



**TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNDE 1982 YILI
REFORMU VE UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

Fikret ERKAN
Kütahya, 2000

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

**TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNDE 1982 YILI REFORMU VE
UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

98940

Danışman:
Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Fikret ERKAN

Kütahya, 2000

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Yargısı Sisteminde 1982 Yılı Reformu Ve Uygulamasının Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../... / 2000

Fikret ERKAN

F. ERKAN

Fikret Erkan'ın hazırladığı Türk Vergi Yargısı Sisteminde 1982 yılı Reformu ve Uygulamasının Değerlendirilmesi başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği ile kabul edilmiştir.

20 / 09 / 2000

Tez Jürisi

Prof. Dr. Fazıl TEKİN



Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN (Danışman)

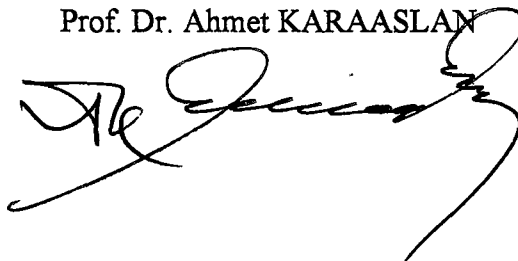


Prof. Dr. Hüseyin ERGİN



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN



ÖZGEÇMİŞ

19.01.1971 tarihinde Zara (SİVAS)'da doğmuştur. Zara Lisesini bitirmiş, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İktisat Bölümünden 1993 yılında mezun olmuştur. ERKAN, 18.06.1997 tarihinde Danıştay Tetkik Hakimliğine atanarak göreve başlamıştır.



ÖZET

Türk vergi yargısı sisteminde 1982 yılı reformu ve uygulamasının değerlendirilmesi çalışmasında, vergi uyuşmazlıklarının çözümü yolunda 1982 yılı öncesi uygulanan vergi yargısı sistemi ile bu tarihte yapılan değişiklikle uygulanmaya başlayan yeni sistem tezin konusunu oluşturmaktadır. Konu Türk Vergi Yargısı sisteminde yeniden yapılanmaya ilişkin 2575, 2576, 2577 sayılı Kanunların yürürlüğünden öncesi ve sonrası dönemler ile yabancı ülkelerde uygulanan vergi yargı sistemleri ve bu sisteme düşünülebilecek alternatif modeller şekliyle irdelenmiştir. Bu çalışma ile ulaşılmak istenen amaç vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ülkemizde mevcut uygulanan vergi yargısı sisteminin artık ihtiyaca cevap vermediğini aleni şekilde ortaya koymaktır.

20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren üç Yasa ile vergi yargısı alanında gerek kuruluş ve işleyiş, gerekse yargılama usulü ile ilgili önemli düzenlemelerden önce uygulanan sistem ve eleştirileri ile vergi yargısının bugünkü kuruluşunu, işleyişini, mensuplarının hak ve görevlerini, vergi yargısında uygulanan usulü ve reform niteliğinde sayılan bu düzenlemelerin artık ihtiyaca cevap verip vermediği konusu tezin araştırma konusu olmuş, ikinci ve üçüncü bölümde yeni sistemin uygulanmasına geniş yer verilerek ortaya çıkan sorunların değerlendirilmesi yapılmış, yabancı ülkelerde uygulanan vergi yargı sistemleri hakkında kısa bilgi verilerek yeni alternatif modeller geliştirilmiş.

Tezde araştırma yöntemi olarak, belge tarama yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sırasında ihtiyaç duyulan verilerin büyük bir çoğunluğu literatür taraması sonucunda, bir kısmı ise yetkili ve ilgili kişilerle yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir.

Tez çalışması ile elde edilen en önemli sonuç; belirtilen üç yasanın yürürlüğe girmesiyle yapılan düzenlemeler günümüzde ihtiyaca cevap verememektedir. Yeni sistemin uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar iyi teşhis edilmeli idarenin, üniversitenin ve vergi yargısının müşterek çalışmasıyla sistemde ortaya çıkan tikanıkların giderilmesi yoluna gidilmelidir.

ABSTRACT

In the study of the evaluation of 1982 reform and its practice in the Turkish tax court system, two systems to solve tax conflicts, the tax court system before 1982 and the new system with the changes in that year form the subject of the thesis. The subject examines the periods before the laws about reengineering of the Turkish tax court system-laws 2575, 2576, 2577- entered into force and after their effective date, the tax court systems in foreign countries and alternative models instead of our current tax court system. The purpose of the study is clearly to state that the current tax court system is not sufficient anymore to solve tax conflicts.

The system before the important reforms in 01.20.1982 with the promulgation of three laws at the Official Gazette which are about both the structure and the function and jurisdiction procedure of the tax court; the system's criticism, and the structure of the current system its function, the rights and duties of its members, the jurisdiction procedure and the question whether these changes which are thought as reforms are satisfactory anymore or not form the subject matter of the thesis. In the second and third chapters the application of the new system is examined and the problems that come to light are evaluated. New alternative models are also developed in these chapter by presenting short information about tax court systems in the foreign countries.

During the preparation of the thesis, document scanning is used as the research method. Most of the data that are needed during the study have been got by literature scanning and some of them are obtained by the interviews with authoritative and related people.

The most important result of the thesis is that the reformations that were made by the promulgation of three laws which are emphasized in the first paragraph are not satisfactory. The problems raised in the application of the new system, must clearly be identified and solved by the joint work of the tax administration, the universities and the tax jurisdiction.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	xiii
TEZ HAKKINDA	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE YARGISAL DENETİM

1.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE NEDENLERİ.....	4
1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı.....	4
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri	4
1.1.3 Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi.....	7
1.1.3.1 Vergi Uyuşmazlığının İdari Yollarla Çözümlemesi.....	7
1.1.3.2. Vergi Uyuşmazlığının Yargı Yoluyla Çözümlemesi.....	8
1.2. VERGİ YARGISI KAVRAMI , ANAYASAL TEMELLERİ VE GENEL YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ.....	9
1.2.1. Vergi Yargısı Kavramı.....	9
1.2.2. Vergi Yargısının Niteliği	10
1.2.3. Vergi Yargısının Anayasal Temelleri.....	12
1.2.4. Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri.....	13
1.3. VERGİ HUKUKUNA (VERGİ YASASINA) EGEMEN OLAN İLKELER	16
1.3.1. Hukuk Devleti İlkesi.....	17

1.3.2 Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	19
1.3.3 Kamuya Yararlılık İlkesi.....	20
1.3.4 Yazılık İlkesi.....	21
1.3.5. Re'sen Araştırma İlkesi.....	22
1.3.6.Delil Serbestisi İlkesi.....	25
1.3.7.Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	26
1.3.8.Çabukluk ve Ucuzluk İlkesi.....	27
1.3.9.Delillerin Serbetçe Değerlendirilmesi İlkesi.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ

2.1. TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISININ TARİHİ GELİŞİMİ.....	31
2.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi.....	31
2.1.2. 1982'ye Kadar Olan Dönem.....	33
2.1.2.1 İtiraz Komisyonları.....	34
2.1.2.2. Temyiz Komisyonu.....	35
2.1.2.3. Danıştay.....	36
2.2. 1982 YILI SONRASI TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ.....	36
2.2.1. Genel Olarak Yasal Çerçeveye Bakış.....	36
2.2.2. Vergi Yargı Sistemindeki Değişikliğin Nedenleri Ve Esasları.....	39
2.2.3. 1982 Yılı Öncesi Yapının Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	42
2.2.3.1. Vergi Yargısının Örgüt Yönünden Sorunları.....	43
2.2.3.1.1. Vergi Yargısının Bir Yargı Birliğine Sahip Olmayışı.....	43
2.2.3.1.2. Vergi Yargısının İdari Kuruluşlara Bağlı Olması ve Onun İçinde Yer Alması.....	43
2.2.3.2. Vergi Yargısının Usul Hükümleri Yönünden Sorunları.....	45
2.2.3.2.1. Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu.....	45
2.2.3.2.2.Uyuşmazlık Aleyhine Sonuçlanan Tarafa Herhangi Bir Maliyet Unsuru Öngörülmemiş Olması ve Yargılama Giderleri Sorunu.....	45
2.2.3.2.3. Yürütmenin Durdurulması Sorunu.....	46
2.2.3.2.4. Delil Sistemine İlişkin Sorunlar.....	47

2.2.3.3. Vergi Yargısının Fonksiyonları İle İlgili Sorunlar.....	48
2.2.3.3.1. Uyuşmazlıkların Çözümünün Çok Uzun Süre Alması	48
2.2.3.3.2. Vergi Yargı Organlarının Kapasite Yetersizliği	50
2.2.3.3.3. Vergi Yargı Organlarının İctihat Yaratma Fonksiyonunun Gereği Gibi Yerine Getiremeyiş.....	51
2.2.3.4. Sistem İle İlgili Sorunlar	52
2.2.3.4.1. Vergi Yargı Kolu Olarak Bağımsızlık Sorunu.....	52
2.2.3.4.2. Vergi Yargısının Üç Dereceli Olmasının Yarattığı Sorunlar	52
2.2.3.4.3. Süzgeç Müesseselerinin Yetersizliği.....	52
2.2.4. Günümüzde Vergi Yargı Organlarının Kuruluş Ve Görevleri.....	53
2.2.4.1. Vergi Mahkemeleri.....	54
2.2.4.1.1. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu.....	54
2.2.4.1.2. Vergi Mahkemelerinin Oluşumu	55
2.2.4.1.3. Vergi Mahkemelerin Görevi.....	55
2.2.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri	55
2.2.4.2.1. Bölge idare Mahkemelerinin Kuruluşu	55
2.2.4.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Oluşumu.....	56
2.2.4.2.3. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevi	57
2.2.4.3. Danıştay	58
2.2.4.3.1. Danıştay'ın Kuruluşu.....	58
2.2.4.3.2. Danıştay'ın Oluşumu ve İşleyişi.....	58
2.2.4.3.3. Danıştay'ın Daire ve Kurullarının Görevleri.....	60
2.2.4.3.3.1. Danıştay'ın Görevleri.....	60
2.2.4.3.3.2. İlk Derece Mahkemesi Olarak Görevleri	61
2.2.4.3.3.3. Vergi Dava Dairelerinin Görevleri.....	62
2.2.4.3.3.4. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun Görevleri.....	62
2.2.4.3.3.5. Bir Kısım İşlerin Diğer Dairelere Verilmesi.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1982 YILI REFORM SONRASI TÜRK VERGİ YARGISINDA YARGILAMA USULÜ VE KARARLARA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

3.1. VERGİ DAVASININ KAPSAMI.....	64
3.1.1. Davanın Türü.....	64

3.1.2. Vergi Mahkemelerinde Görülecek Davalar.....	64
3.2. VERGİ DAVASINA KONU İŞLEMLER.....	65
3.2.1 Ceza Kesme İşlemleri.....	65
3.2.2 İşyeri Kapatma Kararı	65
3.2.3. Vergi Hatasının Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi Başvurusunun Reddi İşlemi	66
3.2.4. Uzlaşma Komisyonlarının Kararları.....	66
3.2.5. Diğer İdari İşlemler.....	67
3.3. VERGİ DAVASININ AÇILMASI VE DAVA DİLEKÇESİ.....	67
3.3.1. Dilekçelerin Düzenlenmesi	67
3.3.2. Dilekçelerin Verileceği Yer.....	68
3.3.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar.....	68
3.3.4. Yetkili Vergi Mahkemesinin Tesbiti.....	69
3.3.5. Dava Açma Süresi	69
3.3.6. Dilekçeler Üzerine Yapılacak işlemler.....	70
3.4. YARGILAMA USULÜ	70
3.5. VERGİ DAVALARININ KARARA BAĞLANMASI.....	72
3.5.1. Vergi Davası Sonucu Verilen Kararlar	73
3.5.1.1. Mahkemelerce Verilen Kararlar Ve Hüküm Kavramı.....	73
3.5.1.1.1. Karar Çeşitleri	73
3.5.1.1.1.1. Ara Kararlar	73
3.5.1.1.1.2. Nihai Kararlar	74
3.5.1.1.1.2.1. Esasa İlişkin Nihai Kararlar	74
3.5.1.1.1.2.2. Usule İlişkin Nihai Kararlar	75
3.5.1.1.2. Kararlarda Bulunacak Hususlar.....	76
3.5.1.1.3. Kararların Saklanması ve Tebliği.....	77
3.6. VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARI.....	77
3.6.1. Kendiliğinden Yürütmenin Durması	78
3.6.2. Mahkeme Kararıyla Yürütmenin Durdurulması	79
3.6.3. Yürütmenin Durdurulması İstemleri Hakkında Verilen Kararlara	

İtiraz.....	80
3.6.4. Temyiz ve İtiraz İşlemlerinde Yürütmenin Durdurulması	81
3.7. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA İLİŞKİN YARGI KARARLARININ	
YERİNE GETİRİLMESİ.....	82
3.7.1. İdari Yargı Kararlarının İnfazı.....	82
3.7.2. Yargı Kararlarının İdare Tarafından Yerine Getirilmemesinin	
Müeyyideleri	84
3.8. KARARLARA KARŞI BAŞVURU YOLLARI.....	84
3.8.1. İtiraz.....	85
3.8.1.2.İtiraz Süresi	87
3.8.1.3. İtirazda Görevli Mercii	87
3.8.2. Temyiz.....	88
3.8.2.1.Temyiz Müessesesinin Kapsamı Ve Temyiz Mercii	88
3.8.2.1.1. Temyiz Kavramı.....	89
3.8.2.1.2.Temyiz Yoluna Başvurma.....	89
3.8.2.1.3.Temyiz Süresi.....	89
3.8.2.1.4. Temyiz İstemi.....	90
3.8.2.2.Temyiz Dosyasının Tekemmül Ettirilmesi	90
3.8.2.3. Kararın Bozulması	90
3.8.2.4.Temyiz İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar Üzerine Yapılacak	
İşlem.....	91
3.8.3.Kanun Yararına Bozma	92
3.8.3.1.Genel Açıklama	92
3.8.3.2.Kanun Yararına Bozma (Temyiz) Başvurusunda Yetki	92
3.8.3.3.Kanun Yararına Bozma Nedenleri.....	93
3.8.3.4. Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları	93
3.8.4. Yargılamanın Yenilenmesi.....	94
3.8.4.1.Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı ve Kapsamı	94
3.8.4.1.1.Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı	94
3.8.4.1.2.Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olunabilen İdari Yargı	
Yerleri	95
3.8.4.1.3.Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olabilen Yargı Kararları	95

3.8.4.2. Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri	96
3.8.4.3. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Bulunmada Yetki	97
3.8.4.4. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Süre	97
3.8.5. Kararın Düzeltilmesi	97
3.8.5.1. Kararın Düzeltilmesi Kavramı Ve Kapsamı	97
3.8.5.1.1. Kararın Düzeltilmesi Kavramı	97
3.8.5.1.2. Düzeltmesi İstenilecek Kararlar	98
3.8.5.1.3. Kararın Düzeltilmesi Nedenleri	99
3.8.5.2. Düzeltme İstemi Bulunmada Yetki ve Yetkili Yargı Mercii	100
3.8.5.3. Kararın Düzeltilmesi İsteminde Süre	100
3.8.5.4. Düzeltme İsteminin Karara Bağlanması	100

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNDE 1982 YILI REFORM SONRASI

ÖRGÜTSEL YAPININ GENEL DEĞERLENDİRMESİ

4.1. UYUŞMAZLIĞIN BARIŞÇIL YOLLARDAN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN	
GENEL DEĞERLENDİRME	103
4.1.1. Vergi Hataları ve Düzeltilmesi	103
4.1.2. Uzlaşma	106
4.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	106
4.1.2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	109
4.2. YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI ÖRGÜT ŞEMASI	111
4.3. 1982 YILI REFORM SONRASI VERGİ YARGI SİSTEMİNİN	
SORUNLARI	113
4.3.1. Anlaşma Müessesesinin Yetersizliği Sorunu	113
4.3.1.1. Uzlaşma Müesseselerinde	113
4.3.1.2. Diğer Müesseselerde	115
4.3.2. Vergi Yargısının Örgüt Yönünden Sorunları	115
4.3.3. Vergi Yargısının Usul Hükümleri Yönünden Sorunları	118
4.3.3.1. Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu	118
4.3.3.2. İ.Y.U.K.'ndaki Belli Eksik Düzenlemelerden Kaynaklanan	
Sorunlar	119
4.3.3.3. İ.Y.U.K.'nda V.U.K.'na Yapılan Atıftan Doğan Sorunlar	119

4.3.3.4. Delil Sistemine İlişkin Sorunlar.....	120
4.3.3.5. Hakimin Re'sen Araştırma ve Takdir Yetkisine İlişkin Sorunlar.....	122
4.3.3.6. Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununa Yapılan Atıftan Doğan Sorunlar.....	125
4.3.3.7. Vergi Uyuşmazlıklarında Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu.....	126
4.3.3.8. Vergi Yargılaması Usul Hukukunun Tek Olmaması.....	127
4.3.4. Vergi Yargısının Fonksiyonları İle İlgili Sorunlar.....	127
4.3.4.1. Uyuşmazlıkların Çözümünün Uzun Süre Alması.....	127
4.3.4.2. Vergi Yargı Organlarının Kapasite Yetersizliği	129
4.3.4.3. Vergi Yargı Organlarının İçtihat Yaratma Fonksiyonunu Gereği Gibi Yerine Getiremeyişi.....	130
4.3.5. Vergi Yargısı Sistemi İle İlgili Sorunlar.....	132
4.3.5.1. Vergi Yargı Kolu Olarak Bağımsızlık Sorunu.....	132
4.3.5.2. Süzgeç Müesseselerinin Yetersizliliği	133
4.3.5.3. Adli Yargıda Yapılan Tespitlerden Kaynaklanan Sorunlar ...	134
4.3.5.4. Yargıçların Statüsüne İlişkin Sorunlar.....	135
4.3.5.5. Yargıçların Seçimi, Eğitimi ve Atamalarına İlişkin Sorunlar.	135

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE ALTERNATİF MODELLER

5.1. BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ VERGİ YARGI SİSTEMLERİ.....	139
5.1.1. Almanya'da Vergi Yargı Sistemi	139
5.1.1.1. Mali Mahkemeler	142
5.1.1.2. Federal Mali Mahkeme	143
5.1.2. İtalya'da Vergi Yargı Sistemi.....	145
5.1.2.1. Vasıtasız Vergiler İle Transferler Üzerinde Alınan Vasıtalı Vergilerden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	146
5.1.2.1.1. İlçe Vergi Komisyonları.....	146
5.1.2.1.2. İl Vergi Komisyonları	147
5.1.2.1.3. Vergiler Merkez Komisyonu.....	147
5.1.2.1.4. Adli Yargıya Başvurma.....	147

5.1.2.2. Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergilerinden Doğan	
Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	148
5.1.3. ABD’nde Vergi Yargı Sistemi.....	148
5.1.3.1.Vergi Mahkemesi.....	149
5.1.3.2.Adli Mahkemelere Başvurma	149
5.1.4. Belçika’da Vergi Yargı Sistemi.....	150
5.1.5. İngiltere’de Vergi Yargı Sistemi.....	152
5.1.5.1. Genel Komiserler	153
5.1.5.2.Özel Komiserler	154
5.1.5.3. Adli Mahkemelere Başvurma	154
5.1.6. Fransa Vergi Yargı Sistemi.....	155
5.1.6.1.Vasitasız Vergiler İle Muamele Vergisinden Doğan	
Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	155
5.1.6.1.1. İdari Mahkemeler	155
5.1.6.1.2. İdari İstinaf Mahkemeleri.....	156
5.1.6.1.3. Danıştay	157
5.1.6.2.Vasıtalı Vergiler, Harçlar ve Gümrük Vergisinden Doğan	
Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	159
5.2. VERGİ YARGI SİSTEMLERİNİN ORTAK YÖNLERİ.....	159
5.3.TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE ALTERNATİF OLABİLECEK	
MODEL ÖNERİLERİ.....	160
5.3.1. Bağımsız Bir Vergi Yargı Sistemi.....	161
5.3.2.Adli Yargı Sistemi İçinde Bir Vergi Yargı Sistemi.....	163
5.3.3. Vergi Divanı Modeli.....	164
5.3.4. Hakem Mahkemeleri (Kurulları) Modeli.....	165
5.3.5. İsnitaf Mahkemeleri Modeli	166
5.3.6.Mevcut Sistemin Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Model.....	166
5.3.6.1.Vergi İdaresi Yönünden.....	167
5.3.6.2.Vergi Yargı Organları Yönünden	169
SONUÇ.....	171
KAYNAKÇA	172
EKLER	181
DİZİN	195

KISALTMALAR

a.g.ç.	: Adı Geçen Çalışma
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Bkz.	: Bakınız
D	: Daire
DD	: Danıştay Dergisi
E. E.No	: Esas No / Esas Numarası
Gnl. Tbl.	: Genel Teblig
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K..K.No	: Karar No / Karar Sayısı
md	: Madde
R.G.	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s	: Sayfa / Sayılı
s.k.	: Sayılı Kararı
s.K.	: Sayılı Kanun
t	: Tarih / Tarihli
v.b.	: Ve Benzeri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
V.M.	: Vergi Mahkemesi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TEZ HAKKINDA



AMAÇ

Araştırmamız, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ülkemizde uygulanan vergi yargısının tarihi gelişimine ışık tutmayı hedeflemektedir. 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe konulan ve günümüzde uygulanan vergi yargısı sistemin ihtiyaca cevap vermediğini ortaya koymak, araştırmamızın asıl amacını oluşturmaktadır.

KAPSAM

Konu Türk vergi yargı sisteminde yeniden yapılanmaya ilişkin 2575.2576,2577 sayılı Kanunların yürürlüğünden öncesi ve sonrası dönemler ile yabancı ülkelerde uygulanan vergi yargısı sistemleri ve bu sistemlere düşünülebilecek alternatif modeller şekliyle irdelenmiştir. Vergi yargısının Anayasal temelleri, genel yargı sistemi içerisindeki yeri, vergi hukukuna egemen olan ilkeler, uyuşmazlıkların çözüm yolları ile yabancı ülkelerde uygulanan vergi yargısı sistemleri konumuzun kapsamı içerisinde.

SINIRLILIKLAR

Günümüzde uygulanan vergi yargı sisteminin yeterli bir çalışma gösterip göstermediğini ortaya koymaya çalışması nedeniyle vergi yargı sistemimiz önce uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne ilişkin anlaşma müesseseleri yönünden sonra vergi yargısı örgütsel yönden ve daha sonra ise usul hükümleri yönünden irdelenerek fazla ayrıntıya girmeden değerlendirmeye çalıştık. Ancak araştırmamızın kaynak toplama aşamasında çalışmaların daha çok 1982 yılı öncesi uygulanan sisteme ilişkin ve eski tarihli olması nedeniyle örnek bir kılavuz olmaksızın yola çıktık. Gelişmiş ülkelerde uygulanan sistemlerle karşılaştırma yapmak için uyuşmazlığın idari ve yargısal yolla çözümlenmesi aşamalarına ilişkin istatistiki bilgilere ulaşma zorluğuyla karşılaşılrsa da nihayet amacımıza ulaştık. Elde edilen dökümanasyon ve verilerin değerlendirilmesi yapılarak sonuca vardık.

YÖNTEM

Araştırma yöntemi olarak belge tarama yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sırasında ihtiyaç duyulan verilerin büyük bir çoğunluğu literatür taraması sonucunda, bir kısmı ise yetkili ve ilgili kişilerle yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Böylelikle düzenli ve iyi bir çalışmanın oluşumunu sağlamaya çalışılmıştır.

GİRİŞ

Vergi, devletin tek taraflı iradesiyle egemenlik gücüne dayanarak yurttaşlar üzerinde yüklediği bir kamu alacağıdır. Devlet bu yolla, vergileme yetkisini kullanarak kamu kesimine, gelirin yeniden dağılımı ve devlet bütçesinin finansmanını sağlamak için piyasa ekonomisinden kamuya kaynak aktarmaktadır.

Ancak, hükümetler vergi politikalarını belirlerken ya da vergileme yetkilerini kullanırken yasal ve ekonomik sınırlarla bağılırlar. Hukuk devleti ilkesinin benimsemiş bir devlette, vergileme yetkisinin Anayasa ve yasalara, daha genel bir ifade ile hukuk kurallarına uygun kullanılması zorunluluğu vardır.

İnsanlık anlayışı son yıllarda hızlı bir devrimin içine girmiştir. Topumlarda yeni görüşler egemen olmakta ve yönetim sistemleri bu görüşler doğrultusunda değişmektedir. Bu toplumsal değişim hukuk sistemlerini, hukuktaki değişimler toplum düzenini etkilemektedir.

Sınırsız ve keyfi iktidarlara karşı bireyi korumak ve bunun için devlet iktidarını sınırlandırmak amacıyla çağımızda varılan insanlık anlayışı Anayasalarda iktidarı sınırlandıran ilkelerin yer aldığı kişi, hak ve özgürlüklerin tanımlandığı ve bunlara karşı devletin ne şekilde davranacağını belirlediği “hukuk devleti” anlayışına ulaşmıştır. Hukuk devleti, günümüzde idarenin yargısal denetimi ile anlam kazanmakta olup ne fertlerin nede idarenin kanunlara aykırı işlemlerinin yargısal denetim dışında kalmamasını amaçlamıştır.

Ülkemizde de benimsenen bu anlayış sonucu idarenin yargısal denetimi, Anayasa ve yasalarla belirlenen çerçevede yerine getiren idari yargı sistemi, idarenin, idare hukukunca belirlenen işlem ve eylemlerinden doğan uyuşmazlıklara bakan, adli ve askeri yargının dışında kendine özgü usulü ve yargılama yöntemleri olan ayrı bir yargı düzenidir.

Türkiye’de, idari yargının önemli bir parçası olan vergi yargısı, 6.1.1982 tarihinde kabul edilen ve 20.1.1982 gün ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan üç kanunla yeniden düzenlenmiştir. 1982 yılı başında yapılan değişiklikten önce de, Türkiye’de vergi yargısı yine idari yargı içinde yer almıştır. Yayınlanan üç yasa ile Türk vergi yargısı sisteminde yeniden yapılanma yoluna gidilmiştir.

Beş bölümden oluşan bu çalışmamızın birinci bölümünde genel olarak vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları, vergi yargısının temel esasları evrensel ilkelere dayalı olarak anlatılarak vergi yasasının genel yargı sistemi içindeki yeri ve anayasal temelleri vurgulanmıştır.

Bilindiği üzere yargı kavramı, bir yandan uyuşmazlıklara bakan yargı kuruluşlarını ve diğer yandan o yargı kuruluşlarının uyguladıkları usul hükümlerini içine alan geniş bir deyimdir. Ancak bu konuda yazılmış bütün eserlerde yargı örgütleri ile bu örgütlerin uyguladıkları usul kurallarını birbirinden ayırarak, ayrı başlıklar altında işlenmesi gelenek halini almıştır. Bizde bu paralelde yürüyerek araştırmamızın ikinci, üçüncü ve dördüncü bölümünde Türkiye’de vergi yargı örgütü, vergi yargı usulü ile ilgili mevzuatı toplu ve sınırlı bir şekilde belirttik.

Araştırmamızın temel kısmını oluşturan ve Türk vergi yargı sisteminin 1982 yılı reform sonrası örgütsel yapının genel değerlendirmesi başlığını taşıyan dördüncü bölümde, yapılan değişiklik sonrası örgütsel şemayı uyuşmazlıkların barışçıl yollardan giderilmesini ve günümüzde vergi yargı sisteminin yeterli bir çalışma gösterip göstermediğini ortaya koymaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde, vergi yargı sistemimiz önce yargı öncesi anlaşma müesseseleri yönünden sonra örgütsel yönden ve daha sonra ise usul hükümleri yönünden fazla ayrıntıya girmeden değerlendirmeye çalışılmıştır.

Beşinci ve son bölümde ise, esas konumuz Türkiye’de vergi yargısı olmasına rağmen, yabancı ülkelerde uygulanan vergi yargı sistemleri hakkında kısa olarak bilgi verilmeye çalışılmış ülkemizde uygulanan vergi yargı sistemine yapılan eleştiriler göz önüne alınarak fonksiyonlarını istenilen şekilde yerine getirip getirmediği araştırılıp alternatif modeller sunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE YARGISAL DENETİM

1.1.VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE NEDENLERİ

1.1.1.Vergi Uyuşmazlığı

Genel olarak uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın herhangi bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlığı, ifade etmektedir. Uyuşmazlıkta çekişme konusu olay, asıl hakkın korunması ya da bir görüşün gerçekleşmesine ilişkindir.

Uyuşmazlık hem günlük konuşma ve yazı dilinde hem de hukuk dilinde, uyuşmama durumu ve anlaşmazlık anlamında kullanılmaktadır.¹

Vergi yasalarının uygulanmasında, vergi idaresi, vergi mükellefleri ve sorumlularının vergi yasalarını farklı şekilde yorumlamaları, vergi uyuşmazlıklarını doğurmaktadır.

Dar anlamıyla vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklardır.²

Geniş anlamda ise, bir vergilendirme olayında vergi idaresiyle mükellefin veya vergi sorumlusunun farklı görüşte olması, mükellef veya sorumlunun idarece tespit edilen vergi ve / veya cezayı aynen veya hiç kabul etmemesidir.

1.1.2.Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri

Vergi uyuşmazlığı genelde iki temel nedenden ötürü ortaya çıkmaktadır:

i-Vergi idaresi ve vergi mükellefleri veya sorumluları arasındaki yorum farklılıkları,

¹ Türkçe Sözlük, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Türk Dil Kurumu, 2. Cilt, s.1525.

