organlarının pek çok karar verilmektedir. Ancak bu yargı kararlarından bağlayıcı olmayanları sadece münferit olaylar için verilmiş kararlar olup; vergi idaresinin benzer olay ve kişilerde belli bir mahkeme kararına uyması, başka mahkemelerin, hatta aynı mahkemenin başka bir olayda bu kararlara uyması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu noktada ise bağlayıcılıkları yönüyle Danıştay içtihadı birleştirme kararları ile aslen vergi yargı organı olmamasına rağmen verdiği iptal kararları ile vergi hukukuna bağlayıcı kaynak oluşturan Anayasa Mahkemesi iptal kararları önem kazanmaktadır.

Çalışmamızda vergi hukukuna bağlayıcı kaynak oluşturmaları yönüyle vergi kanunları ile ilgili Danıştay içtihadı birleştirme kararları ve Anayasa Mahkemesi iptal kararları analiz edilmiştir. Yapılan analizde Danıştay içtihadı birleştirme kararları için Türk vergi tarihinin en önemli dönüm noktalarından biri olan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği tarih olan 01.01.1950 tarihi ile tez çalışmamıza başladığımız tarih olan 30.06.2010 tarihleri arası, Anayasa Mahkemesi iptal kararları için ise Anayasa Mahkemesinin kurulduğu tarih olan 25.04.1962 tarihi ile tez çalışmamıza başladığımız tarih olan 30.06.2010 tarihleri esas alınmıştır.

Günümüzde vergi kanunlarının tabi olduğu en önemli anayasal ilkelerden biri olan ve “temsilsiz vergilendirme olmaz” ilkesinde teorik temellerini bulan “verginin kanuniliği” ilkesi gereği, vergi koyma yetkisi esas olarak yasama organlarına aittir. Bunun sonucu olarak vergiler; yasama organlarının işlemleri olan kanunlarla konulmaktadır. Bu yönüyle vergi hukukunun en önemli bağlayıcı kaynağının vergi kanunları olması kaçınılmazdır. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak yasama organınca çıkarılan vergi kanunlarının denetlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Türk Anayasal Sistemi’nde vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun denetimi, anayasa yargısı dışında ve bu denetimden önce, kanunların teklif edilmesinden kanunlaşmasına kadar geçen aşamada pek çok noktada yapılmaktadır. Vergi kanununun yapılması sürecinde, komisyon ve genel kurul aşamasında milletvekilleri tarafından; Meclis aşaması tamamlandıktan sonra da Cumhurbaşkanı tarafından Anayasaya uygunluk denetimi yapılmaktadır. Kanunun Anayasaya aykırılığı bu aşamalarda giderilemezse; kanunun yayımından sonraki altmış gün içinde kendisine yetki verilen organlarca AYM önüne götürülebilmektedir. Bu kimseler tarafından da dava açılmazsa, vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda, dava aşamasında itiraz yoluyla aykırılığın AYM önüne getirilebilme imkanı bulunmaktadır.

Bununla beraber içtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri kurulları veya Başsavcı tarafından istenebileceği gibi, aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilmektedirler.

Yukarıda belirtilen tüm bu aşamalardaki denetimin iyi işletilebilmesi halinde, vergi hukukunun hukuk devleti ideali doğrultusunda geliştirileceğinde, vergi kanunlarının yargısal denetimi sonucu Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararları ile Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunca verilen içtihadı birleştirme kararlarının da vergi hukukuna birer bağlayıcı kaynak oluşturacağında kuşku yoktur.

Bu noktada ülkemizde hali hazırda vergiyle ilişkili düzenlemeler yapan: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu... gibi pek çok vergi kanunu bulunmakta ve bu kanunlar ortalama 150-200 madde ile bağlı cetvellerden oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi yükümlülüğünü düzenleyen binlerce kanun maddesi bulunurken; vergi kanunları ile