² AKDOĞAN Abdurrahman-KIRBAŞ Sadık-SAYGIN Eyyüpgiller, Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, Birlik Yayıncılık Ltd. Şti. Ankara, 1986, s.191.

ii-Vergi yasalarında öngörülen vergi yükleri ile mükelleflerin benimsedikleri vergi yüklerinin farklı olması.

Vergiler yasayla alınmasına ve bunun Anayasa hükmü olmasına rağmen; ekonomik olaylarda hızlı değişimler olması, yeni ekonomik faaliyetlerin ortaya çıkması ve ekonomik ilişkilerin karmaşık bir yapıya bürünmesi nedeniyle, vergi yasalarının her olayı en ince ayrıntısına kadar düzenlemesi mümkün olmamaktadır. Zaman zaman ortaya çıkan sorunlara mevzuattaki mevcut hükümler cevap verememektedir. Bu durumda ortaya çıkan sorunlara yorum yapmak suretiyle yaklaşılmakta ve bunun sonucunda da tarafların farklı yorumları nedeniyle uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır.

Bir yandan ekonomik hayattaki gelişmeler, diğer yandan kamu harcamalarındaki artışa paralel olarak kamu gelirlerini artırma gayretleri kimi zaman mevzuattaki mevcut hükümlerin değiştirilmesi kimi zaman da yeni vergilerin konulması sonucunu doğurmaktadır.

Bu yeni düzenlemeler bazen yeterince açık ve anlaşılır olmamaktadır. Bu durumda, idare ile mükellef veya vergi sorumlusu olayı kendilerince yorumlamakta ve bu yorumların önemli farklılıklar içermesi halinde, uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır.

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde " Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." ifadesi yer almaktadır. Verginin mali güce göre alınması vergi hukukunun temel ilkelerindendir. Esasen mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur. Bu ilke mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini içerir.

Ancak vergi yükümlülerini kendilerine ait vergi yüklerinin adil olduğuna, kendilerinden ödeme güçlerine göre vergi alındığına inandırmak son derece güçtür. Çünkü, yasaların öngördüğü ölçülerle yükümlülerin benimsediği ölçüler çoğu kez birbirinden farklıdır. Yükümlüler, genelde yasaların kendileri için öngörmüş olduğu vergi yüklerini fazla bulmaktadırlar. Böyle bir düşünce içinde olunca, iyi niyetli olmaları halinde bile, yükümlüler vergilerini tam olarak ödememe eğilimine girmektedirler. Bu eğilim sonucunda, vergi yasalarının öngörmüş olduğu vergiler tam olarak ödenmemekte ve bunun tespiti halinde de vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarına neden olan etkenler genelde şu durumlar sonucunda ortaya çıkmaktadır:

a)Vergi incelemeleri sonucunda ikmalen veya re'sen tarhedilen vergileri ve cezaları mükellefin kabul etmemesi ve bunları uyumsuzluk konusu yapması,

b)Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması,

c)Vergi dairesinin mükellef tarafından beyan edilen matrahın düşük olduğu gerekçesiyle, ek bir vergi almak istemesi; mükellefin ise, beyan ettiği matrahın düşük olmadığını ya da vergi dairesince belirlenen matrahın çok yüksek olduğunu öne sürmesi,

d)Vergi idaresi, mükellef veya sorumlusunun kesinleşmiş ya da kesinleşmek üzere bulunan vergi borcu ile cezaları, tahsil edebilmek amacıyla, gerektiğinde bazı zorlayıcı yollara başvurmakta (haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk vb.) mükellef ya da sorumlunun da, böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun gerçeğin üzerinde olduğunu veya bu borçla ilgili olarak daha önce tebligat yapılmadığını, öne sürmesi,

e)Ve nihayet mükelleflerin vergi ödememe eğilimlerinden de uyumsuzluklar doğabilmektedir.

Vergi davasına konu olabilir nitelikteki uyumsuzlukları başlıklar altında aşağıdaki gibi sayabiliriz:³

- Vergi ihbarnameleri,
- Ceza ihbarnameleri,
- Vergi tevkifatları,
- İhtiyati haciz kararları
- Ödeme emri düzenlemeleri,
- Haciz uygulamaları,
- Gümrük vergisi ve ceza ödemeleri,
- Gümrük vergisi ve ek tahakkukları,
- İşyeri kapatma cezaları,
- Takdir komisyonu kararları,
- Resim, harç ve benzeri ödemeleri.

³ POLATKAN Vahit, "Vergi Yargısı", Yaklaşım Dergisi, Ankara, 1993, S. 7, s.14.

1.1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi

Mükellefe ve vergi idaresi arasında meydana gelen vergi uyuşmazlıkları ya idari yollarla ya da yargı yoluyla çözümlenebilir. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal yollarla çözümlemesi, geniş olarak açıklanacaktır. Bu nedenle, bu bölümde vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal yollarla çözümlemesi konusunda kısaca değinmenin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

1.1.3.1. Vergi Uyuşmazlığının İdari Yollarla Çözümlemesi

İdarenin mükellefe kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırmasına, “vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlemesi” denir.

Uyuşmazlığa neden olan hususun, mahkemelerde dava açmak suretiyle çözümlemek istenmesinin hem idari hem de mükellef yönünden çeşitli sorunları ve maliyetleri vardır. Mükellef ile idarenin karşı karşıya gelerek vergi uyuşmazlığını çözümlemesi İdarenin almak istediği vergi veya cezanın bir kısmından vazgeçmesi, mükellefin ise, belirli bir miktar ödemede bulunmaya yanaşmasıyla gerçekleşebilir. Ancak vergilendirme işlemi bir hatanın bulunması durumunda, hatanın düzeltilmesi yoluyla alınmak istenen vergi ve cezanın tamamı da kaldırılabilir.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlemesinin doğurduğu en önemli sonuç, uyuşmazlığın sona ermesidir. Bu durum mükellef veya ceza sorumlusu üzerinde psikolojik yönden olumlu bir etki yapmakta, uyuşmazlık konusu vergi ve cezayla ilgili sorunu çözümlemekte, buna ilişkin huzursuzluğu sona erdirmektedir. İdare de, uyuşmazlığın sona ermesi ile, olayı kısa yoldan çözüme kavuşturmuş olmaktadır.

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlemesini gerektiren bir diğer neden de mükelleflerin vergi ve cezayı ödeme yönünden, idarenin de vergi ve cezayı tahsil etme yönünden sağladıkları avantajdır. Özellikle uzlaşma, pişmanlık ya da cezada indirim yollarından biri ile uyuşmazlığın idari aşamada çözümlemesi sonucu, mükellef cezanın büyük bir bölümünü ödemekten kurtulabilmektedir. Aynı mükellefin, uyuşmazlığını idari aşamada çözümlemeye yanaşmayıp da, yargı yoluna başvurusu ve davayı da kaybetmesi halinde, vergi ve cezayı aynen ödemesi hatta ayrıca faiz ödemesi de söz konusu olabilecektir. İdare ise, uyuşmazlığın yargı yoluna intikal etmesi halinde, belki de hiç tahsil edemeyeceği ya

da birkaç yıl sonra kısmen tahsil edebileceği vergi ve cezayı, indirimli olsa dahi bir an önce tahsil etmiş olmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümlenmesini gerektiren nedenlerden biride hem mükellef hem de idari yönünden, emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri önlemesi olmaktadır.

Öte yandan uyuşmazlığın idari yollarla çözümlenmesi idari-mükellef ilişkileri yönünden olumlu sonuçlar doğuracak, karşılıklı güven ve anlayışın tesis edilmesine neden olabilecektir. Uyuşmazlık konusuna mükellefin yaklaşımının farklı bir anlayış ya da yorumdan kaynaklandığının idare tarafından fark edilmesi halinde, idare bunun gerekçelerini mükellefe açıklamada, mükellefte uyuşmazlığı dava konusu yapmaksızın diğer idari yollarla başvurmak, uzlaşma ya da cezada indirim isteyerek ödeme yoluna gidilebilmektedir. Yapılan vergisel işlemlerde, kısmen ya da tamamen bir hatanın bulunması durumunda, mükellef idareye güven duyarak yargı yoluna başvurma yolunu düşünmeksizin, hatayı düzelttirme yoluna gidebilmekte, idare de varsa bu hatayı kısa süre içinde düzeltmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde başvurulabilecek yollar:

- Vergi Hatalarını Düzeltme Müessesesi (V.U.K.Md. 116-126)
- Uzlaşma Müessesesi (V.U.K. Md. Ek 1)
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi (V.U.K. Md. Ek 11)
- Pişmanlık ve Islah Müessesesi (V.U.K. Md. 371)
- Cezalarda İndirim Müessesesi (V.U.K. Md. 376)

şeklinde sayılabilir.

1.1.3.2.Vergi Uyuşmazlığının Yargı Yoluyla Çözümlemesi

Uyuşmazlıkların çözümlenmesinde idari yollardan başka başvurulabilecek ikinci yol yargı yoludur. Mükellefler ya da sorumlular, doğrudan doğruya vergi mahkemesine başvurarak dava açabilecekleri gibi, öncelikle uyuşmazlığı idari aşamada çözümleme yollarını arayıp, bu yoldan sonuç alamazlarsa daha sonra yargı yoluna başvurabilirler.

Bu konu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde ele alınacaktır.

1.2. VERGİ YARGISI KAVRAMI , ANAYASAL TEMELLERİ VE GENEL YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.2.1. Vergi Yargısı Kavramı

Yargı, hukuk düzeninin bozulmamasına yönelik devlet faaliyeti; iddia üzerine ve hasım karşısında hukuki düzene etki eden bir eylem, durum ve benzeri bir iddianın olup olmadığının belirlenmesi ve gerekli hukuki yaptırımın uygulanması ve ihlal edilen hakkın yerine getirilmesinin sağladığı devlet mahkemelerine ait faaliyettir. Yargılama kavramı da bir hukuksal uyumsuzluğu çözmek üzere yargı organlarının yaptıkları faaliyet ve yapılan işlemlere verilen addır. Yargılama hukuku ise, yargılamanın nasıl başlayacağını, nasıl yürütüleceğini ve yargılamanın nasıl sona ereceğini belirleyen hukuk dalıdır.⁴ Yargılama hukuku uygulanan yargı sisteminin çeşidine göre Anayasa Yargısı, İdari Yargı, Adli Yargı gibi isimler almaktadır.

Vergi uyumsuzluklarında çözüm yollarının karşılığı olarak İngiltere ve Amerika’da “contentious fiscal”. Fransa’da “contentieux fiscal”, Almanya’da “steu erjust” veya “berufungsverfahren” ve İtalya’da da “giurisdiziona tributaria” veya “givrisdiziona ficcale” gibi terimler kullanılırken⁵ ülkemizde mali hukuk veya vergi hukuku kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar eşdeğer anlamda değildir. Zira mali hukuk, kamu gelirleri ve kamu giderleri gibi devletin tüm mali faaliyetlerini düzenleyen kuralları inceleyen bir hukuk dalı olmasına karşın, vergi hukuku kamu gelirlerini inceleyen bir hukuk dalıdır. Bu itibarla vergi hukuku, mali hukuktan daha dar bir anlam taşımaktadır.

Yapılan bu ayırım mali yargı ve vergi yargısı için de geçerlidir. Yani, mali yargı, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin tüm gelir ve gider kanunlarından doğan uyumsuzluklarının yargılama usulünü, Vergi Yargısı ise, bu uyumsuzlıklardan sadece vergi uyumsuzluklarında uygulanacak usulü ve bu usule uygulanacak ve uyumsuzlukları çözümlenecek yargılama usulünü kapsar. Vergi Yargısı kavramı içine, sadece vergi uyumsuzluklarının yargı organları önünde çözümlenmesi sırasında izlenecek usul kuralları değil, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişi ile ilgili kuralların da yer alması gerekir.

⁴ YILMAZ Ejder. Hukuk Sözlüğü (Seçkin Kitabevi 1986) s.786.

⁵ MUTLUER Kamil. Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1975, s.5.

Bu durumda, vergi yargısı kavramı, kamu gelirlerinin bir bölümünü oluşturan vergi konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkları, bu uyuşmazlıkları çözüme kavuşturacak yargı organlarının kuruluş ve işleyişini ve çözüm aşamasında uygulanacak usul kurallarının bir bütünüdür.

1.2.2. Vergi Yargısının Niteliği

Çağımız sosyal hukuk devleti anlayışına uygun olarak, kamu hizmetlerinin yanında birtakım sosyal ve ekonomik hizmetleri de ifa eden devlet, bu hizmetler için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Devletin giderlerini karşılamak için kullandığı en temel kaynak ise “vergi”dir.

Eski Sümer, Yunan ve Roma uygarlıklarında ortaya çıkan ve ihtiyari nitelikte alındığı bilinen vergi, günümüzde devletin vatandaşlarına karşı üstlendiği hizmetleri karşılayabilmek için tek taraflı bir iradeyle kamu gücüne dayanarak karşılıksız aldığı para ile ifade edilen bir değerdir. Tek taraflı idari bir tasarrufa dayanılarak alınmak istenen bu mali yükün alacaklı durumunda olan idarelerin temel amacı eksiksiz ve vadesinde tahsil edilmesidir. Bu mali yükün üstlenicisi durumunda olan yükümlülerin arzusu ise, mali yükün miktarını en aza indirmek ya da vadesini mümkün olduğu kadar uzatmaktır. İşte bu borçlu (yükümlü) alacaklı (idare) arasındaki birbirine zıt istekler pek çok anlaşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır.

Bu durumda, vergi idaresinin veya vatandaşların işlemleri ile bozulan vergi adaletini düzeltmek ve kanun hükümlerini uyuşmazlığın niteliğine göre uygulamak için Vergi Yargısı gerekli olmaktadır. Uyuşmazlıkların her iki taraf için güvenilir yargı organları tarafından çözümlenmesi hususu ise Anayasanın hukuk devleti, vergilerin kanuniliği gibi ilkelerinin yanı sıra hak arama özgürlüğünü düzenleyen 36 ncı maddesi hükmünün de gereğidir. Böylece vergi yargısı, çıkarılan yasaların Anayasal vergileme ilkelerine uygun olmakla birlikte, vergi idaresinin tesis ettiği işlem ve eylemlerin yasalara uygun olmasını, diğer yandan da mükelleflerin hatalı işlemlerini önlemiş olmaktadır.

Öte yandan vergilendirme işlemlerinin yasal niteliğini korumak için, vergileme safhasında görülebilecek uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvuruyla sonuçlandırılması hukuk devleti olmanın gereğidir.

Vergi uyuşmazlıkları vergi yargısında daha çok mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil

konularında ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyet uyuşmazlıkları, vergi matrahının belli edilmesi ve saptanması, verginin tutarı, muafiyet ve istisnalar ve mükellefin şahsında hatalar nedeniyle meydana gelir. Ceza kesmede uyuşmazlık, vergi suçlarına ait bir uyuşmazlıktır. Tahsil uyuşmazlığı ise, tebliğ edilen ödeme emirlerine, ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen ödediği veya kısmen ödediği veya bu borcun zaman aşımına uğradığı iddialarından doğar.⁶ Haciz, ihtiyati haciz, terkin ve vergilerin tescili işlemlerinden doğan uyuşmazlıkları da bu tür uyuşmazlıklar arasında saymak mümkündür.

Bu üç ana kategoriye yetki aşamasından doğan uyuşmazlıklar ile kanuna aykırılık iddiasından doğan uyuşmazlıklar da eklenebilir. Yetki aşamasından doğan uyuşmazlıklar yükümlünün vergi konusundaki idari düzenlemelerin kanuna ve Anayasaya aykırılığı iddiasından, kanuna aykırılık iddiasından doğan uyuşmazlıklar ise salınan vergilerin dayanağını oluşturan metnin (tebliğler gibi) kanunlara aykırı olduğu görüşlerinden ortaya çıkar.

Yukarıda açıklamalardan anlaşılacağı gibi vergi yargısı şu temel üzerine kurulmuştur. Bir yanda uyuşmazlığın iki tarafı; yükümlü ve vergi idaresi. diğer yanda ise vergi yasalarının gerçek yorumunu yargısal denetimle ortaya koyan üçüncü taraf yargı organıdır.

Uyuşmazlığın çözümünde yargı organının yargısal denetimi kanunun yorumundan başka bir şey değildir. Yargısal kararlar yasa koyucunun gerçek iradesini ortaya koyma amacına yöneliktir. Yasaların yorum ve uygulamasında kanuni hakikati bulabilmek için lafzını ve ruhunu birlikte değerlendirmek gerekir. Kanunun lafzı ve ibaresi teknik, mana ve ruhu da mantık örgüsünü oluşturur. Şu halde her şeyden önce yasa metninin tam ve en isabetli söz anlatımı, dil ve gramer bakımından ifade ettiği anlamı bulmak gerekir. Bunun için maddelerin alt ve üst başlıklarından bile yararlanılır.⁷

Vergileme işlemlerinde, vergi idaresi ile yükümlülerin, yorumlarını ve davranışlarını mevzuat doğrultusunda yönlendirebilen bir yargı denetiminin olması şarttır. Vergi adaletinin sağlanmasında idare ile yükümlüler arasındaki dengeyi sağlayacak, yasa koyucunun gerçek iradesini ortaya çıkan uyuşmazlıklara uygulayarak uyuşmazlıkları çözümleyecek bir yargı

⁶ ERGİNAY Akif, *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1988, s.95-96.

⁷ KOCAHANOGU Osman S., *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, Yaylacılık Matbaası, İstanbul 1982, s.18-19.

kuvvetinin bulunması hukuk devletinin de bir ögesidir.

Anayasanın 7 nci maddesinin emredici hükmüne göre “yargı yetkisi Türk milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılır.” 133 nci maddeye göre ise, hakimler azlolunamaz kendileri istemedikçe yasada öngörülen yaş sınırından önce emekliye tabi tutulamazlar. Bu Anayasal zorunluluklar ile mali ve hukuki olayların bu yönde gelişme göstermesi, vergi yargısı ve sisteminin Anayasanın öngördüğü ilkeler çerçevesinde teşkilatlanmasını, bağımsız ve teminatlı hakimlerden oluşturulmasını zorunlu bir hale getirmiştir.

Bu amaçla idari yargı örgütünü de yeniden düzenlemek amacıyla yürürlüğe konulan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevi Hakkındaki Kanunu, Türk Vergi Yargı Sistemindeki köklü reformu da gerçekleştirmiştir. Bu yargı sisteminin yapacakları yargılama sırasında uygulanacak kuralları gösteren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu da sistemin bütünlüğünü sağlamıştır.

1.2.3. Vergi Yargısının Anayasal Temelleri

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Temel Haklar ve Ödevler” başlığını taşıyan ikinci kısmında “Siyasi Haklar ve Ödevler” olarak ayrılan Dördüncü Bölümde yer alan 73.madde, “vergi ödevi” kenar başlığını taşımaktadır. Dört fıkradan oluşan bu hüküm sosyal hukuk devletinin doğrultusunda, vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları kapsamaktadır. Maddenin birinci, üçüncü ve dördüncü fıkraları, 1961 Anayasasının 20.9.1971 tarihli, 1488 sayılı kanunla değiştirilmiş 61’inci maddesinden alınmış bulunmaktadır. Buna karşılık ikinci fıkra yeni olarak Anayasaya girmiştir.

Bu dört fıkroda yer alan ilke ve kurallar şu ana başlık altında toplanabilir.

- Verginin genelliği ilkesi.
- Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi.
- Verginin kamu giderlerini karşılamaya özgüllenenmesi ilkesi.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi.
- Verginin yasallığı ilkesi.

Anayasanın vergi ödevine ilişkin bu hükümlerin yargı yoluyla denetlenmesine olanak sağlayan maddeleri ise 36'ncı ve 138'inci maddelerdir. 36'ncı madde de: “Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz hükmü yer almaktadır.

Anayasanın 138'inci maddesi ise şu şekilde düzenlenmiştir.

Hakimler görevlerinde bağımsızdırlar. Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerin göre hüküm verirler.

Hiçbir organ, makam, merci veya kişi yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemeler ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz.

Görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulmaz görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulmaz.

Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktirmez.

Buna göre Anayasanın 73'üncü maddesinde tespit olunan vergi ödevinin yerine getirilmesi sırasında herhangi bir uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, Anayasanın 36'ncı maddesi gereğince herkesin yargı mercilerinde hak arama özgürlüğü vardır. Bağımsızlıkları Anayasanın 138'inci maddesinde güvence altına alınan yargı mercilerine kişisel başvuru yolu ile vergi resim ve harçlar ile ilgili doğabilecek uyuşmazlıklar nihai olarak çözümlenebilmektedir.

1.2.4. Vergi Yargısının Genel Yargı Sistemi İçindeki Yeri

Hukuk devleti anlayışının benimsenmesinden önce yargı kolları arasında bir ayırım yapmaya gerek görülüyordu. Yargı organı ve yargılama usulü birlik içindeydi. Zira mülk devleti ve polis devleti anlayışının hakim olduğu dönemlerde sadece özel kişiler arasında açılan hukuki uyuşmazlıklar yargı konusu oluyor, bunlar da “adli yargı” organı tarafından

çözümleliyordu. Hükümdarların, derebeylerin, ayrıcalıklı sınıfların yargı yetkileri ve mahkemeleri vardı.

İnsanlık anlayışı son yıllarda hızlı bir devrimin içine girmiş, toplumda yeni görüşler egemen olmuştur. Sınırsız ve keyfi iktidarlara karşı bireyi korumak ve bunun için devlet ve iktidarını sınırlandırmak amacıyla yapılan mücadeleler sonucu gücü sınırsız sayılan “mülk devlet”. “polis devlet” anlayışı, Anayasalarda iktidarı sınırlandıran ilkelerin yer aldığı kişi hak ve özgürlüklerin tanımlandığı ve bunlara karşı devletin ne şekilde davranacağını belirlediği “hukuk devleti” anlayışına yerini bırakmıştır.⁸

Hukuk devleti ilkesi, bir yandan yasaların diğer yandan da idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulmasını gerektirmektedir. Devlet organını hukuka bağılılığı. hukuk devletinin önemli bir unsuru olmakta, bu da yargısal denetimle gerçekleşmektedir⁹.

Tarihi akış içerisinde genel yargı sistemi incelendiğinde, önceleri, ilişkilerin basitliği ve faaliyetlerin sınırlı oluşu nedeniyle, yargılama birlik halinde yürütülebilmıştır. Ancak XIX’uncu yüzyıldan itibaren, kamusal hizmetlerin çoğalması, sonucu özel kişiler ile kamu idareleri arasında uyuşmazlıkların arttığı görülmüştür.

Başlangıçta idari uyuşmazlıklar, özel kişiler arasında çıkan uyuşmazlıkları yargılayan genel mahkemeler, yani adalet mahkemeleri tarafından yargılanmaktaydı. Ancak daha sonraları bu tür uyuşmazlıkların çözümü adli yargının dışında bir yargı kolu olması gerektiğini savunan düşünce akımları ortaya çıktı. Bu düşünce akımını temel dayanakları şu noktalardan oluşmaktadır.

-Kuvvetler ayrılığı ilkesi, idari uyuşmazlıkları adalet mahkemelerinde yargılanmasına elverişli değildir. İdari işlemler, adalet mahkemelerinin yargısal denetimine tabi tutulursa, yürütme kuvvetinin üstene çıkar. İdare adalet mahkemelerinin etkisi altına girer.

-İdari uyuşmazlıkları teknik özellikleri vardır. Adalet mahkemeleri idarenin teknik inceliklerini bilmezler. Bu nedenle, bu gibi uyuşmazlıkları yargılamak için ayır mahkemeler

⁸ ERKAN Fikret, "İdarenin Yargısal Denetimi ve İdari Yargı Kararlarının İnfazı", *Türk Hukuk Dergisi*, Ankara 1999, S.41, s.20.

⁹ ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.189.

kurulmalıdır.

-Sosyal yaşantının ilerlemesi ile birlikte kamu hizmetlerinin artması, idari girişimlerin çoğalması. ortaya yığınla idari uyuşmazlıklar çıkarmıştır. Esasen yüklü olan adalet mahkemelerine bu yeni yığınları da yüklemek doğru olmaz. Teknik nitelikleri bakımından da özellikleri olan bu yeni yığınları yargılamak için idari mahkemelerin kurulması gerekir.

Adalet mahkemelerinin bağımsızlıkları, bu mahkeme yargıçlarının kanunlardan başka bir şeye bağlı olmamaları, davacılar için kuşkusuz çok değerli bir inançtır. Fakat idari mahkemelerini de bağımsız olarak kurmak ve yargıçlarını da kanundan başka bir şeye bağlı tutmamak mümkündür¹⁰.

Günümüzde yargı; anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı ve askeri yargı olmak üzere bağımsız kollara ayrılmıştır. Vergi yargısı, hangi yargı sistemi içinde yer alırsa alsın. idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde. işlevi olan bir yargı alanını oluşturur.

Çeşitli ölkelerde uygulanmakta olan vergi yargı sistemlerini:

- Adli yargıya bağlı vergi sistemi,
- İdari yargı bağlı vergi sistemi,
- Bağımsız vergi yargı sistemi,
- Karma vergi yargı sistemi,

Olarak dört grupta toplamak mümkündür.

Belkçika ve Hollanda uygulamalarını örnek olarak gösterebileceğimiz adli yargıya bağlı vergi yargı sisteminde, vergi uyuşmazlıkları adli yargı organlarında çözümlenmektedir.

Bağımsız vergi sistemi uygulanmasında ise, vergi uyuşmazlıkları, diğer yargı organlarından bağımsız olan ve kendine göre özellikleri bulunan vergi yargısında yargılanmaktadır. Bu yargılama biçimine Federal Almanya uygulamasını örnek gösterebiliriz.

¹⁰ MUTLUER. A.g.e.. s.10.

Vergi uyuşmazlıklarının değişik yargı kollarında yargılandığı karma sistemde ise, iki ayrı uygulama biçimine rastlanılmaktadır. Örneğin A.B.D., İngiltere ve İtalya’da vergi uyuşmazlıkları önce idari nitelikleri organlarda daha sonra adli yargıda çözümlenmeye çalışılmaktadır. Fransa’da rastlanan uygulamaya göre ise, vergi uyumsuzlukları, vergi türüne göre ikili bir ayırıma tabi tutulmaktadır. Dolaysız vergilerle, muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda, dolaylı vergilerle harçlar ve gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir.

Yabancı ülkelerdeki vergi yargı sistemleri, çalışmamızın “Altıncı Bölümü”nde etraflıca anlatılacağı için bu bölümdeki açıklamalar, yargı sistemlerinin sınıflandırılmasına yönelik olmuştur.

Ülkemizde ise, şu anda uygulanmakta olan sistem, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemidir. Vergi mahkemeleri ve idari mahkemeleri, idari yargı içinde yer almakta, bu aşamadan sonra itiraz ve temyiz için de yine bölge idare mahkemeleri ve Danıştay gibi idari yargı organlarına başvurularak uyuşmazlıklar çözümlenmeye çalışılmaktadır.

1.3. VERGİ HUKUKUNA (VERGİ YASASINA) EGEMEN OLAN İLKELER:

Hukuk sistemleri sadece maddi kurallar bütününden oluşmaz. Temel amaç hukuk düzenin korunması olması nedeniyle somut kuralların uygulanması olmakla birlikte, hukuk sistemlerinde bu amacı gerçekleştirecek veya etkinliği sağlayacak ve kural niteliği bulunmayan ilkelerin bulunması da kaçınılmazdır. Bu ilkeler, genellikle her türlü hukuk dalında bulunduğu halde, sadece vergi hukukuna özgü ilkelerin var olacağı da açıktır. Vergi hukukuna özgü ilkeler ise, ikinci dereceden bir ilişki ile, aynı zamanda vergi yargılama hukukuna da egemen olacaktır.

Türk Vergi Yargı Sisteminin ana başlığı altında vergi hukukuna egemen olan ilkelerin ele alınması, yargı sistemi içerisinde vergi yargısı alanının konumu hakkında daha somut bir fikir verebileceği gibi, özellikle açık olmayan kanun hükümlerinin uygulanması ve yorumlanması sırasında göz önünde bulundurulması gereken temel hareket noktalarının bilinmesi yönünden de önem taşıyacaktır. Bununla birlikte, çeşitli ülkelerin ortak uygulamalarından çıkan bu ilkelerin konumuz yönünden asıl önemi, vergi mahkemelerinin de içerisinde bulunduğu Türk Vergi Yargı Sistemi’nin, bu ilkeler karşısındaki durumunu görebilmeyi sağlayacak olmasıdır. Öte yandan, bu ilkelerin özellikle bazılarının çalışmamızın

“Türk Vergi Yargı Sisteminde 1982 yılı Reform Sonrası Örgütsel Yapının Genel Değerlendirmesi” bölümü içerisinde karşılaştırmalar yapabilmek yönünden önemi vardır.

Vergi hukukuna egemen olan temel ilkeleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- a)Hukuk devleti ilkesi ve başvurma hakkı,
- b)Vergilerin kanuniliği ilkesi,
- c)Kamuya yararlılık ilkesi,
- d)Yazılık ilkesi.
- e)Re’sen araştırma ilkesi,
- f)Delil serbestisi ilkesi,
- g)Ekonomik yaklaşım ilkesi,
- h)Çabukluk ve ucuzluk ilkesi,
- i)Delillerin serbetçe değerlendirilmesi ilkesi,

1.3.1. Hukuk Devleti İlkesi:

Hukuk devleti: hukukun egemen olduğu, kişi ve kurumların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanmaktadır¹¹.

Hukuk devleti ilkesine 1982 Anayasası genel esaslar arasında yer vermiş, çeşitli maddelerde de bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik kurumlar ve süreçler getirmiştir. Nitekim, 1982 Anayasası’nın 2’nci maddesi, Türkiye Cumhuriyeti’ni “Sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirmektedir.

Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi, sadece kanunların Anayasaya uygun olmasıyla tamamlanmamaktadır. Belki bundan daha önemli olan husus, Anayasaya uygun kuralları uygulayacak ve devlet işlerini yürütecek olan yönetim mekanizmasının da hukuk düzenine bağlı kalmasıdır. 1982 Anayasası, idarenin hukuka bağlılığını sağlamak için çeşitli kuralları getirmektedir. Her şeyden önce, 8’nci madde, “yürütme yetkisi ve görevi..... Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” denilmektedir. Anayasa hükümlerinin, sadece yasama ve yargı organlarını değil, yürütme organını ve “idare makamları”nın da bağlayacağı 11’nci maddede belirtilmektedir. Öte yandan, idare tarafından konulacak

¹¹ ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1997, s.39.

düzenleyici kuralların ve idari işlemlerin hukuka uygunluğunu sağlayacak denetim mekanizmasını, idare ve vergi mahkemeleriyle Danıştay gibi yargı organlarını da, hukuk devleti ilkesini gerçekleştirecek en önemli unsurlar arasında saymak gerekir.

Kanuna aykırı bir vergi işlemiyle karşı karşıya kalan yükümlü, hukuk devleti ilkesinin gereği olan vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkelerinden ancak muhatap bulunduğu idarenin işlemlerindeki yanlışlığa karşılık izleyeceği yolun anayasal dayanakları olduğu takdirde yararlanma imkanı bulunacaktır. Geleneksel olarak “Dilekçe Hakkı” adı ile anayasa literatüründe geçen bu hak, 1982 Anayasası’nda “Başvurma Hakkı” adı altında daha geniş bir kapsam içinde ele alınmaktadır. Başvurma hakkını en genel hatlarıyla, kişilerin dilekçe ile idari, siyasi makamlara başvurma ve yargı organına gidebilme imkanı olarak kabul etmek, mümkündür. Bu suretle, Anayasanın 36’ncı maddesinde hükme bağlanan, yargı mercileri önünde hak arama hürriyeti ile 74’ncü maddesinde hükme bağlanan dilekçe ile yetkili makamlara veya T.B.M.M.’ ye dilek ve şikayetleri bildirme hakkı bir arada düşünülmüş olacaktır. Anayasal bir temeli olan bu hakkın, 1982 Anayasası yönünden en çok önem taşıyan özelliği, sadece vatandaşlara tanınmış olmasındandır.

Yabancılar tanınması söz konusu olmayan bu hak, yabancıların vergi yükümlüsü, bir başta ifadeyle dar mükellef olmaları halinde esas itibariyle bir sınırlandırma getirdiği söylenemez. Çünkü, yabancıların dar mükellef olarak her türlü başvurma hakları kanunlarla tanınmıştır.

İlk olarak Vergi Usul Kanunu yükümlü sıfatını esas aldığından, yükümlünün tâbiyeti, yargısal yada idari başvuru hakkı bakımından aleyhine bir durum yaratmayacaktır. Aynı şekilde, İdari Yargılama Usulü Kanunun 10’uncu maddesi de “ilgililer” in, idari makamlara başvurabileceğini ön görmektedir.

Görüldüğü gibi, başvurma hakkı kişilere Anayasamda sağlanan bir güvenci mekanizması olarak vergi hukuku mevzuatında da düzenlenmiş bulunmaktadır. Gerek idari gerek yargısal başvurularda anayasal ilkeler kadar vergi hukuku ile birlikte idari hukuku esasları da geçerli olacaktır. Bu, bir yandan vergilendirme işleminin idari niteliğinden kaynaklanırken bir yanda da vergi yargısının belli aşamalarda idari yargı ile bütünleşmesinden kaynaklanmaktadır.

Bu itibarla, idarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesi gerçekleştiren en önemli iki özellik, idarinin hukuka bağlılığı ve mali sorumluluğudur. Bunu sağlayan bir

başka öge ise idarinin yargısal denetimidir. Vergi yargısı ister idari yargı içinde yer alsın. isterse ayrı, bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır.¹²

1.3.2 Vergilerin Kanuniliği İlkesi:

Vergilerin kanuniliği ilkesi; hem hangi kaynaklar üzerinden, kimlerin, ne miktarda ve ne zaman vergileneceğinin çerçevesini çizmekte, hem de vergilendirme rejiminin hukuka uygunluk denetimine zemin hazırlamaktadır. Bu açıdan, vergi yargılaması vergilerin kanuniliği ilkesini hayata geçirilmesine hizmet etmekte ve bunun denetimini yapmaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, ceza hukukundaki “ kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesiyle paralellik arz etmektedir. Ancak, bu paralellik, ceza hukukundaki tüm uygulamaların vergi hukukunda da geçerli olacağı anlamına gelmemektedir. Örneğin, ceza yargılaması hukukunda aynen geçerli değildir. Buna karşılık, ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da “kıyas yasağı” geçerlidir.

Vergilerin kanunla konulması ilkesi, idarenin ve hatta yargı organlarının keyfi ve takdiri uygulamalarını önlemeyi amaçlamaktadır. Yürütmenin vergi uygulaması kanunlara bağlı kılınarak, kişisel hak ve özgürlükler açısından güvence sağlanmıştır. Vergi, özünde gerçek ve tüzel kişilerden hazineye zora dayalı olarak kaynak aktarma olduğuna göre, hukuk devleti ilkesi gereği vergi borçlusunun haklarını korumak gerekir. Bunun sağlanması da, verginin kanunla konulması ve tahsil edilmesiyle mümkündür. Dolayısıyla vergi hukukunda, mükellefiyete, verginin hesaplanmasına, tahsiline ilişkin tüm kuralların kanunla düzenlenmesi şarttır. Buna bağlı olarak, bu kuralların sadece kanun, karar, uluslararası antlaşma gibi yazılı hukuk şeklinde ortaya çıkması gerekir. Vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle kullanılması, “halkın kendi iradesiyle kendini vergilendirmesi” anlamına geldiğinden, demokratik hukuk devleti ilkesine uygun düşmektedir.

Vergi borcu kanuna dayanmakla beraber, verginin varlık sebebinde bilinmesinde fayda vardır. Haklı ve adil bir ölçüt bulunmadıkça veya sebebi olmadıkça vergi adı altında alınan yükümlülüklerin keyfiliği ortaya çıkar. Oysa hukuk devletinde, keyfilik yoktur. Verginin hukuki sebebi konusunda, kamu maliyesi teorisinde farklı görüşler bulunmaktadır.

¹² KUMRULU Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XXXVI, Ankara-1979, s. 153.

Vergi hukukunda temel sınırlayıcı faktör bizzat kanunun kendisidir. Kanuna dayanan veya kanunla öngörülmeleyen bir konuda vergilendirme söz konusu değildir. Kanunda hangi işlem ve ilişki vergi konusu edilmişse, ancak o işlem ve ilişki vergilendirilir. Vergilendirme yetkisi, kanun koyucuya ait olduğuna göre, vergi idare ve yargısının, yeni vergiyi doğuran olaylar yaratmaları ve dolayısıyla kanun sınırları dışına çıkmaları mümkün değildir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, Türk Vergi Hukuku'nda anayasal bir teminata bağlanmıştır. Nitekim, bu teminat 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında açıkça yer almaktadır.

1921 Anayasası'nda net olarak belirlenme yapılmamış olmakla birlikte, 85'nci maddede; "vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir." denilmek suretiyle bu ilke açıkça benimsenmiştir.

1961 Anayasası'nın 61'rci maddesinin ikinci fıkrasıyla, " Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlüler ancak kanunla konulur." hükmü getirilmiştir. Öte yandan, anılan maddenin Anayasa sistematigi içerisindeki yeri nedeniyle, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler konusunda kanun hükmünde kararname çıkarılması dahi kural olarak mümkün değildi.

1982 Anayasasıyla da vergilerin kanuniliği ilkesi benimsenmiş ve 73'rcü maddenin 3'ncü fıkrasında şu hükme yer verilmiştir: "Vergi ve resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Aynı maddenin dördüncü fıkrası; "vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimlerle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" demek suretiyle, kanunun belli ettiği sınırlar içinde kalmak şartıyla vergi, resim ve harçlarda muafiyet ve istisnaları, oranları değiştirmeye Bakanlar Kurulu'na yetki verilebilmesini öngörmektedir.

1.3.3 Kamuya Yararlılık İlkesi:

İdari yargılama ve vergi yargılanması hukukunda en temel ilke, kamuya yararlılık ilkesidir. Bu ilkenin önemi, diğer tüm ilkelerin ve hukuki düzenlemelerin bu ilke çerçevesinde değerlendirilmesi gereğindedir.

Kamuya yararlılık ilkesi, idare hukukun ve dolayısıyla vergi hukukunun objektif niteliğinden kaynaklanmaktadır. İdari yargı ve vergi yargısında objektif hukuki duruma ilişkin uyuşmazlıkların çözülmesi asıl olduğundan, bu yargılama dalları da zorunlu olarak kamu

yararını gerçekleştirmeye yönelik olmaktadır ya da olmalıdırlar. Uyuşmazlıkların çözümü toplumda barışı bağlayacağı gibi, hukuki güvenlik ile birlikte, idare edilenlerin idare karşısında korunmasını da gerçekleştirir.

Bu ilkenin vergi hukuku ve bu arada vergi yargılama hukuku yönünden en fazla önem atfedilen yönü, açık olmayan pek çok hükmün (özellikle süreler ile ilgili olarak) imkân nispetinde yükümlülerin lehine yorumlanmasındadır.

1.3.4 Yazılılık İlkesi:

İdari yargılama hukukunda kural olarak kabul edilen yazılılık ilkesi, vergi yargılaması hukukunda da geçerlidir. Bu ilkeye göre, taraflar iddia ve savunmalarını yazılı şekilde bildirirler. İncelemeler de dosya ve yazılı belgeler üzerinden yapılır.

İdari yargılama hukukunda dolayısıyla vergi yargılaması hukukunda yargılama usulünün kural olarak yazılılık olması, kaynağını kanundan almaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinden yapılacağını (m.1/2) suretiyle yazılılık ilkesinden açıkça söz etmektedir.

Yazılılık ilkesinin esas olmasına karşılık, İdari Yargılama Usulü Kanunu, belli durumlarda duruşma yapılmasına cevaz vermek suretiyle sözlü usule de istisnai olarak yer vermiş bulunmaktadır. Sözlü yargılama ve bunun bilinen modeli olan duruşmalı inceleme, 17’nci maddenin birinci bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, öğretide ileri sürüldüğü gibi yazılı ve sözlü usullerin bileşkesi olan bir “karma” sistemin uygulandığı düşünülebilse de, mevcut düzenlemede sözlü usul istisnai nitelik taşıdığından, uygulamanın belli istisnalarıyla yazılılık ilkesi olduğunu kabul etmek daha doğru olacaktır. Nitekim, “dilekçeler üzerinde ilk inceleme” (m.14), “ilk inceleme üzerine verilecek karar” (m.15) ve “tebliğ at ve cevap verme” (m.16) ile ilgili kurallar, idari yargılama hukukunda yazılı yargılama usulünün egemen olduğu yolundaki ilkeyi pekiştirmektedir.

Yazılılık ilkesinden beklenen; özellikle tebligat ve cevap verme sürelerinin de düzenlenmesi sonucunda, davayı hızlandırmak, makul ve hatta en kısa sürede uyuşmazlığın yargısal bir kararla çözümlenmesini sağlamaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi yargılaması hukukunda yazılılık esas olmakla beraber, bazı hallerde sözlü yargılama usulünün de uygulanabileceği kabul edilmiştir. (İYUK m. 17/1) Ancak, vergi mahkemesinde sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi, yani

duruşma yapılabilmesi için, kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi gerekir.

Duruşmada, dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülen sebep ve deliller geliştirilir, açıklanır ve tartışılır. Dava dilekçesinde ve savunmada ileri sürülmeyen konular duruşmada ileri sürülemez. Kamu düzenini ilgilendiren durumlar, bu kuralın dışındadır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 378'nci maddesine göre, yükümlü ve vekilinin dışında, duruşmada, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde inceleme elemanları ile yükümlünün mali müşaviri veya muhasebecisi de dinlenebilir.

Ülkemizde uygulanan yazılı yargılama usulünde, dava dilekçesinin ve mevcut belgelerini vermekle davacı; yazılı savunmasını ve delillerini mahkemeye sunmakla davalı, kendilerine düşen görevi yapmış olmaktadırlar. Cevaba cevap dilekçeleri de kuşkusuz bu görevler arasındadır. Bundan sonra, dava tamamen mahkemenin inisiyatifine girmektedir. Mahkeme davayı olgunlaştırmakta ve talepler hakkında karar vermekte; bu arada soruşturmayı, ara kararları, bilirkişi incelemesi, keşif gibi usul işlemleriyle derinleştirebilmektedir. Talep olmasa da, mahkeme duruşma yapılmasına kara vererek tarafları dinleyebilir. Hatta, dava ile ilgili her türlü bilgi ve belgeyi idari mercilerden ve ilgili şahıslardan getirebilir. Ancak, duruşma dışında sözlü işlem yoktur. Bilirkişi incelemesi gerekiyorsa, kendilerinden yazılı raporları alınarak işleme konulur. Fakat delil tespiti bir istisna oluşturabilir. Çünkü, kanun, bu yargısal işlemi tamamen Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine tabi tutmuştur. (İYUK m.31). Hatta adli yargı mercilerine delil tespiti yaptırılmasına da izin verilmektedir. (İYUK m.58/2).

1.3.5. Re'sen Araştırma İlkesi:

Yargılama teorisinde, dava malzemesinin yargılamaya getirilmesi konusunda birbirinin karşısında yer alan iki ilkenin varlığından söz edilmektedir. Bunlardan birine göre taraflar, diğerine göre de mahkeme bu konuda yetkili ve yükümlüdür. Birinci durumda "taraflarca hazırlama ilkesi", ikinci durumda ise, "re'sen (kendiliğinden) araştırma ilkesi" nin geçerli olduğu kabul edilmektedir.

Dava malzemesinin hazırlanmasında, tarafların yanında, mahkemenin de görevli olmasına re'sen araştırma ilkesi denir. Başka bir deyişle, re'sen araştırma ilkesi mahkemenin tarafların ileri sürdükleri iddia ve delillerle bağlı kalmaksızın, dava konusunu kendiliğinden araştırabilmesi demektir.

Taraflarca hazırlama ilkesi, davanın ve savunmanın dayanağı olan olayların ve bunların delillerinin (dava malzemesinin) taraflarca mahkemeye bildirilmesi demektir.

Yargılama hukukunun çeşitli dallarında, ulaşılmak istenen amaca bağlı olarak değişik ilkelere yer verilmekte ve uygulanmaktadır. Günümüzde, medeni yargılama hukukunda taraflarca hazırlama ilkesinin egemen olduğu, ancak bunun re'sen araştırma ilkesinin uygulanmasına yönelik bazı istisnalarla yumuşatıldığı kabul edilmektedir. Buna karşılık ceza yargılama hukukunda ve idari yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi egemendir. Gerçekten, yargılama hukukunun bu dallarında kamu hukukunun uygulaması söz konusu olup kamu düzeninin sağlanması amaçlandığından mahkemenin kendiliğinden gerek gördüğü hususları araştırma yoluna gitmesi ya da dikkate alması imkanı vardır.

Bu ilke, hem delillerin sayı olarak sınırlandırılmasına, hem de değerlendirilmesinin kısıtlanmasına engel olmakta dolayısıyla, takdiri delil sistemine ve buna bağlı olarak delil serbestisi ilkesine zemin hazırlamaktadır.

İdari yargıda davacı, dava dilekçesine davanın delillerini eklemek zorunda (İYUK m.3/2.b) ise de, hakim bununla yetinmeyerek gereken durumlarda kendiliğinden her türlü incelemeyi yapabilir ya da yaptırabilir. Hakim gerektiğinde, taraflardan yeni bilgi ve belgeler isteyebileceği gibi, idareden dava konusu olan karar ya da işlemin gerekçesini bile isteyebilir. Bilindiği gibi, idari davalarda deliller çoğu kez davalı durumda olan idarenin elindedir. Davacı davasını ispatlamak için idarede bulunan işlem dosyasının getirilmesini ya da idarede bulunan delillerin tespitini ister. İdare, istenen bilgi ve belgeleri göndermezse ya da kaybetmişse, mahkeme durumu bana göre değerlendirecektir. Öte yandan, mahkeme, yalnız taraflardan gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri istemekle kalmaz; gerekli gördüğünde keşif ve bilirkişi incelemesi yapılmasına da karar verilebilir.

Asıl amacı idarenin hukuka uygunluğunun denetimini sağlamak olan idari yargılama hukukunda, yargılama sonucu ortaya çıkacak durum, çoğu zaman sadece davanın taraflarını değil, hukuk devleti ilkesi başta olmak üzere tüm sistemi ve toplumun belirli bir kesimini ya da tamamını ilgilendirmektedir. Buna, "hukukun sosyal etkisi" ya da "hukukun sosyalleşmesi" denilmektedir¹³. İşte, bu çok yönlülük ve geniş etkililik sebebiyle, idari davalarda, sadece tarafların dava malzemesini yargılamaya sokması yeterli olmamaktadır. Bunun doğal bir sonucu olarak, idari yargılama hukukunda da re'sen araştırma ilkesi uygulanmaktadır. Re'sen

¹³ KARAKOÇ Yusuf. "Sosyal Maliye Kavramı", Mali Hukuk Dergisi, Eylül-Ekim 1993, S.19, s.19.

araştırma ilkesinin amacı. davacının uğradığı haksızlığın giderilmesinden başka, idarenin hukuka ve hukuk devletinin gereklerine uygun hareket etmesini sağlamaktadır.

İdari yargıda yargı organı, bir kez dava açıldıktan sonra, dava ile ilgili her türlü incelemeyi kendiliğinden yapacaktır. İdari yargı organları, belli süreler de koyarak gerekli gördükleri belgelerin gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebileceklerdir. (İYUK.m.20).

Re'sen araştırma ilkesi gereği, idari yargı hakimi. öncelikle tarafların ileri sürdüğü olaylarla bağlı kalmayarak, uyuşmazlığın ortaya çıkmasındaki gerçek olayların neler olduğunu arayıp bulacaktır. Ayrıca, tıpkı medeni yargı hakimi gibi, idari yargı hakimi de taraflarca ileri sürülen hukuki değerlendirme ve nitelendirme ile bağlı bulunmamaktadır. İdari yargı hakimi, hukuki nitelendirmeyi serbestçe yapacak, örneğin, davacı tarafın ileri sürdüğü iptal sebepleri ile bağlı kalmayacaktır. Öte yandan, davacının ileri sürdüğü sorumluluk nedenleri ile kendisini bağlı saymayacak, başka sorumluluk sebepleri var ise, bunları tespit ettiğinde sonucuna göre kararını verecektir.

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılama usulünde hakim, vicdani kanaatine göre tesis edeceği hüküm ile kamu düzenini korumaya çalışır. Ancak, vicdani kanaate ulaşırken hakimin tarafların iddia ve talepleri ile bağlı tutulmaması gerekmektedir. Medeni yargılama hukuku ile en köklü farklılık bu noktada ortaya çıkmaktadır. Dava bir kez açıldığında kendiliğinden yürüyüp sonuçlandırılmaktadır. Vergi yargısı mercileri, önlerine gelen davada her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapıp gerekli belge ve bilgileri taraflardan ve diğer ilgili yerlerden isteyebilirler. Yemin hariç olmak üzere, vergi yargısında kabul edilen delil serbestisi de bu esası tamamlamaktadır.

Bu açıklamalardan re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılama usullerinde tarafların, dava malzemesinin toplanması konusunda hiçbir görev ve işlevleri olmadığı sonucuna varılmamalıdır. Çünkü, tarafların yardımları olmaksızın uyuşmazlık konusu olayların açıklığa kavuşturulması mümkün değildir. Bu bağlamda, tarafların uyuşmazlığı mahkeme önüne getirmek ve bunun kapsamını belirlemek gibi davanın başında söz konusu olan yetkilerinin yanında, davanın devamı esnasında vergiye ilişkin olayları ve iddiaları noksansız ve gerçeğe uygun olarak delilleri ile birlikte ortaya koymak hakları ve yargılamaya katkıda bulunmak, mahkemeye yardımcı olmak görevleri vardır. Bu itibarla, taraflar, hukuki talepleri ortaya koyduktan sonra, hiçbir şeye karışmayıp, verilecek hüküm için önemli

olguların ve elverişli delillerin araştırılmasını mahkemeden istemekle yetinemezler. Nitekim, İdari Yargılama Usulü Kanunu bu ödevi açıkça düzenlenmiş ve ödevin yerine getirilmesini sağlayacak önlemleri alma yetkisini mahkemeye vermiştir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'inci maddesine göre, “....mahkemeler, belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir. Bu husustaki kararların, ilgililerce yerine getirilmesi mecburidir. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirilmesi mecburidir. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir”.

Yukarıdaki kanun maddesinde ifadesini bulan durum, re'sen araştırma yükümlülüğünün, tarafların kast ve ihmallerinin düzenlenmesi aracı olmasını önleme amacına yöneliktir.

1.3.6.Delil Serbestisi İlkesi:

Delil serbestisi ilkesi, bir anlamda re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ilkeye göre, belirli bir uyuşmazlığın kanunda önceden belirlenmiş delillerle ispat edilmesi söz konusu değildir. İspat edilmesi gereken uyuşmazlığın mahiyetine uygun her türlü delillere ispatı mümkündür. Belirli konuların belirli delillerle ispatı söz konusu olmadığı için, bu ilkenin doğal sonucu olarak, delillerin sayıca sınırlanması yoluna gidilmemektedir. Bu itibarla, sayılı şeylerin değil, delil olabilecek her şeyin isbat vasıtası olarak kabulü mümkündür.

Vergi yargılaması hukukunda isbat-delil konusunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendi, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık beyanı ve yemin dışında, her türlü delilin “gerçeği” ortaya çıkarmak için kullanılabileceğini açık bir dille ortaya koymaktadır. Burada önemli olan, kullanılan aracın yeterli düzeyde ve ağırlıkta “delil” niteliği taşımasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda delillerin teker teker sayılmaması nedeniyle “takdiri delil sistemi”nin var olduğu kabul edilmektedir.

Vergi idaresi vergiyi doğuran olaya taraf olmadığı için (şekil) delil ile ilgili tedbirleri alamaz: bu nedenle şekli ya da maddi delil anlayışı terk edilmiştir. Örneğin, V.U.K.'nın vergi incelemesiyle ilgili 134'üncü maddesi “Vergi incelemelerinden maksat, defter, hesap ve

kayıtlara dayanarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde düzenlenmiş iken 1981 yılında yapılan değişikliklere sırasında 3’üncü maddede yapılan değişikliklere paralel olarak 134’ncü maddede şu şekilde değiştirilmiştir:” Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Böylece, biçimsel sınırlar kaldırılmış; idare, işlemin doğruluğunu ispat için her türlü delili kullanabilir hale gelmiştir.

Vergi hukukunda kullanılacak delillerin bir kısmı yükümlü kesiminde oluşur örneğin. yükümlü tarafından yapılan çeşitli bildirimler, verilen beyannameler; yükümlüye ait defter, kayıt ve belgeler, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar, yazışmalar bu kategorideki deliller arasındadır.

Vergi idaresince toplanacak deliller ise yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir.

Vergi yargılaması hukukunda delil serbestisi ilkesine, tanık beyanı ve yemin dışında, üçüncü bir istisna belge düzenine ilişkindir. Buna göre yasalarla belgeye bağlanması gereken olgu, olay ve işlemlerin ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanabilmesi gereklidir. (V.U.K. Md. 227-257).

Belirtilen bu istisnalar nedeniyle, vergi yargı sistemimiz yönünden tam anlamıyla geçerli olan bir delil serbestisi ilkesinden söz etmek mümkün değildir. Kısıtlanmış delil serbestisinin bulunduğu bu durumda benimsenen delil sisteminin “takdiri delil sistemi” olduğunu kabulü gerekir.

1.3.7.Ekonomik Yaklaşım İlkesi:

İktisadi hayatta kimi zaman, özel hukuka uygun olarak aynı amaca yönelik hukuki işlemin ekonomik sonucu birbirinden farklı olabilmektedir. “Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşımaktadır. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum olup hem maddi olayların belirlenmesini hem de hukuk kuralının yorumunu içeren bir üst kavramdır. Ekonomik yaklaşım, bir üst kavram olarak, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarını içermektedir.

Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesine ve

değerlendirmesine vergi hukukunda “ekonomik irdeleme” denir¹⁴.

Vergiye doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak belirlenmesine ise “ekonomik yorum” denilmektedir¹⁵.

Ekonomik yaklaşım ilkesi, ekonomik yorum unsuru ile vergi kanunlarının yorumlanmasında, ekonomik irdeleme unsuru ile de vergiyi doğuran olayların belirlenmesi ve değerlendirmesinde kendini göstermektedir. Nitekim, Vergi Usul Kanununun 3’üncü maddesinin B bendi, vergi kanunlarının yorumlanmasında, vergiyi doğuran olayların nitelendirilmesinde ve ispat alanında ekonomik yaklaşım ilkesine ağırlık vermiş bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan, ekonomik yaklaşım ilkesinin, ekonomik irdeleme unsuru ile ispat ve delil konusunun ilgilendirdiği ortaya çıkmaktadır. Çünkü, vergiyi, doğuran olayın belirlenmesi ispatın konusunu oluşturmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesi, ispatla ilgili olması dolayısıyla da delillerle bağlantılı bulunmaktadır.

1.3.8.Çabukluk ve Ucuzluk İlkesi:

Çabukluk ve ucuzluk ilkesi, vergi uyuşmazlıklarının en kısa sürede ve en az masrafla çözüme kavuşturulması anlamına gelmektedir. Bu ilke gereği, hem delillerin tespitinde, hem de yargılamanın yapılmasından kural olarak, en çabuk ve ucuz bir şekilde sonuca ulaşmayı temin edecek düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir.

Taraflar arasındaki uyuşmazlık, bir dava ile mahkeme önüne getirildikten sonra, artık kamu yararı alanına girmiş demektir. Davanın çabuk ve ucuz bir biçimde görülmesinde, tarafların olduğu kadar toplumun da yararı vardır. Bu nedenle, mahkeme davayı mümkün olduğu kadar çabuk ve düzenli bir biçimde sonuçlandırmakla yükümlüdür. (HUMK. m. 77). Bu husus, önemi nedeniyle bir Anayasa ilkesi haline getirilmiştir. Nitekim Anayasanın 141’inci maddesinin son fıkrasına göre, ”Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir.”

İdari Yargılama Usulü Kanununun 49’uncu maddesinin 2’inci bendinde yer alan “maddi vakalar hakkında edinilen bilgi yeterli görülürse veya uyuşmazlık sadece hukuki noktalara ilişkin ise”, şartlarının gerçekleşmesi halinde, görevli ve yetkili daire tarafından

¹⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, A.g.e., s.25.

¹⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, A.g.e., s.25.

“bozulmakla beraber işin esası hakkında karara bağlanacağı yönündeki hüküm de çabukluk ve ucuzluk ilkesinin benimsendiğinin göstergesidir.

Yukarıda belirtildiği üzere çabukluk ve ucuzluk ilkesi yalnızca mahkemeler bakımından değil, aynı zamanda taraflar açısından da geçerlidir. Çünkü davaların görülmesinin çabuk ve ucuz olması, mahkemeler kadar tarafları da yakından ilgilendirmektedir. Gerçekten bu suretle şahıslar haklarına çabuk ve ucuz bir şekilde kavuşurlarken, mahkemeler de boş yere uğraştırılmamaktadır.

Ayrıca bu ilkenin, geniş kapsamlı, “yargılamanın kamuya yararlılığı ilkesi” ile birlikte düşünülmesi de gerekmektedir. Çünkü, daha çabuk işleyen yargılama kamuya daha çok yarar sağlayacaktır.

Ayrıca bu ilkenin, geniş kapsamlı, “yargılamanın kamuya yararlılığı ilkesi” ile birlikte düşünülmesi de gerekmektedir. Çünkü, daha çabuk işleyen yargılama, kamuya daha çok yarar sağlayacaktır.

1.3.9.Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi:

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi; hakimın delilleri, önceden konulmuş kayıtlara bağlı olmadan serbestçe değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Gerçekten, mahkeme, yargılamada tarafların ileri sürdükleri olayları olabildiğince doğru ve eksiksiz bir şekilde tespit etmek ve hukuka uygun olarak değerlendirmek zorundadır.

“Delilleri serbestçe takdir etme” kavramı (HUMK. m.240), hakkında hüküm verilecek olayı ilgilendirir. Delillerin takdiri, hukuk kuralının uygulamasından önceki safhada söz konusu olmaktadır. Bu itibarla, delillerin serbestçe takdiri kavramı, yargılama hukukuna ilişkindir.

Vergi yargılaması usulünde takdiri delil sistemi ve re’sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, bunun sonucu olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi de gündeme gelmektedir. Başka bir deyişle, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, re’sen araştırma ilkesinin bir sonucu ve bir bütünleyicisidir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesinin çerçevesini, yargılamanın genel sonucu, karar verebilmek için gerekli olan kanaatin derecesi ve vergi yargılaması hukukunda benimsenmiş olan ispata ilişkin kuralların değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu itibarla, delillerin serbestçe

değerlendirilmesinin hiçbir sınırının olmadığını, yani bir anlamda keyfilik içerdiğini söylemek mümkün değildir.