ilgili Danıştay' ca 35 içtihadı birleştirme kararı, Anayasa Mahkemesince de 28 iptal kararı verilmiş olması yani bağlayıcı yargı kararlarının görece olarak azlığı, vergi kanunlarının vergi yargı organlarınca yeterince denetlenmediği, dolayısıyla yasama organının vergi düzenlemesi yapma konusunda uygulamada sınırsız bir yetkiye sahip olduğu sonucunu doğurmaktadır. Bu durum incelenen kararların vergi türlerine göre analizi sırasında da açıkça ortaya çıkmaktadır. Örneğin geliri vergilendiren vergi kanunlarından olan gelir vergisi kanunu ile ilgili olarak Danıştay' ca 12 içtihadı birleştirme kararı, Anayasa Mahkemesince 7 iptal kararı verilmiş iken, harçlar kanunu ile ilgili Anayasa Mahkemesince sadece 1 karar verilip, Danıştay' ca karar verilmemiş olması da vergi kanunlarının yeterince denetlenmediğinin bir göstergesidir. Ayrıca 2004 yılından sonra vergi kanunları ile ilgili içtihadı birleştirme kararı verilmemiş olması da vergi kanunlarının yargısal olarak yeterince denetlenmediğini destekler niteliktedir.

Yine çalışmamızdan elde edilen bir başka sonuç; yargı denetimine tabi tutulmuş vergi kanunlarının sadece birkaç maddesi üzerinde yargı denetimi yapıldığı dolayısıyla yargı denetiminin küçük bir alanla sınırlı tutulduğudur. Bununla beraber vergi kanunlarının yargı organlarınca sınırlı olarak denetlenmesi, vergi yargı organlarının vergi hukukuna bağlayıcı kaynak oluşturma yönünden başarısız olduğu sonucunu doğurmaktadır.

Verilen içtihadı birleştirme kararlarından yaklaşık % 63' ünün idare lehine sonuçlanması vergi idarenin vergi kanunlarını mükelleflere göre daha doğru olarak yorumladığı yönünde değerlendirilebilir.

Danıştay ve Anayasa Mahkemesine başvuru tarihi ile kararın verildiği tarih arasında geçen süre açısından vergi kanunlarının yargısal denetimi değerlendirildiğinde, iptal kararlarında, ortalama karar verme süresi 457 gün iken içtihadı birleştirme kararlarında ise ortalama karar verme süresinin 512 gün olduğu görülmektedir. Bu başvurularda başvuru tarihi ile kararın yayım tarihi arasındaki süre farkı ise Anayasa Mahkemesinde ortalama 700 gün iken Danıştay 'da ise ortalama 617 gündür. Buna göre gerek içtihadın birleştirilmesi için yapılan başvuruda birleştirilmesi istenilen içtihatlar, gerekse de Anayasa Mahkemesince Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilen bir kanunun Anayasa Mahkemesine başvuru tarihinden itibaren iptal edilinceye kadar yaklaşık iki yıl fazla süreyle uygulanması söz konusu olmaktadır. Vergi kanunlarıyla birey hak ve özgürlüklerini ihlal etmeye yönelik düzenlemelerin ortadan kaldırılmasında

bu sürenin son derece uzun bir süre olduğu değerlendirilmektedir. Bununla beraber yargılamayı dosya üzerinden yapan Danıştay' da dava tarihinden kararın resmi gazetede yayımlanmasına kadar geçen ortalama 617 günlük sürenin, anayasa mahkemesinde ise dava tarihinden kararın resmi gazetede yayımlanmasına kadar geçen ortalama 700 günlük sürenin uzunluğuna yargı organlarının iş yükünün fazlalığı, hakim savcı sayısının azlığı gibi savunmalar yapılabilir. Ancak dava tarihinden kararın resmi gazetede yayımlanmasına kadar geçen sürenin Danıştay' da 105, Anayasa Mahkemesinde 243 gününün karar verilmesinden sonra verilen kararın resmi gazetede yayımlanmasına kadar geçen süre olduğu dikkate alındığında yargı organlarının gerekçeli kararı oluşturma yönünde yeterli çalışma yapmadıkları sonucu doğmaktadır. Bu olumsuz durumun ortadan kaldırılması bakımından en azından Anayasa Mahkemesine yapılan iptal başvurularında yürürlüğün durdurulmasının istenmesinde fayda olacağı düşünülmektedir.