Bir uyuşmazlığın çözümünde her şeyin delil olarak kullanılmasını ifade eden delil serbestisi ilkesi ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesini birbirine karıştırmamak gerekir. delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, hüküm aşamasını ilgilendiren bir ilkedir. Ancak . söz konusu ilke, takdiri delil sisteminin de bir unsurunu oluşturmaktadır. Delil serbestisi ilkesi, nelerin delil olacağı, delillerin sayısı ve nitelikleri ile ilgili iken; delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, delil olarak kabul edilen isbat vasıtalarının önceden konulmuş bir sınırlamaya bağlı kalmadan serbestçe değerlendirilmesine ve uyuşmazlık hakkında bir karara varılması aşamasına ilişkindir. Bu bağlamda ele alındığında, vergi yargılaması hukukunda delillerin çeşit ve niteliklerinin tespiti aşamasında “delil serbestisi ilkesi” nin, delillerin değerlendirilmesi aşamasında ise, “delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi” nin benimsendiği görülmektedir.





İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ

2.1. TÜRKİYE’DE VERGİ YARGISININ TARİHİ GELİŞİMİ

Çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde vergi yargısının tarihi gelişimi anlatılırken önce Osmanlı Dönemi vergi yargısına kısaca değinecek daha sonra ise 1982’ye kadar olan dönemdeki vergi yargısı sistemi izah edilecektir.

2.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğunun kuruluşundan Tanzimat’a kadar devam eden dönem incelendiğinde vergilerin son derece iptidai bir durumda olduğu görülür. Bu dönemde vergiler “tekalifi şer’iye” ve “tekalifi örfiye” olmak üzere ikiye ayrılıyordu. İptidai olsa bile, bir vergi yargısından söz etmek ise mümkün değildir. Zira, vergilerin iptidai olması nedeniyle, bir mali yargının varlığının gerekmediğini söylemek mümkündür.¹⁶ Ayrıca bu dönemde, verginin tarhi ve tahsili ile ilgili idari işlemlerin, imparatorluk içindeki diğer idari işlemler gibi, denetime tabi olmasının kabul edilmemesi de vergi yargısının olmamasının nedenlerinden biridir.¹⁷

Tanzimat’tan sonraki dönem, aynı zamanda, vergi yargısının kurulması bakımından da bir başlangıç oluşturmaktadır. 1286 tarihli İdare-i Vilayat Nizamnamesi’in yürürlüğe girmesiyle, vergi uyuşmazlıklarını çözümleme yetkisi, idare meclislerine verilmiştir. Ancak bu aşamadan, tam bir yargısal çözüm yolunun yerleştiği dönem olarak söz etmek mümkün değildir. Çünkü, İdare-i Vilayat Nizamnamesiyle “İdare Meclisine” o devirde alınan vergilerin kamu kuruluşları arasında nasıl bölüneceğine dair herhangi bir yetki tanınmamıştır.¹⁸

¹⁶ ERTUĞRULOĞLU Mehmet, “Mali Kaza”, Maliye Mecmuası, 1946, C.II, S.41-42, s.320; Eranlı, Mehmet Ali, “Türkiye’de Mali Kazanın Tarihçesi”, A.B.D., 1950-1951, C.VII, S.92, s.17.

¹⁷ ÖZGÖREN Vedat: “Türk Mali Yargı Sistemi”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 1968, 17. Seri, s.267.

¹⁸ AKSOY Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul. 1982, s.122.

Türkiye’de vergi yargısı konusunda en önemli adımın 8 Aralık 1284-1868 tarihli “Şura-i Devlet Nizamnamesi” ile atıldığını söyleyebiliriz. Bu Nizamnamenin 1 inci maddesinde “devair ile eşhas beyninde tehaddüs edip, meclisi mahsusasınca hükmolunan davaların, istinaden rüyeti Şura-i Devlete aittir” denilmektedir. Yani, tarh edilen bir vergi nedeniyle, idare ile mükellef (yükümlü) arasında çıkan uyuşmazlığın Devlet Şurası tarafından inceleneceği hüküm altına alınmıştır.¹⁹

Cumhuriyetin kuruluşundan önceki dönemde vergi yargısı genel olarak Fransız sisteminin etkisi altında yapıldığı ve karma bir sistemin uygulandığı görülmektedir.²⁰ Kanunlarda yargı mercilerinin gösterilmediği durumlar ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda adliye mahkemeleri görevli sayılmıştır. Yargılama yeri gösterilen vergi uyuşmazlıkları bakımından görevli merciler, il ve ilçe idare kurulları ile Danıştay’dır.²¹

Bu dönemde vergi kanunlarına konulan hükümlerle, genel olarak uyuşmazlıkların bidayet ve istinafi için il ve ilçe idare kurullarına ve temyiz için ise Danıştay’a müracaat edilmektedir. Fakat, il ve ilçe idare kurullarının, işlerinin çok olması nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesiyle uğraşmadığı ve bu gibi problemlerin çözümünün, mal memurlarının elinde kaldığı görülmektedir.²² Önüne getirilen vergi uyuşmazlıklarına bakacak bir dairesi olmadığı için Danıştay tarafından verilen kararlar da ilam mahiyetini alamamış ve sadaretin onaması olmadıkça uygulanmamıştır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı gibi, Osmanlı İmparatorluğu döneminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi konusunda genel olarak Fransız Vergi Yargısı sisteminin etkisi altında kalınmış, kanunlarda yargı mercii gösterilmemiş, uyuşmazlıklar ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar, adliye mahkemelerinde, yargı mercii gösterilmiş olan vergi ihtilafları ise, il ve ilçe idare kurulları ile Danıştay’da incelenerek karara bağlanmıştır.

¹⁹ ÖZGÖREN, A.g.e., s.268.

²⁰ MUTLUER, A.g.e., s.45.

²¹ KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara, 1992, s.179.

²² BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, Değişik 5 inci Baskı, İstanbul. 1976. s.658.

2.1.2. 1982'ye Kadar Olan Dönem

Cumhuriyetin ilanından sonraki ilk yıllarda, yukarıda söz ettiğimiz karma sistemin ilke olarak sürdürüldüğü, ancak, il ve ilçe idare kurullarının görevlerinin idari komisyonlar tarafından üstlenildiği görülmektedir. Dolaylı vergilerden doğan uyuşmazlıklarda ise, eskiden olduğu gibi adli yargı yerleri görevlidir.²³ Ancak, çeşitli vergi kanunlarında yapılan bu düzenlemelerin, mali yargı alanında istenilen düzenin kurulmasını sağlamadığı görülmektedir. Çünkü, dolaysız vergilerle, onlara kıyas edilen vergilerden doğan uyuşmazlıklar için kurulan idari komisyonlar arasında, bir birlik ve uyuma sağlanamamıştır.

İlk kez 1926 yılında çıkarılan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi uyuşmazlıklarının çözümü bağımsız ve uzman bir kuruluş olan İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına bırakılmıştır.²⁴ 1934 yılında kazanç vergisinin yeniden düzenlenmesine ilişkin 2395 sayılı Kanun ile Ankara, İstanbul, İzmir ve Maliye Bakanlığının gerekli göreceği diğer yerlerde muvazzaf itiraz komisyonları ile, ikinci derecede bir yargı organı olarak Ankara'da, Vergiler Temyiz Komisyonu kurulmuştur.²⁵ Bu komisyonlar önceleri sadece kazanç vergisinden doğan uyuşmazlıkları inceleyip karara bağlarken, sonraları diğer vergi uyuşmazlıklarına da, bakmaya başlamıştır. Bundan sonra çeşitli vergi kanunlarında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının nasıl ve nerede incelenerek karara bağlanacağı belirtilmiştir. Ancak, bütün bu uğraşılara rağmen, vergi yargısı alanında, istenilen anlamda modern bir vergi yargısı düzeni kurulamamıştır.

1939 yılında çıkarılan 3692 sayılı Kanun ile gümrük ve pul vergileri dışında kalan tüm vergi uyuşmazlıklarına bakma görevi itiraz ve temyiz komisyonlarına verilmiştir. Aynı zamanda, bu kanun ile vergi yargısında birlik sağlanmaya çalışılmış ve vergi yargı usulleriyle, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kuruluş şekillerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Daha sonra 1950 yılında kabul edilen 5655 sayılı Kanunla önemli uyuşmazlıkların çözümü Muvazzaf İtiraz Komisyonlarına bırakılmıştır. Temyiz Komisyonu ile Muvazzaf İtiraz Komisyonlarının bağımsızlıklarının artırılması için de, üyelerin seçimi daha çok yargı

²³ MUTLUER, A.g.e., s.45.

²⁴ KURUCA Zeki, "Vergi Denetimi ve Mali Kaza", *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, C.5, S.33, Aralık 1973-Şubat 1974, s.13.

²⁵ BARINDIRIR Ahmet, "Vergi Mahkemeleri Göreve Başlarken", *Vergi Dünyası*, Temmuz 1982, S.13, s.27.

kuruluşlarının üyelerinden oluşan Ayırma Meclisine bırakılmıştır.²⁶ Bu Meclis, Maliye Müsteşarının başkanlığında Gelirler Genel Müdürü ile Yargıtay, Danıştay ve Temyiz komisyonu üyeleri arasından seçilen kişilerden meydana geliyordu.²⁷

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, çeşitli kanunlardaki dağınık hükümleri bir araya toplamıştır. Ancak, bu kanunun birçok maddeleri, 1.4.1961 tarih ve 213 sayılı yeni Vergi Usul Kanunu ile değiştirilmiştir. Bu değişiklikler içerisinde vergi yargısı ile ilgili hükümlere pek rastlanmamakta, eski durumun korunmuş olduğu görülmektedir. Nitekim, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa tabi olan vergi kanunlarından doğan uyuşmazlıkların çözümünde üç dereceli bir yapılanma; yani, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da incelenerek karara bağlanma uygulaması görülmektedir.

1982 yılına gelince kadar vergi yargı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan oluşmaktadır. Gümrük ve tekelle idarelerince alınan vergi ve resimler ile ithalden alınan gider vergilerinin teknik konularına ilişkin uyuşmazlıklar, Gümrük Kanununun 80 ve 84 üncü maddelerine göre Gümrük Hakem Kurullarınca çözümlenmektedir.²⁸ Bu kurulların verdiği kararlara karşı Danıştay'a başvuruda bilinmektedir. Gümrük ve tekelle idarelerince alınan vergi ve resimlerle, ithalden alınan gider vergilerinin teknik konularına ilişkin uyuşmazlıklar dışındaki bütün uyuşmazlıklar, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan kuruluşlar içinde giderilmektedir.²⁹

“Üç dereceli Vergi Yargı Sistemi” denilen ve 1982 yılına kadar uygulanan sistemin organları ve bu organların görevlerini kısaca incelemenin, vergi yargı sistemimizin gelişiminin kavranabilmesi açısından yararlı olacağı kanaatindeyiz.

2.1.2.1 İtiraz Komisyonları

13/7/1939 tarih ve 3692 sayılı yasayla Muvazzaf ve Gayri Muvazzaf olarak kurulan itiraz komisyonları 1950 yılında 5655 sayılı yasa'yla günün ihtiyaçlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır.

²⁶ KIRBAŞ, A.g.e., s.179; s.273; Bulutoğlu, A.g.e., s.659.

²⁷ TURGAY Recep, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu” Maliye Enstitüsü Konferansları, 8. Seri, 1962. İstanbul, 1964. s.177.

²⁸ BULUTOĞLU, A.g.e., s.659.

²⁹ MUTLUER, A.g.e., s.47.

Muvazzaf İtiraz Komisyonları ilk derece mahkemesi niteliğinde ve Maliye Bakanlığı'nın tayin ettiği illerde ve bölgelerde kurulmuş olup bir başkan, iki üyeden oluşmaktadır.

Başkan ve üyelerin Hukuk, İktisat, Siyasal Bilgiler Fakültesinden veya İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinden veya bunların eşiti yabancı fakülte ve okullardan mezun olup da en az 5 yıl vergi işleriyle ilgili servis ve görevlerde çalışmış olmaları gerekirdi.

Muvazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin terfi, tayin ve nakilleri "Ayrırma Meclisi" denilen ve Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığı altında Gelirler Genel Müdürü, Yargıtay, Danıştay ve Vergiler Temyiz Komisyonu üyelerinden kurulu bir organı teklifi üzerine müsterek kararname ile yapılırdı.

Üç dereceli yargı sisteminde, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonu kurulmuş olan iller dışındaki yerlerdeki vergi itiraz komisyonlarına ait görevleri yapmak üzere kurulmuş olan Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları da yer almaktaydı.

Bu komisyonlar, kuruldukları il veya ilçelerin en büyük mülkiye memurunun veya onların mazeretleri halinde yetki verdikleri bir üyenin başkanlığı altında o yerin en büyük mal memuru ile ticaret odaları ve belediye meclislerince seçilecek iki üyeden oluşmaktaydı.

Dikkat edileceği üzere, Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları, Muvazzaf İtiraz Komisyonlarına göre daha ziyade vergi ile ilgili olmayan kişilerden oluşmaktadır. Üç dereceli vergi yargı sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak ilk derece yargı mercii itiraz komisyonları idi. Uyuşmazlık konusunu oluşturan işleme karşı, tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde itiraz komisyonlarına başvurulabilmekteydi. İtiraz komisyonlarının almış olduğu kararlar kesin olmayıp, bu kararları Temyiz Komisyonu nezdinde temyiz edilebilmekteydi.

2.1.2.2. Temyiz Komisyonu

Ankara'da kurulmuş bu komisyon 6 daireden oluşmaktaydı. Her dairenin başında bir birinci başkan ve yine her dairede bir başkan ve iki üye bulunmaktaydı.

Komisyon başkan ve üyelerinin atanma, terfi ve tayin işlemleri Muvazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin tabi olduğu usuller içerisinde yapılmaktaydı. Yalnız Temyiz Komisyonu başkan ve üyelerinin hepsinin en az yedi yıl vergiyle ilgili servis ve işlerde

alışmış olmaları gerekmektedir.

Komisyon daireler ve genel kurul şeklinde çalışmakta, daireler arasında iş bölümü yapılmış olup her biri belli vergi uyurşmazlıklarına bakmaktaydı.

İtiraz komisyonlarının kararları, bu kararların tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Temyiz Komisyonu nezdinde temyiz edilebilmektedir. Öte yandan Temyiz Komisyonunun verdiği kararlar da kesin olmayıp bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulabilmektedir.

2.1.2.3. Danıştay

Üç dereceli yargı sisteminde, Temyiz Komisyonu kararlarına karşı başvurulabilecek st derece yargı yeri Danıştay'dır. Danıştay dairelerinin vermiş oldukları kararlar kesin olup vergi uyurşmazlıklarının nihai çözüm yeri Danıştay'dır.

Temyiz Komisyonunun vermiş olduğu kararlara karşı Danıştay'a başvurma süresi kararın ilgili kişiye tebliğ edildiği tarihten itibaren 90 gündür.

Yukarıda yer alan açıklamalarda Vergi Usulü Kanunu kapsamına giren vergilerle ilgili uyurşmazlıkların üç dereceli vergi yargı sisteminde çözüm şekli yer almaktadır. Ancak Vergi usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük vergilerinden ve ithalden alınan gider vergilerinden doğan uyurşmazlıklar ise Gümrük Hakem Kurulu ve Danıştay'da incelenerek sonulandırıldığını belirtmek de sanırız yerinde olacaktır.

2.2. 1982 YILI SONRASI TÜRK VERĐİ YARGI SİSTEMİ

2.2.1. Genel Olarak Yasal erceveye Bakış

Türkiye'de cumhuriyetten sonra vergi yargısı sisteminin değiştirilmesi için kanun tasarıları hazırlanmış, ancak birtakım nedenlerle hiçbirisi kanunlaşmamıştır. 1980 sonrası dönemde ise idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısında radikal değişiklikler yapılmış, vergi yargısında yeniden düzenlenen kanunlarla yeniden yapılanma yoluna gidilmiştir.

1982 yılı öncesi kurulan Reform Komisyonları birçok ülkenin vergi yargısı sistemini incelemişlerdir. Yapılan bu araştırmalarda Reform Komisyonları Alman modeli üzerinde yoğunlaşmıştır. Alman modelinin bağımsız ihtisas vergi yargı sistemi olduğu kabul edilmiş ve şu gerekçelere dayandırılmıştır:

Alman mali yargı sistemi, vergi mahkemesi ve Federal Maliye Divanından teşekkül etmiş iki dereceli bir ihtisas yargı sistemidir. Ayrıca Alman mali yargı alanında diğer batılı devletlerinde olduğu gibi, yargıya intikal eden vergi uyuşmazlığı sayısı oldukça azdır. Bu husus da, teşkilat planında idareye bağlı vergi komisyonlarının varlığında kaynaklanır. Bu görüşte tasarıda, Alman modeli baz alınarak, Türkiye’de Almanya’nın Eyalet Vergi Mahkemelerine karşılık Bölge Vergi Mahkemeleri, Federal Vergi Divanı yerine de aynı adla Vergi Divanı kurulması uygun görülmüştür.³⁰

Ancak bu tasarı, Anayasa hükmü icabı yargı sistemimizin Danıştay’a bağlı olması ve öngörülen sistemin esas itibarıyla başarı ile işlemlerini sağlayacak vergi komisyonlarının bünyemizde mevcut olmaması nedeniyle yerinde bulunmamıştır.

Böylece Alman modeline uygun bağımsız bir ihtisas mali yargı sisteminin kurulması hakkında sarfedilen çabalar bir sonuç vermemiştir.

Bu aşamada vergi yargı reformu üzerinde birçok öneriler ileri sürülmüş ve 1961 Anayasasının 141. Maddesinde, öngörülen tarzda bilfiil Danıştay düzeni içinde bir vergi yargı sisteminin kurulması en gerçekçi yol olarak değerlendirilmiştir. Anayasa Hukukunun kaçınılmaz bir gereği olarak bu realiteyi kabul etmek ve bu anlayışla rasyonel ve ileri bir yargı düzeni kurmaya çalışmaktan başka yol görülmemiştir. Burada en önemli üzerinde durulacak husus, Anayasa hukukuna göre İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonunun bağımsız yargı organı olarak kabul edilmemeleridir. Danıştay denetimine dayalı iki dereceli yargı sisteminin vergi yargı sisteminde görülen sorunları ortadan kaldırmaya kaynak teşkil edeceği belirtilmiştir. Yargı sisteminin düzenlenmesinin yanı sıra, yargının idare ile bağlantısı da göz ardı edilmeyerek radikal idari reform da gerçekleştirilmelidir.

Bu değerlendirmeler sonucunda, Türkiye için benimsenen model vergi yargısının idari yargı içinde yer aldığı Fransız sistemi olmuştur. Yani eskiden beri süregelen idari yargı düzeni benimsenmiş ve model buna göre kurulmuştur. Vergi yargısının idari yargının bir dalı olarak kurulması, iki nedenle uygun görülmüştür. Bunlardan ilki, gelenekseldir. Türkiye’de Tanzimat döneminden itibaren yerleşmeye başlayan idari yargı Fransız modelinden uyarlanarak vergi yargısını da kapsamıştır. 1982 Reformu ile de bu gelenek sürmüştür. İkinci olarak kurumsal planda, vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalıdır. Bu nedenle vergi yargılama hukukunda,

³⁰ Vergi Reformu Komisyon Raporları, T.B.M.M., Damga Matbaası, İstanbul 1971, s.252.

idari yargılama usulünün temel ilkesi uygulanmalıdır. Bu husus da idari yargısı düzeni içinde yer alan vergi yargısı için, kuramsal bir nedendir.³¹

20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren üç yasa ile Vergi yargısı alanında gerek kuruluş ve işleyiş, gerekse yargılama usulü ile ilgili önemli düzenlemeler yapıldı.

2575 sayılı Danıştay Kanunu, Danıştay'ın yapısını, kuruluşunu, işleyişini, görevlerini ve bu kurumda görevli insanları değiştirdi. Bu yasanın en belirgin özelliği, Danıştay'ın kuruluş ve işleyişinde Yargıtay modelini esas almış olmasıdır.

2576 sayılı Yasa ile bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kuruldu: İdare mahkemeleri genel yetkili mahkeme haline getirildi. Böylece bu tarihe kadar idari yargı alanında ilk ve son derece mahkemesi olarak görev yapan ve giderek artan iş yükü altında bulunan Danıştay'ın görevlerinin büyük bir bölümü yeni kurulan idare ve vergi mahkemelerine aktarılmış oldu. Danıştay, kanunla belirli konularda ilk ve son derece mahkemesi olarak bakacağı işler dışında, kural olarak temyiz mahkemesi niteliğini kazandı ve içtihat mahkemesi işlevini yerine getirmesi için gerekli zemin hazırlanmış oldu.

2577 sayılı Usul Yasası ile de, daha önce 521 sayılı Danıştay Kanunu içinde yer alan kurallar esas alınarak ve bu kurallar çerçevesinde, ancak yeni kuruluşlar nedeniyle ortaya çıkan gereksinimlere ve sorunlara cevap verecek biçimde yargılama usulü yeniden düzenlendi ve artık idari yargılama usulü, organik kanundan ayrılarak bağımsız bir yasaya kavuştu.

Niteliklerini kısaca açıkladığım bu üç yasa, idari yargı alanına getirdikleri yeni hukuksal kurumlar, düzenlemeler ve ulaşmak istedikleri hedefler itibarıyla kuşkusuz idari yargıda bir "reform" amaçlıyordu.³²

Bu yasal düzenlemelerle, idari yargının içerisinde yer alan vergi yargısında da yeniden düzenleme yapılmıştır. Bugünkü düzenlemede, vergi uyuşmazlıkları genel olarak iki dereceli bir yapı içinde çözüme bağlanması öngörülmüştür. Uyuşmazlıklar birinci derecede yargı yeri olarak vergi mahkemesinde çözülecek, bunların kararları itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar için de temyiz

³¹ KUMRULU Ahmet, Vergi Yargısında Sorunlar, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları Şafak Matbaacılık, Ankara 1990 s.2.

³² ALAN Nuri, İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Yolları, Danıştay Dergisi, 1999 S.97, s.3.

yoluyla Danıştay'da çözüme kavuşacaktır.

Danıştay, ayrıca yeni Danıştay Kanununun 24. maddesinde belirtilen ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davalara ilişkin temyiz taleplerini de inceleyerek sonuçlandıracaktır. Bu yapılanma ile 1982 yılı öncesinde ayrı olarak değerlendirilen gümrük vergileri de vergi yargısı içine alınmıştır. Yeni düzenleme ile vergi mahkemeleri, idari yargı içinde özel görevli uzman mahkemeler olarak ele alınmıştır. Dolayısıyla, idari yargı içinde geçerli olan usul ilkeleri vergi davaları için de geçerli olmaktadır.³³

Vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla, itiraz ve temyiz komisyonları ve gümrük hakem kurullarının hukuki varlığına son verilmiştir.

Bu son düzenlemeyle idari yargıda, adli yargı mercilerinin “hukuk” ve “ceza” bölümleri ile uyum sağlarcasına “idari” ve “Vergi” uyuşmazlıklarını görüp çözümleyen iki bölüme ayrılmıştır. Bu bölünme ilk derece mahkemesi olarak “idare mahkemesi” ile “vergi mahkemesi” arasında başlayıp Danıştay'da daireler arasında ve bunların genel kurallarında da sürdürülmüş bulunmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde 1982 yılında yapılan değişikliklerin nedenleri irdelenecek ve hangi beklentilerle 1982'deki düzenlemelerin yapıldığı ortaya konulacaktır. Üç dereceli vergi yargı sistemine getirilen eleştirilerin neler olduğu bu bölümde incelenecek ve çalışmanın sonraki bölümlerinde şu an uygulanan sistem incelenirken yapılan eleştirilen ne ölçüde giderilebildiği de ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.2.2. Vergi Yargı Sistemindeki Değişikliğin Nedenleri Ve Esasları

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere 1982 yılında yapılan değişikliklerden önce gümrük vergileri dışında kalan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar birinci derecede Vergi İtiraz Komisyonları, ikinci derecede de Vergiler Temyiz Komisyonu tarafından incelenerek karara bağlanırdı. Bu iki derecenin üstünde ise, Danıştay yer almaktaydı.

Yapılan değişikliklerin temelinde üç dereceli vergi yargı sisteminin gereksizliği tartışmaları yer almıştır.

³³ SÖNMEZ Erdal-AYAZ Garip, *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık Ankara 1999, s.152.

Üç dereceli yargı sisteminin gerekliliğini savunanlar şu görüşleri ileri sürmekteydiler.

-İlk derece yargı organları, mahalli etki altında kalabilmekte bu nedenle üst derece yargı organından önce kurulacak ikinci bir organın bu etkilerden uzak olarak daha objektif kararlar verebilirler.

-Üstte ikinci bir yargı organının bulunuşu, ilk derece yargı organı üyelerini daha dikkatli ve titiz olmaya zorlar.

-Uyuşmazlıkların birinci derece yargı organında incelendikten sonra bir de ikinci derece yargı organlarında incelenmesi verilecek kararların daha doğru olmasını sağlar.

-Uyuşmazlıklar, ikinci derece yargı organına gelinceye kadar yavaş yavaş olgunlaşır ve bu sayede ikinci derece yargı organları incelemelerini daha önemli noktalara toplayabilme olanağını elde etmiş olurlar.

-Vergiler Temyiz Komisyonu, Danıştay'a intikal eden vergi uyuşmazlıklarında bir süzgeç görevi yapmakta ve Danıştay'a intikal eden uyuşmazlık sayısının azalmasına neden olur.

Üç dereceli yargı sisteminin gereksizliğini savunanların görüşleri ise şu noktalar etrafında birleşmekteydi:

-İlk derece yargı organlarının, mahalli etkiler altında kalabilecekleri düşüncesi hukuki sayılmaz. Çünkü kural, yargı organlarının iyi kişilerden kurulmasıdır. Mahalli etkilere kendini kaptırmamak her derece yargı organlarındaki üyelerde aranan niteliktir.

-İlk derece vergi yargı organlarının üyelerinin dikkatli davranma nedeni bir üst yargı organının olması değil, haksızlık etmek, adil davranmak endişesi olmalıdır³⁴.

-İkinci incelemelerin, birinci derece yargı organlarınca yapılmış olan ilk incelemeden daha yerinde bir sonuç doğuracağını kesin olarak ileri sürmek mümkün değildir. Üst derece yargı organları belge üzerinde karar verdiklerinden, bunların verdiği kararlar ilk derece yargı organlarının kararları kadar gerçeğe uymayabilir.

³⁴ KOCAOĞLU İsmail, Vergi Yargı Sisteminde Yapılan Değişikliklerin Nedenleri ve Sonuçları, Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlik Etüdü, Sayı: LXII-3/30-24, İstanbul 1984, s.49.

-Uyuşmazlığın ilk derece yargı organında karara bağlanmış olmasına rağmen, bunun yeni baştan bir kere daha görülmesi, ilk derece yargı organlarını halkın gözünde alçaltarak, bunları birer formalite organları durumuna sokar³⁵.

-Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının verdikleri kararlar genellikle nihai ve kesin değildir. Bu kararlara karşı Danıştay'a başvurma hakkı genellikle saklı tutulmuştur. Bunun sonucu olarak da aleyhine karar verilen taraf, uyuşmazlığını bu kez Danıştay'a götürmekte ve sonuçta uyuşmazlık vergi yargı sistemini oluşturan üç yargı organında da görülmüş olmaktadır.

Yukarıda kısaca özetlenen her iki görüşün tartışılması sonucunda³⁶ 1982 yılında idari yargılama hukukunda ve bu bağlamda vergi yargısı ve vergi yargılaması hukukunda yapılan değişiklikler, ikinci görüşün benimsenmesi sonucunu doğurmuştur.

Kanaatimize göre de ikinci görüş, uyuşmazlıkların çözümü ve hazinenin vergi kaybının bir an önce giderilmesi açısından birinci görüşe göre daha gerçekçi ve tutarlıdır. Her iki görüş karşılaştırıldığında ikinci görüşün sakıncalarının, birinci görüşün sakıncalarına nazaran daha az olduğu görülecektir.

Üç dereceli vergi yargı sistemindeki iki dereceli yargı sistemine geçişte tartışması yapılan ve değişimin gerekliliğini gösteren bir diğer konu ise vergi temyiz ve itiraz komisyonlarının birer idari yargı mercii bir başka ifadeyle birer idari mahkeme sayılıp sayılamayacağını hususuydu.

Üç dereceli yargı sisteminin gerekli olup olmadığı tartışmasında olduğu gibi bu konuda da iki örüş vardı:³⁷

Birinci Görüş: Yargı görevi görmekte olan bazı komisyonlardaki üyelerin hakim statüsüne dahil olmamaları bunların sırf bu nedenle idari yargı mercii ve kararlarının yargı kararı olarak kabul edilmesine engel olamaz. Bu mercileri bir mahkeme ve tam bir yargı mercii olarak kabule imkan olamamakla beraber, kararlarının kazai nitelikte olduğu da reddolunamaz. Nitekim kanun koyucu da, bu mercileri idari uyuşmazlıkları çözen fakat tam

³⁵ KOCAOĞLU, A.g.e., s.50.

³⁶ Bu tartışmalar, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu görüşmek üzere kurulmuş olan geçici komisyonda uzun ve esaslı olarak yapılmıştır.

³⁷ GÜRAN Sait, Bölge İdare Mahkemeleri Üzerine Yapısal Bir Deneme, İstanbul 1977, s.74.

manası ile bir idari mahkeme niteliği taşımayan yerler saymaktadır.

İkinci Görüş: 1961 Anayasasından itibaren, bu kuruluşların, yargısal fonksiyon ifa eder durumdan çıkarak, bir ifade mercii haline aldığı, kararlarının “idari” karar, Danıştay denetiminin de temyiz değil, iptal davası olduğu şeklinde özetlenebilir. Bu görüşe göre itiraz ve temyiz komisyonları, vergi uyuşmazlıklarında ilgililerce başvurulması zorunlu üst maliye mercileri. bunların yapacakları görev hiyerarşik idari denetim ve alacakları kararlarda idari denetim ve alacakları kararlarda idari işlemler olarak tellaki edilebilir. Böyle olunca da Danıştay önünde “temyiz davası” şeklinde görülmekte olan vergi ihtilaflarını ilk defa yargı denetimi sağlayan “iptal davası” mahiyetinde kabul etmek icap eder.

Vergi itiraz ve Temyiz Komisyonlarının birer idari yargı mercii sayılıp sayılmayacağı tartışmaları vergi yargı sisteminde yapılan değişikliklerin temel nedenlerindendir. Alınan kararların birer yargı kararı mı yoksa bir idari karar mı olduğu, kararı veren organın Anayasal bir yargı organı olup olmadığı, kararı verenlerin hakim bağımsızlığı ve dokunulmazlığa sahip olup olmadığı gibi sorunlar itiraz ve temyiz komisyonlarının hukuki yapılarının tartışılır hale gelmesine neden olmuştur.

Kanaatimizce bu konudaki iki görüşün de haklı noktaları vardır. Her ne kadar bu komisyonları tam bir yargı mercii olarak kabul etmek mümkün değilse de sonuçta aldıkları kararların yargısal karar niteliğinde olduğu da kesindir. Fiili durum bu komisyonların kararlarının yargısal karar niteliğinde olduğu şeklinde olmasına rağmen hukuki yönden bu kararların tam bir yargı kararı olduğunu söylemek kararsızdır.

1982 yılında yapılan değişiklikle itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılarak ikinci görüşteki eleştiriler çerçevesinde, vergi yargı sisteminin ilk derece organları idari yargı içersine dahil edilmek suretiyle vergi yargı organlarının hukuki yapısındaki tartışmalar sona erdirilmiştir.

2.2.3. 1982 Yılı Öncesi Yapının Genel Olarak Değerlendirilmesi

Vergi yargı sistemimizdeki değişikliğin nedenlere geçmeden önce üç dereceli vergi yargı sistemi sorunlarını gözden geçirmek yapılan değişikliklerin sonuçlarını irdelememizde sanırım yararlı olacaktır.

Üç dereceli yargı sisteminin sorunlarını dört ana başlık altında toplamak mümkündür.

- 1-Vergi yargısının örgüt yönünden sorunları,
- 2-Vergi yargısının usul hükümetleri yönünden sorunları,
- 3-Vergi yargısının fonksiyonları ile ilgili sorunlar,
- 4-Sistem ile ilgili sorunlar,

2.2.3.1. Vergi Yargısının Örgüt Yönünden Sorunları:

2.2.3.1.1. Vergi Yargısının Bir Yargı Birliğine Sahip Olmaması:

Üç dereceli vergi yargı sisteminde, Vergi Usul Kanununun kapsamına giren, vergi resim ve harçların tahakkuk aşamasında doğan vergi uyuşmazlıkları vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay yargı dizisi içinde çözümlenmekteydi. Bu vergilerin tahsilleri nedeniyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarına ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinde belirtilen prosedür içinde bakılmaktaydı.

Öte yandan, gümrük vergileri ile ithalden alınan gider vergilerinin tahakkukuna ilişkin uyuşmazlıklar ise yine 1615 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri göz önüne alınarak çözümlenmekteydi.

Vergilerin tahakkukunda ya da tahsilatından doğan uyuşmazlıkların birbirinden farklı müesseseler ve sistemler içinde çözülmeye çalışılması, vergi yargısının çok sistemli ve çok karmaşık bir hal almasına neden olmuştur.

2.2.3.1.2. Vergi Yargısının İdari Kuruluşlara Bağlı Olması ve Onun İçinde Yer Alması:

Bir yargı kolunun söz edebilmek için o yargı organında görev yapan kişilerin bağımsız olmalarının yanı sıra, o yargı düzeninin de bağımsız olması gerekir.

Oysa ki 1982 öncesi vergi yargı sistemimizde yer alan vergi yargı organları diğer idari yargı kuruluşları gibi organik ve yönetim yönünden çeşitli idari kuruluşlara bağlı ve onların içinde yer almaktaydı. En yüksek idari yargı organı olan Danıştay, idari yönden Başbakanlığa, vergi itiraz ve temyiz komisyonları Maliye Bakanlığı'na, Gümrük Eksperler Hakemleri ve Hakem Kurulu ise, bir yönden Ticaret Bakanlığı'na diğer yönden de Gümrük ve Tekel

Bakanlığı'na bağılı idi.

1961 Anayasası'nın 7'inci maddesi ile yargı yetkisinin Türk milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı 132'inci maddesi ile hakimlerin görevlerinde bağımsız oluşu, Anayasa' ya, kanuna, hukuka ve vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri hiç bir organın, makamın merci veya kişinin yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı, 133'üncü maddesi ile de hakimlerin az olunamayacağı, kendileri istemedikçe Anayasa' da gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Üç dereceli vergi yargı sisteminin organlarından olan itiraz ve temyiz komisyonları ise Anayasanın aradığı bu özelliklere sahip değildir. Şöyle ki:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de ayrıntılı olarak açıklandığı üzere itiraz ve temyiz komisyonları idari yönden 24/3/1950 tarih ve 5655 sayılı Kanuna göre Maliye Bakanlığı'nın bir dairesi durumunda Başkan ve Üyeleri de devlet memurları statüsü içindeydiler.

Adı geçen Kanunda itiraz ve temyiz komisyonlarının çalışmalarında bağımsız oldukları belirtilmiş, başkan ve üyelerinde hakimlerde aranan niteliklere benzer şartlara haiz olmaları esası kabul edilmiş ve atanma, nakil ve re'sen emekliye sevk gibi işlemleri yapma görevi Ayıma Meclisi denilen bir komisyona verilmişti.

İtiraz ve temyiz komisyonlarının kurulması, görevlerinin belli edilmesi, veya değiştirilmesi, mevcut komisyonların kaldırılması konularında Maliye Bakanlığı tam bir yetkiye sahiptir.

İtiraz ve temyiz komisyonlarının oluşun şekli bu organlardan sağlıklı ve objektif sonuçlar alınmasını etkilemekteydi. Hakim olmayan kişilere yargılama yetkisi verilmiş olması komisyonu oluşturan üyelerin yetersiz olmaları, Maliye Bakanlığı'nın tayin ettiği kişilerin idarenin görüşünü desteklemeleri ve bunun yarattığı tartışmalar bu sistemin sorunları olarak sayılabilmekteydi.

İşte tüm bu nedenlerle itiraz ve temyiz komisyonları Anayasa hükümleri çerçevesinde yargı organı olarak dikkate almak, yaptıkları işi yargı mercii denetimi ve mensuplarını da hakim olarak kabul etmek mümkün değildi.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu çeşitli kararlarda bu komisyonları

“mahkeme” ancak maddi bakımlardan yargısal işlemlerde bulunabileceğini belirtmiştir³⁸.

2.2.3.2. Vergi Yargısının Usul Hükümleri Yönünden Sorunları:

2.2.3.2.1. Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu:

Vergi uyuşmazlıklarının tarafları olan vergi dairelerine veya vergi dairelerinin işlemlerine muhatap olan mükellef veya ceza sorumlusu olan kişilere, düşünce ve hazırlanma aşamalarını sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi için ilk derece mahkemelere başvurma sürelerinin uzun tutulması gerekir.

Bu olgu, ilk derece mahkemelerde başvuru süresini uzun tutma, üst derece mahkemelerde ise kısa tutma şeklinde kabul görmüş olan vergi yargısı genel kurallarındandır.

Birçok ülkede bu kural uygulandığı halde, Türkiye’de uygulanmamıştır. Alt derece yargı organlarına başvuru süresi çok kısa olduğu gibi, çok da düzensiz bir uygulamaya gidilmiştir. Bu ise konunun araştırılıp karar verme süresinin daha uzun olması halinde yargı organlarına intikal etmeyecek olan bir konunun yargı organlarına intikal etmesi, dosya sayısının artması ve sonuçta çözüm sürelerinin uzamasına neden olmuştur³⁹.

2.2.3.2.2. Uyuşmazlık Aleyhine Sonuçlanan Tarafa Herhangi Bir Maliyet Unsuru Öngörülmemiş Olması ve Yargılama Giderleri Sorunu:

Üç dereceli yargı sisteminin usul hükümleri yönünden bir diğer sorunu, uyuşmazlık, aleyhine sonuçlanan tarafın sonuçta herhangi bir yaptırımla karşılaşmamasıydı. Mükelleflerin tarhedilen vergileri ve cezaları uzun süren davalar nedeniyle ödeme yönünden ertelendikleri, enflasyonun hızı ile orantılı olarak gecikilen yılların sayısına göre, sonuçta haksız oldukları mahkeme kararıyla sabit olduğu halde, karlı çıkmaları olağan hale gelmişti⁴⁰.

Eğer aleyhine karar verilenden, uyuşmazlıkta geçen süreyle orantılı olarak belli bir oranda ve ekonomik koşullara uygun bir bedel talep edilmiş olsaydı mükellefler sadece haklı

³⁸ Esas No:966/28, Resmi Gazete 2.1.1967. 12493, Esas No:966/22. Resmi Gazete 17.12..1967 12480 ve Esas No:963/75 sayılı kararlar.

³⁹ BÖKE Bilen, Türk Vergi Yargısı, Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü, Sayı:LXXI-18/90-19, Ankara, 1988, s.27.

⁴⁰ ÖZGÖREN Vedat, Vergi Mükellefine. Açtığı Davayı Kazanmaması Halinde Müeyyide, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1985, Sayı:41, s.21.

olduklarına inandıkları uyuşmazlıkları yargı organlarına götürürlerdi.

Yukarıda da değinilen ekonomik nedenlerden ötürü mükellefler bir çok konuda uyuşmazlık yaratarak hem vergi yargı sisteminde iş yükü yığılmasına neden olmakta, hem de ödemesi gereken vergi ve/ veya cezayı ödeyip bu bedeli, hiç bir faiz veya benzeri yatırım olmaksızın kullanarak hazineyi zarara uğratmaktaydılar.

Öte yandan vergi davalarından doğan yargılama giderlerini, davayı kaybeden tarafa ödetmekle de vergi yargısı ile adli yargı arasında bir ayrılık yaratılmasına engel olunur. Vergi yargısı alanında bu uygulanmadığı takdirde hemen her olayın son derece yargı organına kadar adeta otomatik bir süratle götürülmesine yol açılmış olur.

Üç dereceli vergi yargı sisteminde yargılama giderleri ile ilgili hükümler yetersiz olup yeniden düzenlemesi gerekmektedir. Üç dereceli yargı sisteminde sadece bilirkişi ücretinin, V.U.K. hükümleri gereğince, bilirkişi incelemesi isteyen alınmak ve haksız çıkan tarafa yüklenmek şeklinde bir uygulama vardı. Oysa diğer yargılama giderlerinin de kaybeden tarafa yüklenmesi hem adli yargı ile idari yargı arasındaki farklılığı giderecek hem de dava sayısını azaltabilecek bir unsur olarak düşünülmektedir.

2.2.3.2.3. Yürütmenin Durdurulması Sorunu

Vergi yargılaması hukuku alanında, yargı aşamasında yürütmenin durdurulup durdurulmaması konusundaki görüşleri iki başlık altında toplamak mümkündür.

Birinci görüş, itirazın tahsili durdurulmaması, mükellefin bir taraftan vergi ödeyip, bir taraftan da mahkemeye başvurusu şeklindedir. Eğer uyuşmazlık yargı organına götürüldüğünde yürütme kendiliğinden durursa, özellikle ülkemizde enflasyonun yüksek oranlarda gerçekleşmesi nedeniyle, mükellefin haksız çıkması durumunda gecikme için bir faizin de alınmaması nedeniyle, kamu alacağının büyük ölçüde değer yitirmesine neden olacaktır.

İkinci görüşe göre ise; eğer yürütmenin durdurulması ilkesi, vergi yargılama hukukunda uygulanmazsa, yargı kararı neticesinde iddiasında haklı çıkan mükellefler bundan zarar göreceklerdir, şeklindedir.

Vergi yargısı teorisinde yer alan bu iki görüşün yanı sıra Almanya , Fransa ve Amerika

Birleşik Devlet' inde mükellefin istediği ve bir teminat karşılığında yürütmenin durdurulması uygulaması da vardır.

Üç dereceli vergi yargı sisteminde ise; vergi itiraz komisyonlarına başvurma kendiliğinden yürütmeyi durdurmakta. temyiz komisyonu ve Danıştay'a başvurmada ise yürütmenin durdurulmasına teminat karşılığında karar verebilmektedir. Uygulamada ise vergiler temyiz komisyonu bu tür taleplerin tamamına olumlu karar vermekte. Danıştay ise bu taleplerin %40' ı dolaylarındaki bir kısmını kabul etmekteydi.

Vergiler temyiz komisyonu ile Danıştay' ın yürütmenin durdurulması konusuna esnek yaklaşımları, davayı kaybeden mükellefe herhangi bir gecikme faizinin uygulanmıyor olması ve yüksek enflasyon nedeniyle de paranın sürekli değer kaybetmesi bazı mükelleflerin haksız çıkacaklarını bile bile ihtilaf yaratmalarına neden olmuştur.

Ancak bu konuda yapılan olumlu bir değişiklik, haksız çıkan mükelleflerden uyuşmazlık konusu kamu alacağı üzerinden 6183 sayılı kanundaki teci' faizi oranındaki faz alınması öngörülmüştür.

2.2.3.2.4. Delil.Sistemine İlişkin Sorunlar:

Vergi uyuşmazlıkların çözümünde itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay, ispat konusu delillere farklı açılardan yaklaşmışlar ve doğal olarak da farklı sonuçlara ulaşmışlar. Danıştay, kendisine ulaşan uyuşmazlıklarda, şekilci davranarak, konunun maddi delillere ispat edilmesini gerekli görmüş, ileri sürülen iddiaların ekonomik delillerle ispatlanmasını kabul etmemiştir.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin tümü, vergi idaresinin bilgisi dışında, mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi davasına taraf olmayan üçüncü kişiler arasında gerçekleşmektedir. Bu nedenle vergi idaresinin mükellef veya vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında yapılan işlemlerin, tarafların hangi niyet ve amaçlarına dayandığına somut olarak bilmesi mümkün değildir. İşte bu niyet ve amaçların ortaya çıkarılabilmesi için, vergi idaresinin bazı amaçlara, yani delillere ihtiyacı vardır.

Vergi olaylarda, özellikle belge düzeninin yerleşmemiş olması, bir takım iddiaların maddi delillerle ispatlanmasını mümkün kılmamaktadır. İspat vasıtaları ne kadar sınırlı tutulursa, söz konusu işlemlerin gerçek niteliğini ortaya çıkarılması da o derece

güçleşmektedir.

Üç dereceli vergi yargı sisteminde Danıştay'ın sadece maddi delilleri dikkate aldığını gören mükellefler uyuşmazlıklar çıkartmakta, bu uyuşmazlıklarında vergi itiraz ve temyiz komisyonlarında aleyhlerine karar çıkması durumunda da, uyuşmazlığı Danıştay'a götürmekteydiler.

Bu durum ise, yargı organlarına intikal eden uyuşmazlık sayısına artırmakta ve sonuçta da uyuşmazlıkların nihai çözümünün uzun yıllar almasına neden olmaktaydı.

Vergi Usul Kanunun da 30/12/1980 tarihi ve 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, 3'üncü maddenin (B) bendine göre vergi hukukumuzda serbest delil ilkesi benimsenmiştir. Buna paralel olarak 2577 sayılı İ.Y.U.K.' nun 20'inci maddesinde yer alan hükümle de, idari yargılama usulünde ve dolayısıyla vergi yargılaması usulünde ve dolayısıyla vergi yargılaması usulünde de delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir.

Çalışmamızın sonraki bölümlerinde, vergi yargılaması hukukuna egemen olan ilkeler anlatılırken serbest delil sistemine ilişkin daha ayrıntılı açıklamalar yer alacağından konunun hukuksal boyutu bu bölümde fazla irdelenmemiştir.

2.2.3.3. Vergi Yargısının Fonksiyonları İle İlgili Sorunlar:

2.2.3.3.1. Uyuşmazlıkların Çözümünün Çok Uzun Süre Alması:

Adalet sisteminde karar alma sürecinin mümkün olduğu kadar kısa olması, o sistemin iyi şekilde çalıştığının bir göstergesidir. Kalıplaşmış bir deyim olmasına karşın “Geciken adalet adalet değildir” deyimini adil bir yargı sisteminin olmazsa olmaz temel kurallarındandır. Ancak üç dereceli vergi yargı sistemi için bunları söylemek pek mümkün değildir. Bugün olduğu gibi üç dereceli vergi yargı sisteminde de vergi uyuşmazlıklarının çok uzun sürede çözümlenebilmesi Türk Vergi Yargı sisteminin en önemli sorunuydu.

Üç dereceli vergi yargı sisteminde nihai karara çok uzun sürede ulaşılmasının en önemli nedeni, yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın üç dereceli sistemin her aşamasında yeniden görüşülebilme imkanının olması bir başka ifadeyle her olayda Danıştay'a başvurma yolunun açık tutulmuş olmasıdır.

Vergi uyuşmazlıklarının nihai çözümü 7-11 yılda mümkün olabilmekte bu sürenin 2-4

yılı itiraz komisyonlarında 6-12 ayı vergiler komisyonunda, 2-6 yılı Danıştay'da geçmekteydi⁴¹.

Bu da göstermektedir ki; bir karar ne kadar adil olursa olsun, anlaşmazlığın çözümüne değin bu kadar uzun bir zaman süresinin araya girmesi adaletin sosyal faydasını ve etkinliğini geniş ölçüde azaltmaktaydı.

Üç dereceli yargı sisteminde vergi uyuşmazlıklarının çözümünün çok uzun süre almasının başlıca nedenleri şunlardır.

i-Vergi idarelerinin gerek personel ve gerekse araç yönünden gereği şekilde organize edilmeyişi ile vergi mevzuatının yeterli açıklık ve günün koşullarına uygun olmayışı, vergi uyuşmazlıklarını çoğaltmakta ve uyuşmazlıkların çözümünün gecikmesinin sebep olmaktadır.

ii-Uyuşmazlıkların idare ve mükellef arasında barışçı yollarda istenilen düzeyde çözümlenemeyişi, yargı organlarına başvurmanın genellikle yürütmeyi durdurması, haksız çıkma halinde yargı organlarını gereksiz yere oyalamaları nedeniyle mükelleflerden bir ceza alınmaması ve yürütmenin haksız olarak geciktirilmesi halinde mükellefin sağladığı faiz tasarrufunu giderecek bir gecikme zammının uygulanmaması da, yargı organlarına başvurmayı çoğaltmaktadır.

iii-Yargı organlarının yapı ve kapasiteleri, bugün kendilerine yapılan başvuruların getirdiği iş yükünü kaldıracak nitelik ve miktarlarda değildir.

iv-Vergi itiraz komisyonlarının, kendi veya bilir kişi aracılığıyla maddi olayı yeni baştan tespiti girişmeleri uzun zaman kayıplarına yol açmaktadır. Ayrıca yeni deliller getirme yetkisine sahip olan mükellefler uyuşmazlığın çözümlenmesini geciktirebilmektedir⁴².

Vergi uyuşmazlıklarının nihai çözümünün uzun süre alması başlıca şu sakıncalara yol açmaktaydı:

i-Enflasyonun yüksek oranlarda seyretmesi, mükellefleri ödemeleri gereken vergi ve cezaları ileri bir tarihte değeri düşmüş bir para ile ödemeleri tercih etmeleri ve davayı kaybetmiş olmaları durumunda ek bir maliyete katlanmayacak olmaları suni uyuşmazlıkların

⁴¹ BÖKE, A.g.e., s.25.

⁴² MUTLUER, A.g.e., s.131.

yaratılmasına neden olmuştur.

ii-Uyuşmazlıkların uzun sürede çözümleniyor olması, sık sık af yasalarının çıkıyor olması nedeniyle, uyuşmazlık sayısını artırmıştır.

iii-Uyuşmazlık uzunca bir sonunda, idare lehine karara bağlanmış olsa bile, vergi borçlusu şirketin tasfiyesi, mükelleflerin mallarını kaçırmaları veya gerçek kişilerin ölümleri gibi nedenlerle, vergi ve cezaların tahsili imkansız hale gelmekteydi.

iv-Vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede sonuçlandırılmaması, vergi yargısına olan güveni sarsmıştı.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda göstermektedir ki, uyuşmazlıkların çözümünün uzun süre alması, üç dereceli yargı sisteminin fonksiyonlarıyla ilgili sorunlarından biridir.

2.2.3.3.2. Vergi Yargı Organlarının Kapasite Yetersizliği:

Üç dereceli vergi yargı sisteminin fonksiyonlarına ilişkin bir diğer sorun ise vergi yargı organlarının kapasite yetersizliğidir.

Personel yetersizliği, fiziksel imkansızlıklar, sürekli artan uyuşmazlıklar nedeniyle vergi yargı organlarında büyük bir yığılma meydana gelmekteydi.

İtiraz safhasında komisyonlar ancak yeni doğan uyuşmazlık sayısına ulaşmayan uyuşmazlığı karara bağlayabilmekte, devreden uyuşmazlık sayısında azalmanın aksine bir çoğalma meydana gelmekteydi.

Vergiler temyiz komisyonu, itiraz komisyonlarına nazaran gerek dosya miktarı gerekse iş çıkarma hızı bakımından daha avantajlı gibi olsa da, ertesi yıla devreden uyuşmazlık miktarı devamlı olarak artış göstermekteydi.

Öte yandan vergi yargı organlarının mevcut kapasiteyle, sürekli artan uyuşmazlıklarda, uyuşmazlıkların çözüm süresinin sürekli arttığı gözlenmekteydi. Bu durum ise sistemin, kapasitesinin uyuşmazlıkları uygun zamanda çözmekten uzak olduğu göstermekteydi.

2.2.3.3.3. Vergi Yargı Organlarının İctihat Yaratma Fonksiyonunun Gereği Gibi Yerine Getiremeyişi:

Vergi yargısını, ülkenin koşullarını göz önünde tutarak sürekli bir biçimde geliştirmenin kanunlarda da önemli yolu içtihatlardır. İyi bir içtihat düzenin kurulması ile yargılama alanında tek biçimlilik sağlanmış olur. Bundan başka, uzun bir geçmişten gelen bilgi birikiminden yararlanmak, yargı organlarında emek ve zaman kaybına engel olur.

Oysa ki: üç dereceli yargı sisteminde yer alan yargı organları kendilerine düşen içtihat yaratma fonksiyonunu gereği gibi yerine getirmemişlerdir. Aynı nitelikteki konularda farklı farklı organlarında farklı farklı kararlar verilebildiği gibi aynı nitelikteki konularda aynı yargı organında farklı farklı zamanlarda birbirinin zıttı kararlar vermişlerdir.

Vergi yargı organlarının kendilerine düşen içtihat yaratma fonksiyonlarını yerine getiremeyişlerini esas olarak şu nedenlere dayandırmak mümkündür:

i-uyuşmazlıklara bakan kişiler, genellikle gerekli bilgilere sahip değillerdi. Bunun içinde vergi yargı organlarında görev alacak kişilerin bilgi seviyelerini yükseltmek gerekir. Esasen bir yargı sisteminin başarısı, onu uygulayanların başarısına bağlanır.

ii-Vergi yargı organları çok ağır bir iş yükü altındaydı. Bu nedenle vergi yargı organları önlerine gelen bir uyuşmazlık üzerine istenildiği gibi eğilememektedir. Bunun ise çözüm yolu, yargı organlarının miktarını artırmak ve esas olarak uyuşmazlıkları idari düzeyde kesin bir şekilde sonuçlandırmaya çalışmaktır.

iii-Genellikle vergi mevzuatının, karışık ve her yönden yoruma elverişli olması, vergi yargı organlarının işini güçleştirmekte, onlara içtihat yaratma konusunda istenilen bir çalışma ortamı sağlayamamaktaydı. Bunun için açık ve ayrıntılı hükümler taşıyan bir vergi kanunu, sadece genel hükümler taşıyan ve esnekliği fazla bir vergi kanuna oranla ülkemizin koşullarına daha uygun olacağı ifade edilmekteydi⁴³.

⁴³ MUTLUER: A.g.e., s.133 vd.

2.2.3.4. Sistem İle İlgili Sorunlar:

2.2.3.4.1. Vergi Yargı Kolu Olarak Bağımsızlık Sorunu:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde üç dereceli vergi yargı sisteminin bağımsız bir yargı kolu olmadığı, birinci ve ikinci derece organları itibariyle (itiraz ve temyiz komisyonları) yargı organı sayılıp sayılamayacağı konusunda tartışmalar olduğu hususları etraflıca açıklanmıştı. Lüzumsuz tekrardan kaçınmak için bu bölümde bu konudaki tartışmalara yer verilmemiştir.

Üç dereceli vergi yargı sisteminin, üst derece yargı organının idari yargı içinde yer alması. önceki yargı organlarının ise bağımsızlarının ve yargı organı olup olmadıklarının tartışılıyor olması, sisteme ilişkin sorunların en önemlisiydi.

Vergi uyuşmazlıklarına bakacak bağımsız bir yargı sistemi oluşturma yolunda çalışmalar yapılmış ancak, Danıştay'ın “bağımsız yargı sistemi” görüşüne karşı çıkması ve 1982 Anayasasında üst derece yargı organları sayılırken bağımsız bir vergi yargı merciinden söz edilmemesi nedeniyle. bu çalışmalar olumlu sonuç vermemiştir.

2.2.3.4.2. Vergi Yargısının Üç Dereceli Olmasının Yarattığı Sorunlar:

Üç dereceli vergi yargı sisteminde uyuşmazlıkların nihai çözümünün çok uzun süre alması, yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın her bir yargı organında tekrar tekrar görüşülüyor olmasından kaynaklanmaktaydı.

Vergi yargı sisteminin üç dereceli olmasının yararlı olup olmayacağı konusunda ortaya atılan iki farklı görüş çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştı.

2.2.3.4.3. Süzgeç Müesseselerinin Yetersizliği:

Vergi yargı sisteminin başarılı işleyip işlememesinden süzgeç müesseselerinin etkinliği önemli bir yer tutmaktadır. Süzgeç müesseselerin etkin olarak çalışması demek: uyuşmazlıkların bir kısmını yargı organlarına gitmeden önce ortadan kaldırmak, yargı organlarının küçük anlaşmazlıklardan kaynaklanan uyuşmazlıklarla uğraşmasını önlemek, bu yolla. yargı organlarının karara bağlayacağı uyuşmazlık sayısını azaltmak ve sonuçta daha kısa sürede adil ve isabetli kararlar vermelerine katkıda bulunmak demektir.

Üç dereceli vergi yargı sisteminde süzgeç müesseselerin kendilerinden beklenen fonksiyonları gereği gibi yerine getirmemişlerdir.

Süzgeç müesseselerinin en önde geleni kuşkusuz uzlaşma müessesidir. Esasen bir pazarlık müessesesi olan uzlaşmada amaç, uyuşmazlığın yargı organlarına götürülmeden önce, idare ile mükellef arasında yeniden gözden geçirilerek anlaşmaya varılmasını sağlamaktır. Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözülmesi yargı organlarının iş yükünü büyük ölçüde azaltmakta, tarafları dava izleme yükünden kurtarmaktadır.

Batı ülkelerinde, vergi uyuşmazlıklarının aşağı yukarı yüzde 90'nının uzlaşma yolu ile çözümlendiği, bunların ancak yüzde 10'u gibi bir kısmının yargı organlarına götürüldüğü görülmüştür. Vergi uyuşmazlıkların İngiltere'de %90'ı A.B.D.'nde %95'i Almanya'da %91'i ve Fransa'da %95'i idare ile mükellefler arasında barışçı yollarla çözümlenmektedir⁴⁴.

Ülkemizde ise bu müessese bugüne kadar etkili olamamıştır. Bunun nedenleri ise; uzlaşma sınırlarının çok dar tutulmuş olması, uzlaşma komisyonlarına başvuru süresinin yetersiz olması, ve bu komisyonların yeterince esnek davranmamaları, uzlaşma müessesinin yeterince bilinmemesi ve uzlaşma düşüncesinin mükelleflerde yerleşmemesi olması olarak sayılabilir.

Uzlaşma dışında diğer süzgeç müesseselerin ise vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve cezalarda indirimdir. Bu müesseselerde tıpkı uzlaşma müessesesi gibi etkin olarak çalışmamakta ve yargıya intikal eden uyuşmazlıkları azaltmamaktadır. Mükelleflerin bu müesseseler hakkında fazla bilgi sahibi olmamaları bu müesseselerin etkin bir şekilde çalışmamalarının en önemli nedenidir.

2.2.4. Günümüzde Vergi Yargı Organlarının Kuruluş Ve Görevleri

1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı Danıştay kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile idari yargı yeniden düzenlenmiştir. Bu kanunlarla vergi yargısı önemli yapı değişikliğine uğramıştır. Daha önce idarenin vesayetinde olan itiraz ve temyiz komisyonlarıyla gümrük hakem kurulları kaldırılmış yerine idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı örgütü içinde yer alan vergi mahkemeleri ve bölge

⁴⁴ BÖKE/A.g.e.. s.21.

idare mahkemeleri kurulmuştur.