Bu yönleriyle bakıldığında vergi hukukuna bağlayıcı kaynak oluşturan Anayasa Mahkemesi ile Danıştay İçtihadı Birleştirme Kuruluna büyük görevler düştüğü söylene de asıl önemli görev gerek Danıştay' a içtihadı birleştirme kararı alınması için başvurmaya yetkili olanlara, gerekse de Anayasa mahkemesine iptal davası açmaya yetkili olanlara düşmektedir. Bunlar tarafından açılan dava sayılarının artması hem vergi kanunlarının yargısal olarak denetlenmiş olması sonucunu doğuracak, hem de verilen kararlar vergi hukukuna bağlayıcı birer kaynak oluşturacaktır. Vergi kanunlarıyla ilgili olarak açılan davaların sonuçlandırılma sürelerinin kısaltılması yönünde çalışma yaparak gerekli tedbirleri almak görevi ise yargı organları ile birlikte hükümet ve yasama organına düşmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 1999.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
- AKINTÜRK, Turgut, **Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Medeni Hukuk**, İstanbul, Beta , 2003.
- AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999.
- AKTAN, Coşkun Can; DİLEYİCİ, Dilek; VURAL, İstiklal Y., **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2006.
- ARSLAN, Ahmet; DÜNDAR, Tuncay, **Danıştay İçtihadları Birleştirme Kurulu Kararları 1993' den Günümüze**, Ankara, Seçkin, 2002.
- ARSLAN, Ramazan; TANRIVER, Süha, **Yargı Örgütü Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001.
- ATAR, Yavuz, **Türk Anayasa Hukuku**, 3.Basım, Konya, Mimoza, 2005.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi, 2006.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, Cilt: 1, Ankara, 1978.
- CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul, Süryay Sürekli Yayınlar, 2004.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- COŞKUN, Sabri; KARYAĞDI, Müjgan, **İdarî Yargılama Usûlü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001.
- DERDİMAN, R.Cengiz, **İdarî Yargının Genel Esasları**, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004.

- EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.
- GÖZLER, Kemal, **Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliği Ve Yorumu Sorunu**, Ankara, US-A Yayıncılık, 1998.
- GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003.
- GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa, 2002.
- GÖZLER, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin, 2000.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref; DİNÇER, Güven, **İdarî Yargılama Usûlü**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1991.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetsel Yargı**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001.
- KABOĞLU, İbrahim Ö., **Anayasa Hukuku Dersleri**, 2.Basım, İstanbul, Legal, 2005.
- KALENDEROĞLU, Mahmut, **Vergi Hukuku – Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Tıpkı Basım, 2010.
- KANADOĞLU, O. Korkut, **Anayasa Mahkemesi**, İstanbul, Beta, 2004.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1995.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2001.
- KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ, Metin; DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- KOÇAOĞLU, Mehmet, **Anayasa Hukuku**, Ankara, Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1998.
- KUMRULU, Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, 1989.

- KUZU, Burhan, **Türk Anayasa Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnameler**, İstanbul, Akademik Kitaplar Serisi: 39, Üçdal Neşriyat, 1985.
- MUTER, Naci B.; ÇELEBİ, A. Kemal; SAKINÇ, Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Manisa, Emek Matbaası, 2008.
- NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Kırklareli, Sermet Matbaası, 1981.
- NEUMARK, Fritz, **Gelir Vergisi (Teori-Tarihçe-Pratik)**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1946.
- ODYAKMAZ, Zehra; KAYMAK, Ümit; ERCAN, İsmail, **Anayasa Hukuku: İdare Hukuku: İdari Yargı**, 3.Basım, Ankara, Savaş, 2005.
- OKTAR, S.Ateş, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2005.
- ÖNCEL, Mualla, **Gider Vergileri**, Ankara, A.Ü.Hukuk Fakültesi Yayınları, No:226, Sevinç Matbaası, 1967.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 18.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2003.
- ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 8.Basım, Ankara, Yetkin, 2004.
- PAKALIN, M.Zeki, **Osmanlı Tarih Deyimleri Sözlüğü**, Cilt:3, İstanbul, 1971.
- PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2008.
- ŞENER, Abdüllatif, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, İstanbul, İşaret Yayınları, 1990.
- TANÖR, Bülent; YÜZBAŞIOĞLU, Necmi, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7.Basım, İstanbul, Beta, 2005.
- TAŞ, Metin, **Vergi Yargısı**, 2.Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005.
- TOPUZ, İbrahim; ÖZKAYA, Kadir, **İdarî Yargılama Usûlü Kanunu**, Ankara, Mahallî İdareler Derneği Yayını, 2002.
- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep; YERELİ, A.Burçin, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, 2000.

TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, İlkem Ofset, 2008(a).

TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş., 2008(b).

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993.

ULUATAM, Özhan; METHİBAY, Yaşar, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi, 2000.

YENİCE, Kazım; ENSİN, Yüksel, **İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983.

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

MAKALELER

ACAR, Mustafa Gürhan, “Genel Tebliğ Ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti Ve Mükellef İle İdare Bakımından Bağlayıcılığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 242, Ekim 2001.

AKTAN, Coşkun Can, “Tımar Sistemi ve Osmanlı İmparatorluğu’ ndaki Uygulaması”, **Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi**, Sayı: 52, Şubat 1988.

ARIKAN, Zeynep, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza Ve Sonuçları”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, C: 13, Sayı: 2, 1998.

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

ARPACI, Altar Ömer, “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 192, Eylül 2004.

BAYKARA, Bekir, “Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı Ve Değeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2001.

BİRSENOĞUL, Hakan, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?”, **AÜEHFD**, Sayı: 3-4, Aralık 2003.

- DEMİR, Oğuzhan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, **Ankara Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VIII, S:3-4, 2004.
- DEMİRCİ, Azmi, “Vergi Uygulamasında Özelgeler (Muktezalar); İşlevleri Ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002.
- GERÇEK, Adnan, “Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olma Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 135, Mart 2004.
- GERÇEK, Adnan, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: Ötv Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, Eylül 2005.
- KIRBAŞ, Sadık, “Vergi Hukuku Yönünden Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:29, Ocak 1984.
- KİBAR, Nuh, “Türk Hukukunda Kararname (Kanun Hükmünde Kararnameler Dahil)”, **İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III**, Danıştay Başkanlığı, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 29, Başbakanlık Basımevi, 1980.
- KUMRULU, Ahmet G., “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1-4, 1979.
- KÜÇÜK, Muzaffer, “Vergi Hukukunda Yorum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 205, Eylül 1998.
- OĞURLU, Yücel, “Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri”, **AÜEHFD**, C. 1, S: 1, 1997.
- ORUÇ, Ramazan, “Vergi Hukukunun Hukuk Bütünü İçindeki Yeri Ve Bağımsızlığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:206, Şubat 2010.
- ÖZKAN, Murat, “Vergi Hukukunda Yorum”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz 2004.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat, “Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 70, Haziran 1987.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat, “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:59, Temmuz 1986.

ŞENYÜZ, Doğan, “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 83, Yıl 7, Kasım 1999.

ŞİŞMAN, Bülent, “Vergi Hukukunda Yorum Ve Yorumun Öğeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 252, Ağustos 2002.

TAN, Turgut, “Resmi Gazete’ de Yayımlanacak Yönetmelikler Ve Resmi Gazete Yayınları Üzerine”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 1, 1985.

TEKBAŞ, Abdullah, “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2003.

UYANIK, Namık Kemal, “Genel Tebliğler Ve Muktezalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2001.

YILDIZ, A. Murat, “Özelge (Mukteza) Kavramı Ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı :123, Aralık 1998.

KANUNLAR, KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELER, TEBLİĞLER

09.11.1982 tarih, 17863 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 2709 sayılı **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.**

07.08.2003 tarih, 25172 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4962 sayılı **Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun.**

14.02.2011 tarih, 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6110 sayılı **Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.**

20.01.1982 tarih, 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2576 sayılı **Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.**

15.06.2000 tarih, 24080 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4577 sayılı **Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun İle İdari Yargılama Usulü Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.**

06.01.1982 tarih, 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2575 sayılı **Danıştay Kanunu.**

14.07.1981 tarih, 17402 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **143 Seri No' lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği.**

20.01.1982 tarih, 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2577 sayılı **İdari Yargılama Usulü Kanunu.**

14.12.1983 tarih, 18251 (Mük.) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 178 sayılı **Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.**

11.06.1963 tarih, 11425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 244 sayılı **Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü Ve Yayınlanması İle Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun.**

01.06.1984 tarih, 18418 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3011 sayılı **Resmi Gazete' de Yayınlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun.**

13.05.2010 tarih, 57580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5982 sayılı **Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.**

10.01.1961 tarih, 10703-10705 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 213 sayılı **Vergi Usul Kanunu.**

TEZLER

AYDEMİR, İsa, “İdari Yargılama Usulünde Yetki Kuralları”, (Basılmamış Yüksek lisans Tezi) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku ABD, Ankara, 2007.