Bugünkü düzenlemede vergi uyuşmazlıklarının, kural olarak, “üç mercili iki kademeli” bir yapı içinde çözüme bağlanması öngörülmüştür. Buna göre, uyuşmazlıkları birinci derecede yargı organı olarak vergi mahkemeleri çözecektir. Bunların kararları, itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde; bölge idare mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar için de, temyiz yoluyla Danıştay’da denetlenecektir. Danıştay, ayrıca kanunlara göre ilk derece mahkemesi olarak karara bağladığı davalarla, ilgili temyiz taleplerini de inceleyerek sonuçlandıracaktır.

Bu düzenleme ile 1982 yılı öncesinde yarı bir biçimde çözüme bağlanmış olan gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda vergi yargısının normal yapısı içine aktarılmıştır.

Yeni düzenleme, vergi mahkemelerini, idari yargının özel görevli uzman mahkemeleri olarak ele almıştır. Dolayısıyla, temelde idari davalar için geçerli olan ilkeler vergi davaları için de geçerli olacaktır.

2.2.4.1. Vergi Mahkemeleri

2.2.4.1.1. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu

Vergi mahkemelerinin kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemeler 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 2. Maddesinde yapılmıştır. Buna göre:

Vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

Vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çerçevelerinin tespitinde, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınır.

Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir.

Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki iş bölümü Hakimler ve Sacılar Yüksek Kurulunca belirlenir.

Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri

hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır.

2.2.4.1.2. Vergi Mahkemelerinin Oluşumu

Vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder (2576 sayılı Kanun Md.4). Uygulamada mahkemelerin bir başkanla iki üyeden oluşan kurullar halinde çalıştıkları gözlenmektedir.

2.2.4.1.3. Vergi Mahkemelerin Görevi

2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemeleri;

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

Yukarıdaki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulamasına ilişkin davaları,

Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

2.2.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri

2.2.4.2.1. Bölge idare Mahkemelerinin Kuruluşu

Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemeler vergi mahkemelerine benzer esaslar dahilinde, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 2. Maddesinde yapılmıştır. Buna göre:

1. Bölge İdare Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

2. Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınır.

3. Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar

Yüksek Kurulunca karar verilir.

2.2.4.2.2. Bölge İdare Mahkemelerinin Oluşumu

Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşur. Bölge idare mahkemesi üyeliği görevi bölge idare mahkemesinin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarınca yürütülür. Bu durumda aşağıdaki kurallara uyulur (2576 sayılı Kanun. Md.3):

Bölge idare mahkemesinin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemeleri birden fazla değilse, bölge idare mahkemesi üyeliği o yer idare ve vergi mahkemeleri başkanlarıncaya yürütülür.

Bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezinde idare veya vergi mahkemelerinin birden fazla olmaları halinde, bölge idare mahkemesine üye olarak, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin konularda vergi mahkemesi başkanlarından en kıdemli iki başkan katılır.

Bölge idare mahkemesi başkanının kanuni sebeplerle yokluğunda bölge idare mahkemesi başkanlığına, o yer idare ve vergi mahkemelerinin başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Bu takdirde kıdem sırasına göre idare veya vergi mahkemeleri başkanları, mahkeme başkanları yoksa bu mahkemelerin en kıdemli hakimleri, yukarıda belirtilen esaslara göre bölge idare mahkemesine üye olarak katılırlar.

İş hacminin gerekli kıldığı hallerde bölge idare mahkemesi üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca devamlı atama da yapılabilir. Bu durumda aşağıdaki kurallar uygulanır (2576 sayılı Kanun, Md.3):

Üyeleri devamlı atanan bölge idare mahkemeleri başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda bölge idare mahkemesi başkanlığına en kıdemli üye vekalet eder.

Üyeleri devamlı atanan bölge idare mahkemeleri gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bu takdirde bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların teşkili ve aralarındaki iş bölümü Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yapılır.

2.2.4.2.3. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevi

Bölge idare mahkemeleri;

Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarını

Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.

Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir (2576 sayılı Kanun Md.8).

Bölge idare mahkemeleri ilk derece mahkemeleri olmayıp, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararları itiraz üzerine incelerler. Bu itibarla bölge idare mahkemelerine doğrudan doğruya dava açabilmek mümkün değildir. Öte yandan İdari Yargılama Usulü Kanununun 45/5 madde hükmünde de teyit edildiği üzere, Bölge İdare Mahkemelerinin kararları kesin olup bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

2.2.4.3. Danıştay

Osmanlı imparatorluğu döneminde, Abdülaziz devrinde Sadrazam Ali Paşa zamanında Mabeyn Başkatipliğinden 11 Zilkade 1284 (1868) tarihinde Babıaliye yazılmış olan tezkere ile kurulduğu kabul edilen ve Cumhuriyetin en eski anayasal kurumlarından biri olan Danıştay'ın kuruluşu işleyişi ve idari yargılama usulüyle ilgili olarak şimdiye kadar pek çok yasal düzenleme yapılmıştır⁴⁵.

Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. Kuruluşundan günümüze gelinceye kadar değişik aşamalar geçirmiştir. 1961 Anayasasının 140. Maddesiyle, kanunların başka bir idari yargı merciine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak da üst derece idare mahkemesi olarak görev yapan bu kuruluş; bilindiği gibi yüksek mahkeme sıfatının yanında, danışma ve inceleme merciidir.

Danıştay, mülga 521 sayılı Kanuna göre, bir genel başkan, daire başkanları ve üyeleri, başkanın sözcüsü, kanun sözcüleri, başyardımcı ve yardımcılarının meydana gelmekteydi.

⁴⁵ ALAN Nuri, "İdari Yargının Sorun ve Çözüm Önerileri", *Danıştay Dergisi*, 1999, S.97, s.11

13 daireden kurulmuştur. Bu daireler üç idari, geri kalanı ise dava daireleriydi. Her dairede bir başkan ve dört üye vardı.

Son olarak 6.1.1982 tarih ve 2575 sayılı yeni Danıştay Kanunu ile yeniden düzenlenen Danıştay, idaresi ve temsili Danıştay Başkanına ait olan, bağımsız bir kuruluştur.

2.2.4.3.1. Danıştay'ın Kuruluşu

6.1.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanununun 1 inci maddesine göre Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasıyla görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. 1982 Anayasasının 155 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre Danıştay İdare ve Vergi mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir ve kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakmaktadır.

Danıştay, idari uyuşmazlıklarda olduğu gibi, vergi uyuşmazlıklarında da en son yargı organıdır. Vergi mahkemelerince verilen kararlar, İdari yargılama usulünde yer alan kanun yollarından biri olan temyiz yolu ile Danıştay'da incelenmektedir.

2575 sayılı Kanun ile Danıştay'a verilen diğer bir görev ise bazı vergi uyuşmazlıklarını anılan kanunun 24 üncü maddesine göre istisnai nitelikte ilk derece mahkemesi olarak çözümlemektir.

2.2.4.3.2. Danıştay'ın Oluşumu ve İşleyişi

2575 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre Danıştay meslek mensupları Danıştay Başkanı, Danıştay Başkan Vekilleri, Daire Başkanları ve üyelerden oluşur. Anılan Kanunun 4 üncü maddesiyle Danıştay mensupları yüksek mahkeme hakimleri olarak T.C. Anayasası ve kanunlarının teminatı altındadır.

T.C. Anayasası ile görevlendirilmiş yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olan Danıştay'ın karar organları şunlardır:

Daireler

Danıştay Genel Kurulu

İdari İşler Kurulu

İdari Dava Daireleri Genel Kurulu

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

İçtihatları Birleştirme Kurulu

Başkanlık Kurulu

Yüksek Disiplin Kurulu

Disiplin kurulu

Ayrıca başkanın seçeceği bir üye de Danıştay Genel Sekreteri olur.

Danıştay'da ikisi idari, onu dava dairesi olmak üzere on iki daire vardır. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur. Görüşme sayısı beştir. Kararlar çoğunlukla verilir. Kararda toplantıya katılanların ad ve soyadları, işin konusu, verilen kararların gerekçeleri, azınlıkta kalanların görüşleri ve tarih belirtilir. Daha sonra da başkan ve üyeler tarafından imzalanır.

Danıştay'ın karar organlarında daireler. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu vergi uyuşmazlıklarıyla doğrudan ilgili bulunmaktadır.

Danıştay'ın dava daireleri, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 11, 12'inci dairelerdir. Danıştay Başkanı ya da Başkan Vekillerinden birinin başkanlığı altında, idari dava dairelerinin başkan ve üyelerinden. İdari Dava Daireleri Genel Kurulu; vergi dava dairelerinin başkan ve üyelerinden. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu oluşturur. Kararlar oy çokluğu ile verilir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu; Danıştay Başkanı ile Başsavcı, Başkan Vekilleri, Dava Daireleri Başkan ve üyelerinden oluşur. Toplanma ve görüşme yeter sayısı 31'dir. Katılanların çift sayıda olması halinde, en kıdemsiz üye görüşme dışı bırakılır.

Esas hakkında kararlar, ilk toplantıda kurul üyelerinin salt çoğunluğuyla, bu toplantıda yeter sayı sağlanmaması halinde ikinci toplantıda, mevcudun salt çoğunluğuyla verilir.

Yeni Danıştay Kanununun 8 inci maddesine göre Danıştay üyeleri,

İdari yargı hakim ve savcılar,

Bakanlık, müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, elçilik, valilik,

Generallik, amirallik,

Genel ve katma bütçeli dairelerde ve kamu kuruluşlarında genel müdürlük ya da en az bu derecedeki tetkik ve teşvik kurulu başkanlıkları,

Yükseköğrenim kurumlarında hukuk, iktisat, maliye, kamu yönetimi profesörlüğü.

Bakanlıkların Baş Hukuk Müşavirliği ve Hukuk Müşavirliği veya Maliye ve Gümrük Bakanlığında bu derecelerdeki hukuk müşavirliği, müşavir avukatlığı ve muhakemat müdürlüğü, görevlerini yapanlar arasından seçilmektedir.

Danıştay üyelerinin dörtte üçü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca yukarıda ilk sırada belirttiğimiz idari yargı hakimi ve savcıları arasından seçilirler. Üyelerin geri kalan dörtte birlik kısmı ise, yine yukarıdaki sıralamada belirtilen görevliler arasından Cumhurbaşkanı tarafından seçilirler (2575 s.k. Md.10).

Danıştay başkanı, baş savcısı, başkan vekilleri ve daire başkanları, Danıştay Genel Kurulu tarafından kendi üyeleri arasından, üye tamsayısının salt çoğunluğu ile seçilirler. Danıştay Başkanı ve Başsavcısı seçilebilmek için 8 yıl, başkan vekili ve daire başkanı seçilebilmek için ise 6 yıl süre ile Danıştay üyeliği yapmış olmak gerekir. Başkan vekillerinden biri idari dava daireleri, diğeri de vergi dava daireleri başkan ve üyeleri arasından gizli oyla seçilmektedir (2675 s.k. md.10).

Danıştay'da yer alan on dava dairesinden beşi (üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve onbirinci dairesi) vergi davalarına bakmakla görevlendirilmiştir.

2.2.4.3.3. Danıştay'ın Daire ve Kurullarının Görevleri

2.2.4.3.3.1. Danıştay'ın Görevleri

Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (2575 sk Md.1).

Anayasanın 155. Maddesinde Danıştay'ın görev ve yetkileri şu şekilde belirtilmiştir:

“Danıştay idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari karar merciine

bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.

Danıştay, davaları görmek, Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları hakkında düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını ve imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini incelemek, idari uyuşmazlıkları çözümlmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir.”

Anayasanın yukarıda ifade edilen 155. Maddesinde, Danıştay’ın görev ve yetkilerine ilişkin olarak yapılan genel düzenlemeler dışında ayrıntılı hükümlere 2575 sayılı Danıştay Kanununda yer verilmiştir. Bu Kanunun 23. ncü maddesine göre Danıştay:

a) İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz işlemlerini inceler ve karara bağlar.

b) Bu Kanununda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar.

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

d) Tüzük tasarılarını ve imtiyaz sözleşme ve şartlaşmalarını inceler.

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

f) Bu kanun ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar

2.2.4.3.3.2. İlk Derece Mahkemesi Olarak Görevleri

2575 sayılı Danıştay Kanununun 24. Maddesinde ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecek davalar belirtilmiştir. Bu Kanun hükmüne göre;

1.Danıştay İlk Derece Mahkemesi Olarak:

Bakanlar Kurulu kararlarına,

Müşterek kararnamelere,

Başbakanca alınan kararlara,

Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu

niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere.

Danıştay idari dairelerince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,

Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

Yabancı ülkelerde görevli makamlarca alınan kararlara,

Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararlarına,

Yükseköğretim Kurulu, Yükseköğrenim Denetleme Kurulu, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, Üniversitelerarası Kurul kararlarına,

Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile imtiyaz sözleşmelerinden doğan idari davaları çözümler.

2.Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.

2.2.4.3.3.3. Vergi Dava Dairelerinin Görevleri

Danıştayın 3. 4. 7. 9. ve 11. Daireleri ve vergi dava daireleri olup 2575 sayılı Kanunda belirtilen vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalara bakarlar.

2.2.4.3.3.4. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun Görevleri

Vergi mahkemelerince verilen ısrar kararlarını, Vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, temyizen inceler.

2.2.4.3.3.5. Bir Kısım İşlerin Diğer Dairelere Verilmesi

Dava dairelerinin işlerinde birbirine göre nispetlilik görülürse, bir dairenin görevine giren işlerden bir bölümü, dairelerin vergi ve idare uyuşmazlıklarına ilişkin görev ayrımı göz önünde bulundurularak Başkanlar Kurulu kararıyla diğer dava dairelerine verilebilir. Bu husustaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır ve yayımını izleyen ay başından itibaren uygulanır (Danıştay Kanunu Md.37).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1982 YILI REFORM SONRASI TÜRK VERGİ YARGISINDA

3.1. VERGİ DAVASININ KAPSAMI

3.1.1. Davanın Türü

Vergi uyuşmazlığının idari yolla çözümlenmesi halinde yükümlü veya vergi idaresi vergi davası açarak vergi yargı organına başvurabilir. Kanunda bağımsız bir vergi davasından bahsedilmemektedir. Ancak, yasanın bazı maddelerinde vergi uyuşmazlıklarından dolayı açılan davalara “vergi davaları” isminin verildiği görülmektedir. Ne var ki, idare hukukunda ve buna paralel olarak “yeni idari yargı” sistemimizde vergi davalarının bağımsız bir dava türü olduğu kabul edilmemekte ve vergi davaları tam yargı davasının içinde görülmektedir.⁴⁶ Vergi davaları çoğu müellifin katıldığı görüşe göre tam yargı davası niteliğindedir. Vergi mahkemelerinde vergi davası açarak, hak aranmaktadır.

3.1.2. Vergi Mahkemelerinde Görülecek Davalar

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun’un 6. maddesine göre,

Vergi Mahkemeleri;

a.Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçları ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar,

b.(a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında

⁴⁶ KOCAHANOĞLU, A.g.e., s.24.

Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c. Diğer kanunlarda verilen işleri, çözümler.

Vergi Mahkemeleri, bu maddede sayılan uyuşmazlık konusunda ilk derece mahkemeleridir. Ayrıca Danıştay'a oranla genel ve fakat idare mahkemelerine oranla özel görevli mahkeme olarak öngörülmüşlerdir.

Vergi mahkemesi tek yargıçlı ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde davalara bakar. Toplam 1 milyar lirayı aşmayan tarhlara karşı açılan davalar vergi mahkemesinde tek yargıç tarafından karara bağlanır. (4577 sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik) Bunlar dışındaki uyuşmazlıklar ise vergi mahkemesi kurul halinde bakar.

3.2.VERGİ DAVASINA KONU İŞLEMLER

Vergi idarelerinin idari davaya konu edilebilecek nitelikteki idari işlemleri, verginin tarhına, vergi cezasının kesilmesine ve tarhedilen vergi ve kesilen vergi cezasının tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlerle Devletin vergi toplama işlevine doğrudan veya dolaylı biçimde yardımcı nitelikteki işlemlerdir.

Bunları alt başlıklar itibariyle şöyle özetleyebiliriz:

3.2.1 Ceza Kesme İşlemleri:

Bu işlemler, vergi suçlarından yargılanmaları ceza mahkemelerinin görevinde olanlar dışında kalanlar hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun 365 inci maddesiyle verilen yetkiye dayanılarak, vergi idareleri tarafından tesis edilen ve aynı kanunun 366 ncı maddesinde şekli gösterilen “ ceza ihbarnamesi” ile muhatabına duyurulan işlemlerdir.

Yetkili vergi dairelerince, vergi mükellefleri ve sorumlularıyla, bunlarla hukuki ilişkide bulunan diğer kişilerin Vergi Usul Kanunu'nda yazılı usule uygun olarak tespit olunan vergi kanunlarına aykırı davranışları sebep gösterilerek tesis edilen bu işlemlerin konusu, tür ve miktarı anılan usul kanunda (istisnaen 3100 sayılı Kanunda) belirtilen idari para cezalarıdır.

Ceza kesme işleminin duyuru (tebliğ) aracı olan “ ceza ihbarnamesi” Danıştay'ın kimi kararlarında. işlemin şekil unsuru olarak kabul edilmektedir.

3.2.2 İşyeri Kapatma Kararı:

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 354 üncü maddesinin vermiş olduğu yetkiye ve bu maddede yazılı belge kullanmama veya bulundurmama eylemlerinin, bir takvim yılı içinde

ikinci kez tespiti üzerine, mükellefin, yazı ile uyarılmasına karşın, üçüncü kez tekrarlanmaları sebebine dayanılarak Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın yetki devri üzerine valiliklerce tesis edilen işlemlerdir.

İşlemin konusu, maddede yazılı eylemleri, yine maddede yazılı süre, şekil ve sayıda tekrarlayan vergi mükellefine ait işyerinin belli süre ile kapatılmasıdır.

3.2.3.Vergi Hatasının Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi Başvurusunun Reddi İşlemi:

Ceza ihbarnamesi ile muhatabına tebliğ olunan vergi cezasında, Vergi Usul Kanunu'nun 116,117 ve 118 inci maddelerinde tanımlanan anlamda hata bulunması halinde, bu hatanın düzeltilmesinin doğal yolu, ceza kesme işleminin süresi içerisinde idari davaya konu edilerek, bu hata sebebiyle iptalinin sağlanmasıdır.

Bununla birlikte; idari dava açma süresi içerisinde hatalı ceza kesme işleminin idari davaya konu edilmesi, ceza muhatabının hatanın düzeltilmesini isteme hakkını ortadan kaldırmaz. Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesine göre; idari dava açma süresi geçtikten sonra, ceza kesme işlemindeki anılan nitelikli hataların düzeltilmesi, cezayı kesen vergi dairesinden istenebilir. Ceza muhatabı, bu konudaki başvurusunun vergi dairesince reddi üzerine, şikayet yoluyla, Genel Bütçeye giren vergilerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında ise, belediye başkanlığına başvurabilir. Şikayet başvurusunun bu makamlarca reddi suretiyle tesis edilen işlem, idari davaya konu edilebilecek nitelikte, yani kesin ve yürütülmesi gerekli işlemdir. İdari davanın, bu son işleme karşı açılması gerekir. bundan önceki vergi dairesi işlemi, kesin nitelikte bulunmayan bir ön işlem, bir ara işlemdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 126 ncı maddesine göre, muhatabın düzeltme talebinde, ceza kesme zamanaşımı süresi içerisinde bulunması, bu başvuru ve nihayetinde yapılacak şikayet başvurusunun reddi dolayısıyla idari dava hakkının kullanılabilmesi izin zorunludur.

3.2.4.Uzlaşma Komisyonlarının Kararları:

Uzlaşma komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi gibi değil de, kamu güçlü kullanan idare gibi davranmaları sonucunda, tek yanlı iradeleriyle tesis ettikleri kesin ve yürütülmesi gerekli işlemler, örneğin: uzlaşma talebinin yetkisizlik veya süreaşımı sebebiyle reddine ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kararları, idari davaya konu edilebilecek nitelikteki işlemlerdir.

3.2.5. Diğer İdari İşlemler:

Yukarıda ilk dört alt başlık altında belirtilen işlemler dışında kalan işlemler, bu gruba dahil edilmiştir. kimi haklardan yararlanma isteklerinin reddi, TRT veya basın yoluyla açıklama yapılması gibi.

3.3. VERGİ DAVASININ AÇILMASI VE DAVA DİLEKÇESİ

3.3.1. Dilekçelerin Düzenlenmesi

Vergi davasının açılması ve sürdürülmesi usulleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda belirtilmiştir.

Vergi davaları, vergi mahkemesi başkanlarına hitaben yazılmış dilekçelerle açılır. Dilekçede tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadı, adresleri, dava konusu, sebepler ve dayanılan hukuki nedenler ve diğer deliller, dava konusu olan işlemin bildirim tarihi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile ilgili miktarlar, vergi veya cezanın nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası ve varsa yükümlü hesap numarası bildirilir (İYUK, Md.3).

Dava dilekçeleri sözü edilen yasanın 3. Maddesinde öngörülen biçimde düzenlenmediği takdirde 30 gün içinde anılan maddeye uygun olarak yeniden düzenlemek üzere dilekçe reddedilir.⁴⁷

Danıştay, idare ve vergi mahkemesi başkanlığı, başvuru dilekçesini ilgili yere havale eder. Bu yerde harç ve posta ücretleri alındıktan sonra dilekçe üzerine kayıt tarih numarası yazılır. Vergi davası dilekçe üzerine yapılan kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır (İYUK Md.6/1).

Dava dilekçesi dava konusu karar ve belgelerle birlikte karşı taraf sayısından bir fazla olarak düzenlenir. Bir örnek dosyada kalır, diğer örnek tebliğ edilir. Dava dilekçesi davalıya tebliğ edildiğinde davalı 30 gün içinde cevap verebilir. Cevaba cevap şeklinde davacı ve davalı arasında iki kere yazışma sağlandıktan sonra işlem tamamlanır.

Her idari işlem için ayrı ayrı dava açılır. Fakat bazı durumlarda aynı kişiyi ilgilendiren birden çok idari işlemlere karşı aynı dava dilekçesiyle dava açılabilir. Bir dilekçe ile dava

⁴⁷ Danıştay 4. D., 17.5.1995 günlü ve E:95//2069, K:95/2032 s.k. (Yayımlanmadı).

açılabilmesi için işlemler arasında maddi ve hukuki bakımdan bağılılık bulunması gerekmektedir⁴⁸ (İYUK, M.5)

3.3.2. Dilekçelerin Verileceği Yer

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya mahkemesi başkanlıklarına idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK, md.4).

3.3.3. Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu 337 nci madde kimlerin dava açmaya yetkili olduğu konusunu düzenlemiştir. Bu hükme göre, mükellef ve adına ceza kesilenler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Vergi daireleri takdir ve tadilat komisyonlarının saptadığı matrahlarla karşı dava açabilir. Belediyelerde bu yetki varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü ya da o görevi yapan tarafından yürütülür. Mükellef veya adına ceza kesilen gerçek veya tüzel kişi olabilir. Dava açabilme yeteneğine kısaca dava ehliyeti denir. Medeni hakları kullanma yeteneğine sahip olanlar dava açma yeteneğine sahiptir.⁴⁹ Gerçek kişilerin dava açabilmesi için rüştünü kazanması, temyiz kudretine sahip olması ve kısıtlı olmaması gerekir. Tüzel kişilerin dava açabilmesi için tüzel kişilik kazanması gerekir. Tüzel kişi adına yetkili organları tarafından dava açılabilir.

Gerçek kişiler küçük ve kısıtlı ise kanuni temsilcileri vasıtasıyla dava açabilirler. Ayrıca vekillerinin de dava açma yetkisi vardır.

Vergi mahkemesinde dava açacak kimsenin dava açmakta menfaatinin bulunması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunun iptal davalarında “menfaati ihlal edilenler”in. tam yargı davalarında ise “hakları muhtel olanlar”ın açacağı davalardan söz etmektedir. Aynı yasa çeşitli maddelerinde “ilgililer” terimini kullanmaktadır. İdari yargılama usulünde değinilen hükümlerle idari yargıda davacı sıfatı için geçerli genel ilke olan “menfaat bağı” ölçütünün Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesindeki dava konusu hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

⁴⁸ Danıştay 4.D.. 9.11.1999 günlü ve E:99/3394, K:99/3771 s.k. (Yayınlanmadı).

⁴⁹ SÖNMEZ-AYAZ, A.g.e., s.295.

Doktrinde ve mevzuatta belirtildiği üzere iptal davaları idare tarafından tesis edilen ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı şahsi, meşru ve aktüel bir menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalardır. Görüldüğü gibi bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet yanında menfaatin ihlal edilmesi şeklinde bir şart aranmıştır. Bu şart her isteyeninin idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek için öngörülmüştür. Menfaat alakasının sınırını her olayda yargı yerlerince içtihatlarla belirlenir. Objektif bir idari işlemin de dava konusu yapılabilmesi için davacının bu işlemten hemen sonra doğurabilecek ve zarar görecektir şekilde etkilenmesi şarttır.⁵⁰ Menfaatin olup olmadığı konusunun incelenmesi hakimnin takdirine bağlıdır. Hakim menfaat olmadığına kanaat getirmişse davayı ehliyet yönünden reddeder.

3.3.4. Yetkili Vergi Mahkemesinin Tespiti

Vergi davasında yetkili vergi mahkemesi İYUK'nun 37 nci maddesinde belirlenmiştir. Uyuşmazlık konusu vergi, resim ve harç benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, A.A.T.U.H.K.'nin uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir.

3.3.5. Dava Açma Süresi

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, 30 gündür. Vergi davası açma süresi, vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.

Süreler tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Tatil günleri sürelere dahildir. Sürenin gün olarak belirtilmiş olması halinde, başladığı gün hesaba katılmaz ve süre son günün iş saati bitiminde sona erer. Sürenin son günü tatile rastlarsa, tatili takibeden iş gününün mesai bitimine kadar uzar (İYUK, Md.8/2). Resmi tatil günleri süreye dahildir. Sürenin sona erdiği tarih adli tatile rastlarsa bu süre adli tatilin sona erdiği günü

⁵⁰ Danıştay 4. D. 8.10.1998 günlü ve E:98//4054, K.98//3514 s.k. (Yayınlanmadı).

izleyen tarihten itibaren yedi gün daha uzamaktadır (İYUK, Md.8/3).

3.3.6. Dilekçeler Üzerine Yapılacak işlemler

Açılan davasının ilk incelemesini vergi mahkemesi başkanı veya görevlendireceği bir üye yapmaktadır. Dava dilekçeleri, görev ve yetki, idare merci tecavüzü, ehliyet, husumet, dilekçede bulunması gereken şekil şartları, zaman aşımı bakımından inceler. Eğer bu hususlarda yasaya aykırılık bulunursa, durum mahkemece değerlendirilir. İlk inceleme üzerine verilecek kararlar İYUK 15 nci maddesinde düzenlenmiştir. Örneğin dilekçeden idari merci tecavüzü olduğu anlaşılıyorsa mahkemece dosyanın ilgili mercie gönderilmesine karar verilir.⁵¹ Görevli veya yetkili olmayan mahkemede dava açılmışsa dava reddedilir. İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye dava açıldığında davanın görev ve yetki yönünden reddedilerek dosyanın görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir.⁵²

Vergi mahkemelerinde vergi davası açılması ile, salınan vergi ile kesilen cezanın, dava konusu edilen kısmının tahsil işlemi durur. Vergi ve cezanın tamamı dava konusu edilmişse tamamının tahsilatı durur (İYUK m.27/8). Ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde ve harç ve posta pulu eksikliği tamamlanmadığı için işlemden kaldırılan dava dosyalarına ilişkin tahsil işlemlerinde dava açılması tahsil işlemlerini durdurmaz. Bu durumlarda tahsil işleminin devam ettiği konularda vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması talep edilir. Yürütmenin durdurulması kararı bulunan dosyalar öncelikle incelenir.

Yürütmenin durdurulması kararı teminat karşılığında verilir. Mahkeme durumun gereğine göre teminat istemeyebilir.

İlk inceleme bittikten ve dilekçe tebliğ edildikten sonra, karşılıklı savunmalar da alındıktan sonra dosya bir bütün halinde vergi mahkemesine gönderilir. Tek hakimle çözülen davalarda ilk incelemeyi ve esasa ilişkin incelemeyi de tek hakim yapacaktır. Dosya tamamlandıktan sonra yargılanmaya geçilir.

3.4. YARGILAMA USULÜ

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme yapmak asıldır. İstisnai olarak.

⁵¹ Danıştay 7. Dairesinin 13.4.1990 günlü ve E: 87/1444 90/962 s.k. (Yayınlanmadı)

⁵² Danıştay 4. D. 16.6.1999 günlü ve E:99/2584, K:99/2675 s.k.(Yayınlanmadı)

tarh edilen vergi, resim, harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplam on milyon lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabilir. Duruşma isteği dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir, ya da miktara bağlı kalmadan vergi mahkemesi re'sen duruşma yapabilir. Duruşmalar açık olarak yapılır. Duruşmalara taraflar dışında avukatları da katılabilir.⁵³ Vergi Usul Kanununun 378 nci maddesi gereği Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkeme vergi davasına konu tarhiyatın dayanağını incelemeyi yapmış elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulunduğu mali müşaviri veya muhasebecisini dinler.

Vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi re'sen yaparlar. (İYUK M.20) Mahkemeler gerekli gördükleri belgeleri ilgili yerlerden isteyebilirler. Bu belgeler süresinde mahkemeye ibraz edilmelidir. Belgelerde gizlilik varsa buna riayet edilmelidir.

Danıştay idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içerisinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir (İYUK, M.20/1).

Taraflar, dava açma süresi geçmediği durumda her çeşit belgeyi mahkemeye ibraz etmelidirler. Dava ve cevap dilekçesinde ileri sürülmeyen hususlar davanın genişletilmesi kavramına gireceği için sonradan ileri sürülemez. Yani savunma ile bağıllık bulunmaktadır.⁵⁴

Dosyalar, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazetede ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle, geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışındaki dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılırlar (İYUK m.20/5).

⁵³ SEVİĞ Veysi: "Vergi Davası Nasıl Açılacak", *Vergi Dünyası Dergisi*, C.III, S.13-18(17), (Eylül 82-Şubat 83), s.49.

⁵⁴ ESEN Ahmet. *Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Erk Basımevi Ankara 1983, s.17.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 31 nci maddesi hakim, davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, davaya katılma, davanın ihbarı, vekiller, feragat, kabul, teminat mukabil dava, bilirkişi, delil tespiti, keşif, yargılama giderleri, adli yardım ve duruşma inzibatı ile ilgili konularda hüküm bulunmayan durumlar için Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa açık atıfta bulunmaktadır. İYUK ve HUMK'da hüküm olmayan zamanlarda VUK hükümleri uygulanmaktadır.

Mahkemenin bilirkişi incelemesi yapılmasına re'sen karar verdiği hallerde, davacı bilirkişi ücretini yatırmasa dahi HUMK'nun 415 nci maddesindeki hüküm uyarınca ücretin Devlet Hazinesinden ödenmesi sağlanarak incelemenin yapılması gerekir.⁵⁵

....2577 sayılı Yasanın 31 nci maddesinin atıfta bulunduğu HUMK'nun 276 ncı maddesinde bilirkişi incelemesine dava ile ilgili olup, çözümü hakim tarafından bilinmeyen özel ve teknik bilginin gerekli olduğu hallerde başvuracağı, anılan yasanın 286. Maddesinde de hakim delilleri serbestçe takdir edeceği bilirkişi raporunun hakimi bağlamayacağı hükme bağlanmıştır.⁵⁶

3.5. VERGİ DAVALARININ KARARA BAĞLANMASI

Yukarıda izah edildiği gibi ilk inceleme esas itibarıyla şekil ve usule ilişkindir. Usul ve şekle ilişkin aykırılık görülmezse esasa ilişkin incelemeye başlar. Bütün belgeler ibraz edilir. Dilekçeler ve savunmalarla beraber imkân olmadığı için verilemeyen belgeler sonradan ibraz edilebilir. Mahkemenin araştırmasıyla da vergi davası hakkında kanaat oluşur.

Dava konusu aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve oy çokluğu ile karara varılır. Azınlıkta kalanların görüşleri karar altına yazılır (İYUK m.22). Başkan ve üyelerden birinin vergi davasının konusunu farklı biçimde, değerlendirmesi halinde adı geçen çoğunlukça saptanan konu hakkında görüşünü açıklayıp oyunu kullandıktan sonra kendi değerlendirmesine göre karara katılmama hakkı bulunmaktadır.

Oy kullanan üyeler arasında maddi olayın değerlendirilmesinde ve dolayısıyla dayanan gerekçelerde birlik oluşmaması, fakat hüküm fıkrasında oy çokluğunun olması halinde, teknik anlamda kararın varlığından söz edilemez. Başka bir anlatımla üç üyeden

⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 5.2.1988 tarih E:1987/29, K:1988/5 s.k. DD. S 72 73 s.136-139.

⁵⁶ Danıştay 7. D. 24.10.1991 gün ve E:87/3900 K:91/2675 s.k. DD., S.84-85, s.472-476.

oluşan vergi mahkemelerinde üyelerden her birinin maddi olayı farklı biçimde değerlendiren oy kullandıkları durumlarda ortaya gerekçe ve esas bakımından usulüne uygun yargı kararı bulunmamaktadır.

Kararların açık ve anlaşılır gerekçeye dayanması, mahkemenin böyle bir karar vermesinin nedenlerinin birer birer sayılması ve kararı uygulayacak bir idarenin çelişkide bırakılmaması gerekir. Yazılan kararları Başkan ve üyeler imzalar.

Vergi davası sonucunda vergi mahkemesi karar verir. Her dava dosyası için görüşmeye katılan başkan ve üyelerin ad ve soyadları, incelenen dosya numarası, kısaca dava konusu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir (İYUK. Mad.23). Vergi mahkemesi hangi kararları vermektedir? Kararın içeriği sonucu nedir? Bu hususları aşağıda ele alacağız.

3.5.1. Vergi Davası Sonucu Verilen Kararlar

3.5.1.1. Mahkemelerce Verilen Kararlar Ve Hüküm Kavramı

Vergi mahkemesinin verdiği kararlar ve bu kararların doğurduğu sonuçlar farklıdır. Hüküm, davayı esastan çözümleyen, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren nihai karardır. Yönetmelik yargıda karar deyimini geniş kapsamlıdır. Hukuk yargılama yöntemindeki hüküm deyimini de içerir.⁵⁷ Vergi mahkemesinin verdiği her karar hüküm değildir. Bu nedenle öncelikle mahkeme kararlarını inceleyip hükmün bu karar çeşitleri içindeki yerini ele alacağız.

3.5.1.1.1. Karar Çeşitleri

Yargı kararları genel olarak ara kararlar ve nihai kararlar olmak üzere ikiye ayrılır.

3.5.1.1.1.1. Ara Kararlar

Ara kararlar yargılamaya son vermeyen, yargılamayı yürütmeye, ilerletmeye yarayan kararlardır. Hakim yargılamayı sürdürmek için, davada birçok ara karar verir. Hakim ara karar ile davadan elini çekmeyip, bilakis davaya devam etmektedir. Örneğin, vergi mahkemesinin görev itirazının reddine ilişkin verdiği kararı ara karardır. Yetki itirazının reddine ilişkin karar da ara karardır. Yürütmenin durdurulması kararı yargılama sırasında verildiği, hakim

⁵⁷ GÖZÜBÜYÜK Şeref. Yönetmelik Yargı, Turhan Kitapevi Ankara 1983, s.385.

davadan elini çekmediği ve nihai kararda olmadığı için ara karar niteliğindedir. Dosyaların birleştirilmesi kararı da ara karar niteliğindedir.

Hakimin davadan elini çekinceye kadar yargılamanın yürütülmesi için verdiği ara karar hakkında kanun yolu niteliğinde bir başvuru olanağı yoktur. Ara kararlar için tek başına kanun yoluna gidilemez. Ara kararlar ancak nihai kararlarla beraber kanun yoluna götürülürler. Demek ki vergi mahkemesi ara karar verince tarafların yargılamanın sonuna kadar beklemesi gerekmektedir. Örneğin, mahkemenin görevli ve yetkili olduğuna dair kararları da nihai karar olmadığı için tek başına kanun yoluna götürülemezler.

Kural olarak mahkeme verdiği ara kararından dönebilir. Çünkü, ara kararlar taraflardan biri lehine usuli kazanılmış hak doğurmaz. Fakat bazı istisnai durumlarda taraflar lehine usuli kazanılmış hak doğarsa, artık mahkeme ara kararından dönmez. Örneğin, Danıştay'ın bozma kararına uyan mahkeme bununla bağlıdır, sonradan bozmaya uyma kararından dönerek direnme kararı veremez. Çünkü bozmaya uyma kararı ile, bozma yararına olan taraf için usuli kazanılmış hak doğar.

3.5.1.1.1.2. Nihai Kararlar

Yargılamaya son veren ve hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlara nihai kararlardır. Örneğin, görevsizlik kararı, ödenmiş verginin iadesi kararı nihai kararlardır. Hakim nihai kararla o davadan elini çeker, verdiği karardan dönmez ve kararını değiştirmez.

Nihai kararlar için kanun yoluna gidilebilir. Hukukumuzda kanun yolu nihai kararlar için tanınmıştır. Danıştay kararına göre nihai kararlar, bir davaya esastan çözümleyen ve bu suretle yalnız davayı değil, uyuşmazlığı da sona erdiren hükümlerle (esasa ilişkin nihai kararlar), hakimin dosyadan elini çekmesi sonucunu doğuran, ancak uyuşmazlığı esastan çözmediği halde yargılamaya son veren kararları (usule ilişkin nihai kararları) ifade etmektedir.

3.5.1.1.1.2.1. Esasa İlişkin Nihai Kararlar

Hükümler davayı esastan çözümleyen, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren nihai kararlardır. Davanın esas yönünden çözülmesi demek. dava konusu uyuşmazlığın verilen hükümle sona erdirilmesi demektir.⁵⁸ Mahkemelerden verilen nihai kararlara karşı da

⁵⁸ ÖNEN Ergun, *Medeni Yargılama Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ya.No:442, Ankara 1979, s.267.

kanun yoluna gidilebilmektedir.

Mahkemeler kural olarak verdikleri ara kararlardan dönebildikleri halde verdikleri hükümlerle bağlıdırlar. Hakim, hüküm verince artık bunu geri alamaz ve değiştiremez. Hüküm ile halledilmiş bir konuda artık yargılama yapılamaz. Çünkü hakim davadan elini çekmiştir. Ancak öyle durumlar vardır ki, mahkeme yeniden hüküm fıkrasını gözden geçirir. İleride açıklayacağımız üzere mahkeme hükmü açık ve anlaşılır değilse, hükmün açıklanması istenebilir(İYUK md.29). Hükmün açıklanması istisnai bir durum değildir. Sadece hükmün asıl anlamı araştırılmakta hüküm fıkrası incelenmekte hükmün gerekçesine dokunulmamaktadır.⁵⁹ Açıklama istenilecek karar, yargı yeri tarafından verilen her türlü karar olarak anlaşılabilir. Açıklama kararlarına karşı kanun yollarına başvurma imkânının bulunup bulunmadığı tartışmalıdır. Yapılan açıklama hüküm altına yazılmaktadır. Yine mahkeme hükmünde nesnel yanlışlıklar varsa tarafların talebiyle düzeltme yapılır. Yapılan düzeltme hüküm altına yazılır (İYUK md.30). Her iki durumda mahkemenin hükmünü geri aldığı veya değiştirdiği anlamında değildir. Hükmün açıklanması veya yanlışlığın düzeltilmesi ile hükmün içeriği değiştirilmemekte, sadece hüküm açıklığa kavuşturulmaktadır. Yanlışlığın düzeltilmesi yolu ancak maddi yanlışlıkların düzeltilebilmesi için düşünülebilecek bir yoldur. Bu yol hukuksal noktalara ilişkin olarak kullanılamaz. Açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi yolu. Kararlara Karşı Kanun Yolları başlıklı Dördüncü Bölümde ayrıntılı olarak anlatılacaktır.

Hüküm, kanun yollarına gidilerek netice alındıktan sonra veya bu kanun yollarının başvuru süresi geçtikten sonra kesinleşir ve artık o uyuşmazlık hakkında, aynı taraflar arasında aynı dava sebebine dayanarak yeni bir dava açılmaz, açılırsa kesin hükümden dolayı reddedilir.

3.5.1.1.1.2.2. Usule İlişkin Nihai Kararlar

Usule ilişkin nihai kararlar ile de yargılama sona erer ve davaya bakmakta olan hakim davadan elini çeker. Fakat bu kararlarla uyuşmazlık çözülmüş olmaz. Usule ilişkin nihai kararlarda dava konusu (takip sonucu) hakkında karar verilmez. Örneğin, görevsizlik kararı, yetkisizlik kararı, gönderme kararı, davanın açılmamış sayılmasına ilişkin kararlar, usule ilişkin nihai kararlardır. Bu kararlar uyuşmazlığı esastan çözümlemeyenler, fakat hakim davadan

⁵⁹ ÖNEN, A.g.e..s.273.

elini çeker. Uyuşmazlığın çözümünü başka yargı organı yapacaktır.⁶⁰ Usule ilişkin nihai kararlarda. İYUK'nda aksine hüküm olmadığı sürece, hükümler gibi kanun yoluna götürülebilirler.

Karar çeşitleri incelendikten sonra aşağıda karar çeşitlerinin en önemlisi olan hükümler, yani esasa ilişkin nihai kararlar ayrıntılı şekilde inceleme konusu yapılacaktır.

3.5.1.1.2. Kararlarda Bulunacak Hususlar

Danıştay ve ilk derece mahkemelerinin aldığı kararlarda;

Tarafların varsa vekillerinin adı-soyadı, unvanları, adresleri,

Davacının ileri sürdüğü olguların ve dayandığı hukuksal nedenlerin özeti, davacının talebi ile davalının savunmasının özeti,

Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile, düşünceleri.

Duruşmalı davalarda. duruşmanın yapılıp yapılmadığı, eğer yapılmışsa, duruşmada bulunan tarafların adı.

Kararın dayandığı hukuksal nedenler ile gerekçesi ve hüküm, tazminat davalarında tazminat miktarı,

Yargılama giderlerinin hangi tarafa yükletildiği,

Kararın tarihi, oybirliği ile mi yoksa oy çokluğu ile mi alındığı,

Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakimin ad ve soyadları, imzaları ve varsa karşı oyları,

Kararı veren mahkemenin adı, esas ve karar numarası

Oluşturur (İYUK md.24) Yukarıda değinildiği gibi, kararın alınmasında azınlıkta kalan mahkeme kurulu üyelerinin görüşleri karar altına yazılır. Kararda bulunması gereken hususlardan bir veya bir kaçının bulunmaması veya eksik ya da yanlış bir bölümde yer alması,

⁶⁰ KURU Baki-ASLAN Ramazan-YILMAZ Ejder, *Medeni Usul Hukuku* Seçkin Yayınları, Ankara 1986, s.336.

eksikliğin ya da yanlışlığın niteliğine göre “açıklama” (madde 29) yanlışlığın düzeltilmesi (madde 50) veya temyiz (madde 46/1) nedeni olabilir.

Hükümde uyumsuzluğa ilişkin yasal mevzuat, iki tarafın iddia ve savunmalarının özeti, anlaşlıkları ve anlaşamadıkları hususlar çekişmeli konular hakkında toplanan deliller, delillerin tartışması, red ve üstün tutma sebepleri, sabit görülen vakıalarla bunların çıkarılan sonuç ve hukuki sebep gösterilmelidir. Bu kısım, hüküm gerekçesi bölümüdür. Mahkeme kararının gerekçeli olması hususu, bir Anayasa emridir. Kararın gerekçesiz olması temyize gidilmesine neden olur. Gerekçe maddi olaylarla hüküm arasında köprü mahiyetindedir.

Hüküm fıkrasında gerekçeden bahsedilmeden, davacı ve davalının taleplerine mahkemenin vermiş olduğu cevaptır. Yani taraflara yüklenen borç ve tanınan haklar sırasıyla gösterilir. Hüküm fıkrası açık olmalıdır. Hakim kural olarak iki tarafın iddia ve savunmalarıyla bağlı olup, talepten fazlasına veya başka bir şeye hüküm veremez.⁶¹

Gerekçeli olarak yazılan hükmün altı imzalanır. Mahkeme hükmü (kararı) yazıldıktan ve imzalandıktan sonra örnekleri çıkarabilir. Bu örneklerin de hükmün aslı gibi imzalanması ve üzerlerine mahkemenin mührünün basılması gerekir. Hüküm taraflara tebliğ edilir. Tebliğden itibaren kanun yollarına müracaat süresi başlayacaktır.

3.5.1.1.3. Kararların Saklanması ve Tebliği

Kararların, mahkeme başkan ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri karar dosyasına, diğeri dava dosyasına konur ve saklanır (İYUK md.25).

Mahkeme başkanı yahut hakim, Danıştay’da daire ve kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye mühürlü, gerekçeli karar örneğini imzalar, bu kararlar taraflara tebliğ edilir.

Kanun yoluna başvurulabilmesi için mahkeme kararının tebliğ edilmiş olması gerekir.⁶²

3.6. VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARI

1982 Anayasasının 125 inci maddesinin 5 ve 6 ncı fıkrasında “... İdari işlemlerin uygulanması halinde telafisi güç ve imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça

⁶¹ Danıştay, 3. D. 25.02.1987 E:1986/1834 K:1987/564 s.k. (Gözübüyük-Dinçer, A.g.e., s.426).

⁶² NECİP Bilge, Medeni Yargılama Hukuku, Ajans-Türk Matbaası, Ankara 1965, s.456.

hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

Kanun olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik veya savaş halinde ayrıca milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabilir...” hükmü yer almaktadır.

Görüleceği üzere, yürütmenin durdurulması müessesesi, anayasal bir kurumdur ve anayasanın öngördüğü konularda ancak yasa ile sınırlandırılabilir. Yürütmenin durdurulması konusunda yasama organına sınırsız bir yetki tanınmamıştır. Yasa ile açık bir sınırlama getirilmediği sürece idare yargı yerleri yürütmenin durdurulma kararı verebilir.⁶³

İdari kararlar özellikleri gereği icrai niteliktedir. İdari karar veya işlemi tesis etmiş olan merci, verdiği karar ve tesis ettiği işlemi kamu gücüne dayanarak yürütür. Yargı mercilerinin vermiş oldukları yargı kararları ise idare yürütmekle zorunludur. Bizim mevzuatımıza göre dava açılması idari işlemin iptali için yargı mercilerinde dava açılması idari işlemin yürütülmesi durdurmaz. İdari işlemin yürütülmesini durdurmak için idari yargı yerlerinin bu hususta karar vermesi gerekir ki bu karara yürütmenin durdurulması denilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulünün 27. Maddesi yürütmenin durdurulması kurumunu düzenlemiş olup anılan Kanunun 52’nci maddesinde temyiz ve itiraz işlemlerinde yürütmenin durdurulması koşulları hüküm altına alınmıştır.

Bu yasal düzenlemeler karşısında yürütmenin durdurulması kararlarını şöyle tasnif edebiliriz.

3.6.1. Kendiliğinden Yürütmenin Durması

Danıştay veya idare mahkemelerinde dava açılması veya temyiz yoluna başvurulması, tersi yasada öngörülmedikçe, dava konusu olan yönetsel işlemlerin ya da yargı kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak birinin istemi üzerine mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Mahkemenin bu yolda bir kararı yoksa, ya da yasada açıkça öngörülmemişse, yürütmenin kendiliğinden durması söz konusu olamaz (İYUK md. 27/1, 2, 52/1).

⁶³ SÖNMEZ Erdal -AYAZ Garip, Vergi Yargısı, Ankara 99, s.353.

Yürütmenin durdurulma kararları, uyuşmazlığı neticeden çözümlemeyen, fakat davaya konu eylem veya işlemin tesirlerini nihai karara kadar askıda tutan, bir üst kurul yahut mahkeme nezdinde haklarında itiraz yapabilir nitelikte, etkili idari yargı kararları olarak tanımlayabiliriz.⁶⁴

Yukarıda açıklandığı üzere, idari dava açılması veya kanun yoluna başvurulması idari işlemlerin yürütülmesini durdurmamaktadır.

Vergi davalarında ise durum, diğer idari davalardan farklıdır. Çünkü vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların önemli bir bölümünde, idari davaların aksine dava açılması idari işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurur. Ayrıca yürütmenin durdurma kararı istenmesine gerek yoktur.

2577 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 3 ncü fıkrasında, “vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümün tahsil işlemlerini durdurur” hükmü yer almaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarında uygulanan bu kendine has yöntem, vergi hukukunun eskiden beri uygulanan bir mekanizma olup, idari yargılama usulünde de aynen benimsenmiştir.

İdari yargılama usulünde kabul edilen sisteme göre, vergi mahkemelerinde vergi davası açılması tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır.⁶⁵

3.6.2. Mahkeme Kararıyla Yürütmenin Durdurulması

Bazı konularda açılmış vergi davaları yukarıda belirtilenlerin aksine tahsilat işlemlerini durdurmamaktadır. Bu tip davalarda tahsilat işlemlerinin yürütülmesine vergi dairesince devam edilmektedir. Örneğin işlemde kaldırılmış vergi davaları ile ihtirazı kayıtla verilen beyannameler ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda tahsilat işleminin yürütmesi devam etmektedir (İYUK Mad.27/3).

⁶⁴ POLATKAN Vahit, Yürütmenin Durdurulması Kararları, Yaklaşım Dergisi, S.6, s.10.

⁶⁵ KOCAHANOĞLU Osman S., Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 1982, s.99.

Vergi davaları ile ilgili yürütmenin durdurulması kuralının dört istisnası vardır.⁶⁶ Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

a) İYUK'nun 26. Maddesinin 3. Fıkrasına göre, "işlemden kaldırılan vergi davası" dosyaları için, dava açılmakla daha önce durmuş olan tahsil işlemine yeniden devam edilir. Eğer işlemden kaldırılmış olan dosya için yürütmenin durdurulması kararı verilmiş ise bu karar da kendiliğinden hükümsüz kalır.

b) İşlemden kaldırılan dosyanın "yeniden işleme konulmasının" tahsil işlemi üzerinde herhangi bir etkisi yoktur; tahsil işlemine devam edilir. Bu gibi durumlarda tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Tahsil işleminin durdurulabilmesi yükümlünün vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir (İYUK mad.27/3).

c) "İhtirazı kayıtlı" verilen beyannameler üzerinde salınan mali yükümlülükler ve ilgili tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Tahsil işleminin durabilmesi için yükümlünün vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir.

d) Vergi ve benzeri mali yükümlülükler karşı vergi mahkemelerinde açılan davaların yürütmenin durdurulması "temyiz aşamasını kapsamaz". Temyiz aşamasında da tahsilatın durması için temyiz yerinin yürütmenin durdurulmasına karar vermesi gerekir.⁶⁷

İşte yukarıda anlatılan dört dava çeşidinde bu davalarla ilgili tahsilat kendiliğinden durmadığından, vergi mahkemesinden ayrıca yürütmeyi durdurma kararı alınması gerekecektir.

3.6.3. Yürütmenin Durdurulması İstemleri Hakkında Verilen Kararlara İtiraz

İlk kez, 3662 sayılı Kanunla getirilen yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara itiraz müessesesi, 27 nci maddenin 4001 sayılı Kanunla değişik şekilde 6 ncı fıkrada düzenlenmiştir.

İtiraz, yürütmenin durdurulması istemi hakkında (kurul halinde veya tek hakimli

⁶⁶ GÖZÜBÜYÜK-DİNÇER: A.g.e.. s.444.

⁶⁷ Danıştay 9. D. 30.10.1987 günlü ve E:86/2824 K: 87/3070 s.k. (Yayınlanmadı).

olarak) karar veren vergi mahkemesinin yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesine; Danıştay vergi dava dairelerince verilen kararlara ise; Vergi dava daireleri Genel Kurulu'na yapılır. Çalışmaya ara verme zamanında, vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara itiraz:

-Yürütmenin durdurulması kararının kurul halinde verilmiş olması durumunda, en yakını nöbetçi mahkemeye.

-Yürütmenin durdurulması kararı tek hakimli olarak verilmişse kararı veren hakimın katılmadığı nöbetçi mahkemeye yapılır.

İtiraz, dilekçe ile yapılır. İtiraz süresi, yürütmenin durdurulması istemi hakkındaki kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gündür. Yetkili merci, itirazı, yedi gün içinde karara bağlar. Bu karar, kesindir, bir başka itiraz veya kanun yolu başvurusuna konu edilemez.

3.6.4. Temyiz ve İtiraz İşlemlerinde Yürütmenin Durdurulması

Daha önce izah konusu yapılmış bulunan 27.maddede, yürütmeyi durdurma kararı verilmesi “idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması ve uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararların doğacak olması”nın bir arada gerçekleşmesi şartlarına bağlanmıştır. 52.madde metninde, 4001 sayılı kanundan önce aynı yönde bir ifade olmamakla beraber, 4001 sayılı kanun öncesinde, yargı içtihatları aynı şartların temyiz ve itiraz aşamasındaki yürütmeyi durdurma kararları için de aranacağı şeklinde belirlemiştir. 4001 sayılı kanunla 52.maddenin 1 no. lu fıkrasının temyizi halinde; dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi, 27.maddede öngörülen koşulların varlığına bağlıdır” ifadesiyle kanun metninde de yer almıştır.

İYUK’nun 52.madde hükmüne göre temyiz ve itiraz aşamasında yürütmenin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili mahkeme karar verir. Daha açık bir ifadeyle, tek yargıyla verilen kararların yürütülmesinin durdurulmasına; bölge idare mahkemesince; idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının yürütülmesinin durdurulmasına görevli danıştay dairesince; ilk derece mahkemesi olarak, ilgisine göre Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları’nca karar verilir.

Kanun yolu başvurularında yapılan yürütmenin durdurulması istemleri ile ilgili olarak üst idari yargı yerlerince verilen kararlar için 52.nci maddede bir itiraz olanağı

öngörülmemiştir. Dolayısıyla itiraz ve temyiz başvurularında 52.nci madde uyarınca yapılan yürütmenin durdurulması istemleri hakkında üst idari yargı yerlerince verilen kararlara itiraz olanaklı değildir.⁶⁸

Özellikle İdari yargının yavaş işlemesi sonucu yasalara aykırı işlemlerin iptal edilinceye kadar yıllarca uygulanmasının hukuk devletinde kabul edilemeyeceği ve hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu bir gerçektir. Bu aykırılığı bertaraf etme bakımından yürütmeyi durdurma müessesesi idari yargıda bir denge ve koruma aracı olarak kabul edilmiş ve işlevlik kazanmıştır. Yürütmeyi durdurma kararı ile idari işlem tamamen iptal edilmemekte fakat işlemin uygulanması dava sonuna kadar ertelenerek dava açan tarafın haklılığı bakımından bir emare olarak kabul edilmektedir.⁶⁹

3.7. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA İLİŞKİN YARGI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMESİ

3.7.1. İdari Yargı Kararlarının İnfazı

İdari Yargılama Usulü Kanununun 28/1. Madde hükmü uyarınca;

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

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

İdari Yargılama Usulü Kanununda yapılan bu genel düzenlemeden sonra aynı maddenin 5. bent hükmü ile vergi davalarına ilişkin yargı kararlarının yerine getirilmesine dair ayrıca bir düzenleme yapılmıştır. Anılan düzenleme uyarınca, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe

⁶⁸ CANDAN Turgut, "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması Müessesesi(11)", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 1994, S.23, s.23.

⁶⁹ KAYI Ekrem, "İdari Yargılama Usulünde Yürütmenin Durdurulması Kararları", *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 1999, S.78, s.117.

bildirilir.

Yukarıda ifade edilen yasal hükümler uyarınca vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yargı kararlarının yerine getirilmesi konusu, kararların doğurduğu sonuçlar itibariyle temel başlıklar halinde şöyle sıralayabiliriz:⁷⁰

a) Vergi dairesinin mükellef aleyhine tesis ettiği idari işlemin yargı merciince aynen tasdiki durumunda, mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara ilişkin zam ve cezalar vergi dairesince ödeme ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir. Eğer mükellef süresi içinde yürütmeyi durdurma kararı alamazsa, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergi ve benzeri mali yükümlere ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde bu tutarların ödenmesi gerekir (VUK Md. 112, 368).

b) Mükellefin açtığı davayı kazanması durumunda, vergi idaresince yapılacak herhangi bir işlem yoktur. Ancak davayı kaybeden vergi dairesince temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmeyi durdurma kararı alınır, ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve ihtilaflı verginin tahsiline gidilir.

c) Vergi yargısınca uyuşmazlık konusu vergi ve benzeri mali yükümlerin kısmen onanması, kısmen terkin edilmesi durumunda onanan kısım vergi dairesince ikinci ihbarname ile mükellefe tebliğ edilerek tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi talep edilir.

Gerek mükellef gerekse vergi dairesince kaybedilen kısım için itiraz ya da temyiz yoluna başvurularak yürütmenin durdurulması kararı alınabilir. Vergi dairesince yürütmenin durdurulması kararı alınmışsa vergi mükellefe üçüncü ihbarname gönderilir.

d) Mükellef tarafından aleyhine verilmiş vergi mahkemesi kararına karşı temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmeyi durdurma kararı alınmışsa vergi dairesince tahsil işlemleri durdurulur. Tahsilat yapılmışsa bu tutarın, yürütmeyi durdurma kararının vergi dairesine tebliğinden itibaren otuz gün içinde mükellefe iade edilmesi gerekir.

⁷⁰ SÖNMEZ-AYAZ: A.g.e., s.344-345.

3.7.2. Yargı Kararlarının İdare Tarafından Yerine Getirilmemesinin Müeyyideleri:

Kararların yasal süre içinde uygulanmasını sağlamak amacıyla birtakım yaptırımlar öngörülmüştür. 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesinde yer alan yaptırımları şöyle sıralayabiliriz.

-Esas hakkında kararlar gibi, yürütmenin durdurulması kararlarının da yerine getirilmesinin zorunluluğu açıkça belirtilmiş, böylece iptal kararlarıyla yürütmeyi durdurma kararları arasında yapılmak istenen ayrıma kesin olarak son verilmiştir.

-Kararların yerine getirilmesi belli bir süreye tabi tutulmuş, “idare en geç 30 gün içinde verilen kararın gereğine göre işlem veya eylem tesis etmek” zorunda bırakılmıştır.

-Kararın baştan yerine getirilmemesi halinde buna yol açan kamu görevlisi hakkında da tazminat davası açılabilceği belirtilmiştir.