BİLİCİ, Mustafa, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, Vergi Mahkemelerinin Fonksiyonları; Antalya Vergi Mahkemesi Örneği”, (Basılmamış Yüksek lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Isparta, 2010.

ÇATAL, Ali, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları”, (Basılmamış Yüksek lisans Tezi) Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat ABD, Isparta, 2002.

KIVRAKDAL, Akın, “Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk ABD, İstanbul, 2006.

YAYINLAR

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi”, Ankara, Yayın No: 92, Mayıs 2009.

TEKBAŞ, Abdullah, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Yayın No: 396, 2009.

YARGI KARARLARI

Anayasa Mahkemesinin, 29.03.1966 tarih, 1965/45 Esas, 1966/16 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 18.04.1968 tarih, 1967/54 Esas, 1968/12 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 03.07.1969 tarih, 1969/23 Esas, 1969/41 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 23,24,25.10.1969 tarih, 1967/41 Esas, 1969/57 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 22.12.1970 tarih, 1970/29 Esas, 1970/48 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 15.06.1971 tarih, 1970/55 Esas, 1971/57 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 19.03.1987 tarih, 1986/5 Esas, 1987/7 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 31.03.1987 tarih, 1986/20 Esas, 1987/9 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 07.11.1989 tarih, 1989/6 Esas, 1989/42 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 12.11.1991 tarih, 1991/7 Esas, 1991/43 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 06.07.1995 tarih, 1995/4 Esas, 1995/28 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 13.07.1995 tarih, 1994/85 Esas, 1995/32 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 18.07.1995 tarih, 1995/7 Esas, 1995/35 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 26.11.1997 tarih, 1997/54 Esas, 1997/67 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 07.06.1999 tarih, 1999/10 Esas, 1999/22 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 06.07.2000 tarih, 2000/21 Esas, 2000/16 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 28.03.2002 tarih, 2001/5 Esas, 2002/42 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 16.01.2003 tarih, 2001/36 Esas, 2003/3 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 23.07.2003 tarih, 2003/48 Esas, 2003/76 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 15.07.2004 tarih, 2003/33 Esas, 2004/101 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 06.01.2005 tarih, 2001/3 Esas, 2005/4 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 18.10.2005 tarih, 2003/7 Esas, 2005/71 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 20.03.2008 tarih, 2006/109 Esas, 2008/82 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 15.10.2009 tarih, 2006/95 Esas, 2009/144 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 15.10.2009 tarih, 2006/119 Esas, 2009/145 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 15.10.2009 tarih, 2006/124 Esas, 2009/146 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 14.01.2010 tarih, 2009/27 Esas, 2010/9 Karar Sayılı Kararı.

Anayasa Mahkemesinin, 25.02.2010 tarih, 2008/17 Esas, 2010/44 Karar Sayılı Kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 16.02.1950 tarih, 1949/567 Esas, 1950/44 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 25.05.1951 tarih, 1951/66 Esas, 1951/278 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 11.01.1952 tarih, 1951/225 Esas, 1952/4 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 29.02.1952 tarih, 1951/262 Esas, 1952/70 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 21.03.1952 tarih, 1950/510 Esas, 1952/90 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 18.04.1952 tarih, 1951/1 Esas, 1952/158 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 12.05.1952 tarih, 1952/61 Esas, 1952/169 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 10.10.1952 tarih, 1952/65 Esas, 1952/264 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 28.11.1952 tarih, 1952/158 Esas, 1952/312 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 03.04.1953 tarih, 1953/45 Esas, 1953/41 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 08.05.1953 tarih, 1953/77 Esas, 1953/61 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 23.10.1953 tarih, 1953/144 Esas, 1953/140 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 06.11.1953 tarih, 1953/152 Esas, 1953/145 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 19.03.1954 tarih, 1953/132 Esas, 1954/71 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 11.06.1954 tarih, 1954/76 Esas, 1954/114 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 04.03.1955 tarih, 1954/141 Esas, 1955/38 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulunun, 01.07.1955 tarih, 1955/48 Esas, 1955/86 Karar Sayılı İctihadı Birleştirme Kararı.

- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 21.10.1955 tarih, 1954/141 Esas, 1955/105 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 15.06.1956 tarih, 1956/24 Esas, 1956/102 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 14.12.1956 tarih, 1955/41 Esas, 1956/194 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 08.11.1957 tarih, 1957/895 Esas, 1957/255 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 13.06.1958 tarih, 1958/342 Esas, 1958/434 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 02.07.1966 tarih, 1965/13 Esas, 1966/6 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 04.02.1967 tarih, 1965/106 Esas, 1967/3 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 28.06.1969 tarih, 1965/66 Esas, 1969/13 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 26.06.1980 tarih, 1972/11 Esas, 1980/7 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 11.06.1981 tarih, 1980/4 Esas, 1981/2 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 11.06.1981 tarih, 1977/6 Esas, 1981/3 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 17.06.1982 tarih, 1981/11 Esas, 1982/7 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 27.01.1983 tarih, 1977/2 Esas, 1983/2 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 27.01.1983 tarih, 1966/55 Esas, 1983/4 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 29.12.1983 tarih, 1969/3 Esas, 1983/8 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 11.02.1988 tarih, 1987/3 Esas, 1988/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 16.02.1989 tarih, 1988/1 Esas, 1989/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 23.01.1992 tarih, 1990/3 Esas, 1992/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 25.02.1993 tarih, 1990/4 Esas, 1993/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 16.06.1994 tarih, 1994/2 Esas, 1994/2 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 29.02.1996 tarih, 1995/1 Esas, 1996/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 16.01.2001 tarih, 1998/1 Esas, 2001/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 16.01.2001 tarih, 1999/3 Esas, 2001/3 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 19.07.2002 tarih, 2002/3 Esas, 2002/3 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 22.12.2004 tarih, 2004/1 Esas, 2004/1 Karar Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı.

İNTERNET KAYNAKLARI

- AVDER, Erdoğan, “Verginin Temel Kavramları”, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/013/mynetkobi.php>>, (Erişim: 01.12.2010).
- AYDIN, Erkan “Vergi Hukuku Ders Notları”, < http://www.degerlemeuzmanlari.net/vergi/ders_notlari.doc>, (Erişim: 09.11.2010).

CAN, İsmail, “Almanya’ da Devletin Yapısı Ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, (Erişim: 12.12.2010).

JACKSON, Paul; LEOPOLD, Patricia, O.Hood Phillips and Jackson, **Constitutional and Administrative Law**, 8.baskı, 2001, s.691- 692’ den aktaran Süleyman Kurt, “Britanya İdari Yargı Yerleri (Tribunal Sistem) Ve Yargısal Denetim”, <http://www.danistay.gov.tr/3-Britanya_idari_yargi_yerleri.htm>, (Erişim: 26.07.2010).

KIVANÇ, H.Hakan “Vergi Hukukunda Yorum”, < http://www.alomaliye.com/2008/hakan_kivanc_vergi_huk_yorum.htm>, (Erişim: 10.12.2010).

YÜREKLİ, Sabahattin, “Bakanlar Kurulu’ nun Vergilendirme Yetkisi”, < http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/1_2_17.pdf>, (Erişim: 11.11.2010).

<<http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/veri-istatistik/yargisal/1962-1982Basvuru.xls>>, (Erişim: 26.12.2010).

<<http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/veri-istatistik/yargisal/1982sonrasibasvuru1.xls>>, (Erişim: 26.12.2010).

<<http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=template&id=176&lang=0>>, (Erişim: 15.11.2010).

T.C.Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, <<http://ekutup.dpt.gov.tr/>>, (Erişim: 24.07.2010).

<<http://www.danistay.gov.tr/>>, (Erişim: 28.10.2010).

<<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>>, Erişim(15.12.2010).

<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/vergi_suc_cezalari.pdf>,(Erişim:10.01.2011).

<<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=i%E7tihat&ayn=tam>>, (Erişim: 04.08.2010).

<<http://www.tdk.gov.tr/>>, (Erişim: 12.08.2010).

<<http://www.yayin.adalet.gov.tr/bolgeidarimah.html>>, (Erişim: 30.10.2010).

<<http://www.yayin.adalet.gov.tr/vergimah.html>>, (Erişim: 30.10.2010).