-Tazminat kararıyla vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kararların uygulanması gerektiğinde idarenin gecikme faizi ödemekle yükümlü olacağı açıklanmıştır.⁷¹

İdari yargıda diğer yargı alanlarından farklı olarak kararların yerine getirilmesi davalı durumunda olan idareye düşmektedir. Yasanın 28. maddesinin 3. fıkrasında yargı kararlarına yasal süre içinde uyulmaması halinde uygulanabilecek müeyyide ilgilinin idari aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilir. Uygulamada bu hüküm ilgiliye idare bütçesinden tazminat ödemek suretiyle kararı uygulamak konusunda tercih tanıdığı konusunda yorum getirildiğine sıkça rastlanmaktadır. Ancak anılan hüküm idareye dilerse yargı kararını uygulamak, dilerse tazminat ödemek tarzlarından birini seçmek gibi bir hak tanımadığı süregelen Danıştay kararlarıyla istikrar bulmuştur.⁷²

3.8. KARARLARA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Hukukun temel özelliği, yetkisi toplum tarafından tanınan ve toplum adına karar veren uzman kişi yada kişilerce karar verilmesidir. Yargılama olayını yürüten uzman kişi yada

⁷¹ ERKAN Fikret, a.g.e., s.22-23.

⁷² YET Orhun, İlk Derece Mahkemelerinin Kuruluşunun 17. Yılında İdare Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri, *Danıştay Dergisi*, 1999 S.99, s.12.

kişiler de insandır. Her ne kadar hukuk alanında uzman olsalar bile zaman içerisinde yanlış olarak hukuka aykırı karar verebilirler. Ayrıca karar hukuka uygun olduğu halde davanın tarafları kararın hukuka aykırı olduğunu zannedebilirler. İşte bu yüzden mahkemelerin verdikleri kararların bir üst derece mahkemesinde incelenmesi yani verilen kararlara karşı “kanun yolu”nın olması bir zorunluluktur.

Mahkemelerin kararlarına karşı kanun yollarının olması hakimlerin daha dikkatli karar vermesini sağlayacaktır.

. Eğer mahkemenin vermiş olduğu kararlara karşı davanın taraflarından bir şüphe oluşursa, o kararın manevi gücü kaybolur. “Kanun yolları”nın tüketilmesinden sonra o kararın eski gücü tekrara ortaya çıkar. Bu yüzden taraftarlardan gelebilecek şüphelerin en az asgari seviyeye indirilmesi için verilmiş olan kararların yeniden incelenmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Kanun yolları hukuk barışının ve güvenliğinin sağlanması için hükümlerin kesinleşmesini, uyuşmazlık sona erdirilmesini ve dolayısıyla hüküm mahkemesinin verdiği karardan el çekmesini sağlar. Ayrıca ilk derece mahkemesini hukuka aykırı kararlarının da düzeltilmesini sağlar.

Kanun yolları öncelikle davanın taraflarına tanınan bir haktır. Taraflar hukuka aykırı gördükleri kararı düzeltilmesini ve yeniden incelenmesini kanun yolları ile isterler. Kanun yolları ayrıca; davanın bir üst mahkemede incelenmesi imkanını taraflara sağlayan usulü bir yoldur.

Kanun yollarının iki karakteri bulunmaktadır.

-Birincisi; mahkemenin bir üst mahkemeye iletilmesi

-İkincisi; mahkeme hükmünün ertelenmesidir.

Kanun yolları dışında gerek davanın tarafları gerekse diğer kişiler verilen kararın hukuka aykırı olduğunu ileri süremezler. 2577 sayılı İ.Y.U.K’da düzenlenen kararlara karşı başvuru yolları diğer bir ifade ile “kanun yolları” şunlardır:

3.8.1. İtiraz

3.8.1.1. İtiraz Kavramı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 nci maddesine göre;

1-İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararların, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edebilir.

2-İdare ve Vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir.

3-İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir.

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

5-Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir, temyiz yoluna başvurulamaz.

6-Tek hakimli mahkemede hüküm veren hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

Tek hakim tarafından verilen kararlar Danıştaya temyiz edilemez.

İtirazla ilgili kurallar, İdari Yargılama Usulü Kanununun 45, 47, 48 ve Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 7. Maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanun “itiraz” terimini kullanmış olmasına rağmen buradaki itiraz müessesesi aslında bir tür “temyiz” yoludur ve kanunda temyiz yoluna benzetilerek düzenlenmiştir.⁷³

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde, idare ve vergi mahkemelerinin kararları kural olarak, temyiz yoluyla Danıştay’da incelenir. Ancak tüm kararların Danıştay’a intikali yüksek mahkemeyi bir süre sonra büyük bir iş yükü altına sokacağından, ayrıca bazı kararların niteliği de her halde Danıştay’da incelemeyi gerekli kılmadığından, bir kısım işlerin

⁷³ GÖZÜBÜYÜK- DİNÇER: A.g.e., s.602.

alınıp bölge idare mahkemelerine verilmesi uygun görülmüş ve bu amaçla 24 ilde bölge idare mahkemesi kurulmuştur.

· 15 Haziran 2000 günlü ve 24080 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4577 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 7/2 maddesi ve Ek 1 nci maddesi hükmü uyarınca;

Aynı Kanunun 6.maddesinin (a) ve (b) bentlerinde vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan toplam değeri bir milyar lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümleneceği öngörülmüş, bu parasal sınır her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan parasal sınırların o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 nci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması ifade edilmiştir.

3.8.1.2.İtiraz Süresi

· İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı kararın tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde itiraz edilebilir. İtiraz üzerine bölge idare mahkemesinin verdiği karar kesindir.

3.8.1.3. İtirazda Görevli Mercii

İtirazda yetkili Bölge İdare Mahkemesi, kararı veren mahkemenin yargı çevresinde bulunduğu Bölge İdare Mahkemesidir. 2576 sayılı Kanunun 2. maddesinin birinci fıkrasında bölge idare mahkemelerinin yargı çevresinin Adalet Bakanlığınca tespit olunacağı esası kabul edilmiştir. Yargı çevreleri belirlenmiş ve 4.2.1982 tarihli ve 17595 sayılı Resmi Gazetede ilan edilmiştir.

Davayı sonuçlandıran mahkeme kararları, ister usulü sebepten, ister esastan olsun, bunlar hakkındaki itirazlar bölge idare mahkemesince karara bağlanır. Bölge İdare Mahkemesi kararları kesin olup bu karara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

3.8.2. Temyiz

3.8.2.1. Temyiz Müessesesinin Kapsamı Ve Temyiz Mercii

3.8.2.1.1. Temyiz Kavramı

Genel anlamda temyiz, hüküm mahkemelerinden verilen kararların usul ve kanuna uygun olup olmadığının üst mahkeme tarafından incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 46-50. Maddelerinde düzenlenen temyiz yolu, kararlara karşı başvuru yollarından en önemlisidir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 46 ncı maddesi uyarınca:

1-Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksi hüküm bulunsa dahi Danıştay’da temyiz edilir.

2-Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilir.

İdari yargılama ve usulündeki temyiz yolu, “idare ve vergi mahkemelerince verilen ve taraflardan biri veya her ikisi tarafından yerinde (isabetli) görülmeyen nihai kararların, usul hukukuna ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay’ca denetimini sağlayan bir kanun yoludur” diye tanımlanabilir.⁷⁴

Yukarıda anılan kanun hükmünden anlaşılaçağı üzere ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğı nihai kararlara karşı kararın tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir. Nihai kararın niteliğı konusunda Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.2.1985 günlü ve E:1985//3 K:1985/6 sayılı kararında, “Nihai karar niteliğı, idari yargı merciinin sadece uyuşmazlığın esasını çözen kararlarına hasredilemez. Davayı uyuşmazlığın esasına girmeksizin herhangi bir şekilde sonuca bağlayan (“görev, ehliyet, süre ve dilekçe yönünden red veya karar verilmesine yer yok” denilerek alınan kararlar gibi...) veya dava esnasında ortaya çıkan bir olayı sonlandırmak için (bir hakimin reddi isteğinin karara bağlanması gibi...) ”

⁷⁴ YENİCE Kazım-ESİN Yüksel. İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayi, Ankara 1983 s.720.

verilen ve idari yargı merciinin bir daha, kanun yolları dışında, ele alamayacağı ve değiştiremeyeceği kararlar nihai kararlardır” şeklinde bir açıklama getirmiştir.⁷⁵

Madde, nihai kararların temyiz edilebileceğini belirtmektedir. Nihai kararlar davayı sona erdiren kararlardır. Yargılamanın sonunda verilen ve davaya bakan yargı yerinin işten el çekmesi sonucunu doğuran kararlar “nihai karar” olarak adlandırılır. Yargılama esnasında verilen kararlar, yani ara kararları “nihai karar” sayılmaz ve bunlara karşı temyiz yoluna başvurulması söz konusu olamaz.⁷⁶

Danıştay idari ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği nihai kararlar, Danıştay idari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda temyiz edilebilmektedir. (Danıştay Kanunu Md.38).

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez (İYUK Md.47). Bu kararlara karşı itiraz yoluna başvurulabilir. Ancak tek hakim tarafından bakılacak davaya kurul halinde bakılmışsa, kurul halinde verilen bu karara karşı Danıştay’da temyiz isteminde bulunulabilir.⁷⁷

3.8.2.1.2.Temyiz Yoluna Başvurma

Temyiz yoluna ancak temyiz edilecek davanın tarafları başvurabilirler. Davanın taraflarından biri tek başına temyiz yoluna başvurabileceği gibi, her iki taraf da kendi açısından temyiz yoluna başvurarak kararın bozulmasını isteyebilirler. Taraf durumunda olmayan kişi temyiz yoluna başvuramaz.

3.8.2.1.3.Temyiz Süresi

İlk derece mahkemeleri kararlarına karşı temyiz süresi, İYUK’nun da 1990 yılında yapılan değişiklik ile, altmış günden otuz güne indirilmiştir (İYUK Mad.46/2). Temyiz süresi kararın tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Davanın vekil eliyle yürütülmesi durumunda temyiz süresi vekile yapılan tebliğ ile işlemeye başlar.

Temyiz süresi geçtikten sonra, temyiz yoluna gidilemez. Süre geçtikten sonra yapılan

⁷⁵ Danıştay Dergisi S.58-59, s.156-157.

⁷⁶ YENİCE-ESİN, A.g.e., s.721.

⁷⁷ Danıştay 4. D. 26.11.1984 günlü ve E:1984/3114 K:1984/4272 sayılı kararı. DD., S.58-59, s.156-157.

başvurular. esas hakkında inceleme yapılmadan Danıştay'ca reddedilir. Taraflardan birinin süresi içinde temyiz yoluna başvurması durumunda, karşı taraf temyiz süresini geçirse bile, cevap verme süresi içinde olmak koşuluyla temyiz yoluna gidebilir (İYUK mad.48/3).

3.8.2.1.4. Temyiz İstemi

İlk derece mahkemelerinin kararlarının temyiz yolu ile Danıştay tarafından incelenebilmesi için, taraflardan birinin kararı temyiz etmiş olması gerekir. Danıştay kendiliğinden temyiz incelemesi yapamaz.

İYUK'nun 48 nci maddesi uyarınca, temyiz istemi, Danıştay Başkanlığına yazılan bir dilekçe ile yapılır. Temyiz dilekçesine karşı tarafın sayısı kadar örnek eklenir. Temyiz dilekçesi İYUK'nun 3. Maddesinde gösterilen dava dilekçesi koşulları dikkate alınarak hazırlanır.

Temyiz dilekçesi, ilgisine göre, kararı vermiş olan mahkemeye, Danıştay'a idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde Asliye Hukuk Mahkemesine yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK mad.4).⁷⁸

3.8.2.2. Temyiz Dosyasının Tekemmül Ettirilmesi

İYUK'nun 48 nci maddesinin 3. Fıkrasına göre, temyiz dilekçesini alan ilgili mahkeme, bunun bir nüshasını karşı tarafa tebliğ edecektir. Karşı tarafın, dilekçeyi aldığı tarihi izleyen otuz gün içinde cevap verme hakkı vardır. Bu cevap üzerine veya cevap süresinin geçmesi halinde temyiz dosyası tekemmül etmiş olacaktır. 4. Fıkra da tekemmül eden dosyanın dizi listesine bağlamak suretiyle Danıştay'a gönderileceği belirtilmektedir.

3.8.2.3. Kararın Bozulması

Temyiz istemi sonunda Danıştay:

- a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- b) Hukuka aykırı karar verilmesi,
- c) Usul hükümlerine uyulmamış olunması

⁷⁸ Danıştay, 4.D., 27.12.1995 günlü, E:95/1175, K:95/5867 s.k. (Yayınlanmadı).

Sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay’ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Israr kararından söz edebilmek için mahkemenin ilk kararında dayandığı gerekçe ile ısrar kararında dayandığı gerekçenin aynı olması gerekmektedir.⁷⁹

Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. Israr kararının ilgili tarafından temyizi halinde dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay’ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur, aksi halde onanır. Danıştay, İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararı kesindir. uygulaması zorunludur.

Danıştay’ın görevi içine giren bir konunun yanlışlıkla mahkemeye karara bağlanması durumunda, Danıştay kararı görev yönünden bozar ve davanın esasını kendisi karara bağlar.

Danıştay tarafından İdare veya Vergi Mahkemelerinin temyiz edilen kararlarının kısmen onanması ve kısmen bozulması olanağı da vardır. Bu durumda Danıştay kararında kesinleşen kısmın açıkça belirtilmesi gerekir (İYUK, mad.49/5).

3.8.2.4.Temyiz İncelemesi Sonucu Verilen Kararlar Üzerine Yapılacak İşlem

Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay’ca verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye gönderilir. Dosyanın mahkemeye gelmesi üzerine, Danıştay kararı mahkeme tarafından yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir. Tebliğ giderleri temyiz dilekçesi ile birlikte temyiz isteminde bulunanlardan peşin olarak alınır (İYUK mad.50).

Danıştay’ca temyizen verilen kararların imzalı asıllarından biri Danıştay’ca saklanır. Kararın diğer imzalı aslı ise dosyasına konur. Taraf sayısınca birer karar örneği taraflara tebliğ edilmek üzere dosyasına konur. Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dava dosyasıyla birlikte kararı veren idare veya vergi mahkemesine, Danıştay Dairesince gönderilir. Bu kararlar ilk derece karar veren mahkeme veya Danıştay Dairesince tebligata çıkartılır. Tebligat işlemlerine yedi gün içinde başlanır ve tebligatın gerektirdiği işlemlerin yargıya ait olanları

⁷⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 30.1.1987 günlü E:1986/23 K:1987/1 sayılı kararı. DD., S.68-69, s.254-255.

tamamlanır.

3.8.3.Kanun Yararına Bozma

3.8.3.1.Genel Açıklama

Kanun Yararına Bozma. İYUK'nun 51 nci maddesinde, kararlara karşı başvuru yollarından biri olarak düzenlenmiştir. Anılan hüküm uyarınca;

“1-Bölge İdare Mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırılar sonucu ifa edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun uyarınca temyiz olunabilir.

2-Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3-Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır.”

Kanun yararına bozma, ya da daha doğru bir deyimle “kanun yararına temyiz” yolu idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kuruluşuna bağlı olarak idari yargılama usulüne girmiştir. HUMK’nun değişik 427. Maddesinde de yer alan kanun yararına temyiz, adli yargıda, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısına tanınan istisnai bir temyiz yetkisi olarak nitelendirilmektedir. Aynı nitelemeyi idari yargı yönünden Danıştay Başsavcısı için de yapmak mümkündür.⁸⁰

3.8.3.2.Kanun Yararına Bozma (Temyiz) Başvurusunda Yetki

Kanun yararına bozma ile temyiz yoluna başvurma yetkisi yalnız Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Danıştay Başsavcısı bu yola kendiliğinden veya ilgili Bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine başvurabilir. İlgili Bakanlığın istemi üzerine, Başsavcılığın başvuruda bulunma mecburiyetleri kural olarak kabul etmek gerekir. Ancak, usulü sebeplerle

⁸⁰ YENİCE- ESİN:A,g,e. s.51.

veya konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş Danıştay kararları sebebi ile Başsavcı bu yoldan imtina edebilir. Ancak, hukuki yorum farklılıkları sebebi ile ilgili bakanlık istemine karşın bu yola başvurulmaması söz konusu olmamalıdır.⁸¹

Maddede belirtilen ilgili bakanlık idari davaya taraf olan idarenin hiyerarşisi içinde bulunduğu bakanlığı veya vesayet makamı olan bakanlık olarak anlamak gerekir. Mahalli idareler sebebi ile İçişleri Bakanlığı, mali uyumsuzluk açısından Maliye Bakanlığı gibi.

3.8.3.3.Kanun Yararına Bozma Nedenleri

Kanun yararına bozma nedenleri sınırlıdır. Yalnız yürürlükteki hukuka aykırılık bozma sebebi sayılmıştır. İYUK'nun 49 ncu maddesinin 1 nci fıkrasında belirtilen;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmak suretiyle verilen kararlar,
- Hukuka aykırı olarak verilen kararlar,
- Usul hükümlerine aykırı olarak verilen kararlar.

Bozma nedenleri kanun yararına bozma nedeni olarak aynen geçerlidir.

Ancak, kanun yararına bozma (temyiz) incelemesinde maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelemesi yapılamaz. Kanun yararına temyizde olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkileyen soyut bir hukuki denetim söz konusudur. Bu yüzden mahkemece yapılan maddi olay değerlendirilmesi hukuki incelemede tartışması veri olarak alınmalıdır.

3.8.3.4. Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları

Kanun yararına bozma üzerine, kararı veren mahkemece davaya yeniden bakılmaz. Mahkemenin bozmaya uygun olarak yeni bir karar vermesi gerekmeyecektir. Mahkeme kanun yararına bozma kararına karşı ısrar hakkına da sahip değildir. Yani mahkemenin kanun yararına bozma kararına karşı yapabileceği hiçbir işlem yoktur.

Çünkü, kanun yararına bozma daha önce kesinleşmiş olan hükmün hukuki sonuçlarını etkilemez. Bozmanın amacı, benzeri davalarda aynı hukuki yanlışlığı yapmalarını

⁸¹ GÖZÜBÜYÜK-DİNÇER: A.g.e., s.643.

önlemek, usul ve esasa ilişkin hukuk kurallarının belli bir doğrultuda uygulanmasını sağlamaktan ibarettir. Bu nedenle, kanun yararına bozulmuş da olsa kesinleşmiş karar hükmünü yürütecektir.

Kanun yararına bozma kararının Resmi Gazetede yayımlanması ile de uygulanan hukuk kurallarının ülkenin her yanında aynı şekilde anlaşılmasını sağlamak amacı güdülmüştür.⁸²

3.8.4. Yargılamanın Yenilenmesi

3.8.4.1. Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı ve Kapsamı

3.8.4.1.1. Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri, elinde olmayan nedenlerden dolayı, hakkını kanıtlamayarak haksız bir duruma düşebilir. Mahkemenin verdiği karar kesin hüküm halini almakla gerçeğe uymasa bile, hukuksal gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan bazı durumlar dolayısıyla, haksızlığı anlaşılan bu karara dokunulmaması başka yönden haksızlık yaratır. İşte bu gibi durumlarda, “kanunda tahdiden sayılmış olan sebeplere dayanılarak esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden tetkikini” sağlayan olağanüstü yasa yoluna “yargılamanın iadesi” ya da “yargılamanın yenilenmesi” denir.⁸³ Doktrinde yargılamanın yenilenmesini kanun yolu olarak kabul etmeyen görüşler olduğu gibi, şekli anlamda kanun yolu olarak kabul etmeyip olağanüstü kanun yolu olarak kabul eden görüşler de vardır.

Yargılamanın Yenilenmesi Müessesesi İYUK’nun 53. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca;

“1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

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

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu

⁸² SÖNMEZ-AYAZ, A.g.e., s.414.

⁸³ GÖZÜBÜYÜK Şeref-AKILLIOĞLU Tekin, *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitabevi 5. Baskı, s.393-394.

mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

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

d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olanlar hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış olması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

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

2.Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3.Yargılamanın yenilenmesi süresi, 1/h bendinde yazılı sebep için on yıl, diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”

3.8.4.1.2.Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olunabilen İdari Yargı Yerleri

Yukarıda anılan Yasa hükmü uyarınca; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilmiş bulunan kararlar yargılamanın yenilenmesine konu edebilirler.

3.8.4.1.3.Yargılamanın Yenilenmesine Konu Olabilen Yargı Kararları

Bir mahkeme kararına karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilmesi için itiraz ve temyiz yolları varsa bunların tüketilmiş veya yasal süre içinde bu yollara gidilmemiş, bu

surette mahkeme kararının kesinleşmiş olması gerekir. Ara kararı, delil tespiti, yürütmenin durdurulması gibi karar ve işlemler kesin mahkeme kararı niteliğinde olmadığından, bunlar hakkında yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez. Davadan vazgeçme, davayı kabul gibi tarafların iradelerine dayanan mahkeme kararlarında yargılamanın yenilenmesine konu olmayacağı kabul edilmektedir. Ortada hata, hile veya zorlama varsa bu ayrı bir dava olarak ele alınır.⁸⁴

Danıştay'ın temyiz mercii olarak verdiği bozma ve onama kararları da yargılamanın yenilenmesine konu edilemezler.

Bir kararın yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilmesi için, ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalarda verilmiş olması gerekir. Bu açıklamaya göre, yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek nitelikteki kararlar:

1-İlk derece idari yargı yerlerinin vermiş olduğu davanın reddi, dava konusu işlemin iptali, davanın kısmen reddi ve dava konusu işlemin kısmen iptaline dair kararlar.

2-Danıştay dava dairelerinin, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 ncü maddesinin birinci fıkrasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın görevine girdiği belirtilen davalarda vermiş oldukları benzeri kararlar.

3-Bölge İdare Mahkemesinin, itiraz başvurusunu (kısmen veya tamamen) kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu kararını (veya ilgili hüküm fıkrasını) bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzeri kararlardır.⁸⁵

3.8.4.2. Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri yukarıda anılan kanun maddesinde “sayma” yolu ile belirtilmiştir. Bu yasada belirtilen yargılamanın yenilenmesi nedenleri, iki eksiği ile Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununda belirtilen yargılamanın yenilenmesi nedenlerinin aynıdır. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için bu nedenlerden birine ya da bir kaçına dayanmak gerekir. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenden dolayı, bu yola gidilemez.⁸⁶ Gerek

⁸⁴ YENİCE-ESİN, A.g.e., s.740.

⁸⁵ CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1994, s.153.

⁸⁶ GÖZÜBÜYÜK-DİNÇER, A.g.e., s.53.

İdari Yargılama Usulü Kanununda, gerekse HUMK’nda yargılamanın yenilenmesine getirilen bu sınırlama kıyas yoluyla genişletilemez.⁸⁷

3.8.4.3.Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Bulunmada Yetki

Yargılamanın yenilenmesini istemede yetki, asıl davanın taraflarına aittir. Davanın tarafı olmayan kimse yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunamaz. Yararına karar almış olan taraf yargılamanın yenilenmesini isteyemez. Ancak davanın taraflarından hukuksal menfaati zedelenen taraf isteyebilir. Menfaati olan taraf karşı taraf olarak gösterilir. Davalı yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunuyorsa, davacı karşı taraf olarak gösterilir.

3.8.4.4. Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Süre

Maddenin 3. Fıkrasına göre, HUMK’nun yargılamanın yenilenmesinde süreye ilişkin hükümleri kıyas yoluyla idari yargıda da uygulanacaktır. Bilindiği üzere süre konusu HUMK’nun 447 nci maddesinde düzenlenmiştir. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine sebep olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması nedeniyle yargılamanın yenilenmesi durumunda yargılamanın yenilenmesinde süre 10 yıl; diğer sebeplerle yargılamanın yenilenmesine karar verilmesinde altmış gündür.

Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlayarak hesaplanır (İYUK Md.53/3).

3.8.5. Kararın Düzeltilmesi

3.8.5.1.Kararın Düzeltilmesi Kavramı Ve Kapsamı

3.8.5.1.1.Kararın Düzeltilmesi Kavramı

İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiş “Kararlara karşı başvuru yolları”ndan bir de kararın düzeltilmesidir. Yargılamanın yenilenmesi gibi kararın düzeltilmesi de olağanüstü kanun yollarındandır.

İYUK’nun 54 ncü maddesine göre:

⁸⁷ Yargıtay 7. H.D. 25.4.1975 günlü 3396/2313 s.k. (Yenice-Ergin: A.g.e., s.740)

“1. Danıştay dava daireleri ve idari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

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

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

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

Kararın düzeltilmesi yolu ile belli bir süre içinde ve yasada belirtilen nedenlerden dolayı “nihai” olarak verilmiş bir yargı kararının yeniden gözden geçirilmesi ve muhtemel sakatlıkların önlenmesi sağlanır. İdari Yargılama Usulü Kanunu “kararın düzeltilmesi” deyimini kullanmaktadır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda “tashihi karar” öğretide “karar düzeltme” deyimleri de kullanılmaktadır.⁸⁸

3.8.5.1.2.Düzeltilmesi İstenilecek Kararlar

Kararın düzeltilmesine;

-Danıştay dava dairelerinin temyiz mercii olarak verdikleri kararlar,

-İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz mercii olarak verdikleri kararlar ile

⁸⁸ GÖZÜBÜYÜK-DİNÇER: A.g.e., s.665.

-Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca kararın düzeltilmesi istemine konu edilebilirler.

Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak vermiş oldukları kararlar, kararın düzeltilmesine konu edilemezler.

Kararın düzeltilmesine konu edilebilen kararlar yukarıda anılan yargı organlarının vermiş olduğu nihai kararlar olup, ara kararların bu kapsamda kabul edilmesi mümkün değildir.

3.8.5.1.3.Kararın Düzeltilmesi Nedenleri

Kararın düzeltilmesini gerektiren nedenler 54 ncü maddenin 1. fıkrasında dört bent halinde sayılmıştır.

(a), (b) ve (c) bentlerinde gösterilen düzeltme sebepleri yeterince açık olduğundan. bunlar üzerinde durmayacağız. Yalnız (d) bendine değinmek istiyoruz. Bu bendin hem gerekliliği, hem de iyi ifade edildiği kanısında değiliz. Sahtekârlık, ceza hukuku terminolojisinde belirli bir suçu ve suçluluğu anlatır. Suçun subutu da kesinleşmiş bir ceza mahkemesi ilamı gerektirir. Kararın düzeltilmesi yolunun süre itibariyle buna tahammülü yoktur. Kaldı ki sahte belgenin bu aşamada ortaya çıkmış olması da gerekmektedir. Bilindiği gibi belgenin sahteliği, yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden biridir.

Bir belgenin hileli oluşu veya aldattıcılığı hukuk mahkemesinde ve idari yargı yerlerinde karara etkili bir olgudur. Böyle bir belgenin karara etkisi temyiz incelemesi ile sınırlı da tutulamaz. Kararın düzeltilmesi aşamasında ortaya çıkan hileli durumu karşı taraf düzeltme nedeni gösterirse, görevli daire de değerlendirmesini buna göre yapacaktır. Bu itibarla, eski kanunda da yer alan (d) bendinin bir özellik taşıdığı ve uygulamada pratik bir yarar sağladığı kanısında değiliz.⁸⁹

Danıştay içtihatlarında düzeltme istemlerinde işlerliği en fazla sahip olan neden, kararın usul ve kanuna aykırı olduğu iddiasıdır.

⁸⁹ GÖZÜBÜYÜK-DİNÇER: A.g.e.. s.744.

3.8.5.2.Düzeltilme İstemi Bulunmada Yetki ve Yetkili Yargı Mercii

Düzeltilme isteminde bulunma yetkisi esas davanın taraflarına aittir. Davaya taraf olma yeteneğini yitiren taraf ve davaya katılan kararın düzeltilmesini isteyemez. Taraflardan birinin yanında davaya katılmış olanlar, diğer kanun yollarında olduğu gibi, tek başına kararın düzeltilmesini isteyemezler.

Kararın düzeltilmesi istemi, düzeltilme istemine konu edilen temyiz kararını vermiş olan Danıştay dava daireleri, idari veya vergi dava daireleri genel kurulları ile itiraz kararını veren Bölge İdare Mahkemesince incelenir ve karara bağlanır.

Yukarıda anlatılan kanun yolları, bozulan hukuk barışının yeniden tesis edilmesi maksadı ile modern hukuklarda ve hukukumuzda düzenlenmiştir. Özellikle 1982 yılından sonra getirilen vergi yargısı sistemi ile bu daha da başarılı şekilde sağlamaya başlamıştır. Ancak sistemde görülen bazı aksamalar devletin genel işleyişi vergi mahkemelerinin fiziki yetersizlikleri, yaşanan, yoğun ekonomik bunalım, hakim ve vergi yargısı personelinin eksikliği g.bi ülkenin genel problemlerinden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

3.8.5.3.Kararın Düzeltilmesi İsteminde Süre

Kararın düzeltilmesi isteminde süre onbeş gündür. Bu süre kararın yazılı bildirimini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Taraflarca kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde kararın düzeltilmesi istenebilir. Kararın düzeltilmesi süresinin bitimi çalışmaya ara vermeye rastlarsa, ara vermenin sona erdiği 6 Eylül'den itibaren 7 gün uzatılmış sayılır (İYUK mad.8/3). Onbeş günlük süre içinde gerekçeli olarak düzeltme dilekçesini vermek gerekir.

3.8.5.4.Düzeltilme İsteminin Karara Bağlanması

İlk inceleme yönünden düzeltme istemini yerinde bulunan yargı yeri, düzeltme istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddiaların düzeltme nedeni olarak kabul edilip edilmeyeceğine karar verir.

Yargı yeri, düzeltme nedenlerinin bulunmadığı ya da ileri sürülen nedenlerin yasada yer alan nedenlerden olmadığı kanısında ise, düzeltme istemini reddeder. İleri sürülen düzeltme nedenlerinin bulunması durumunda, eski kararını ortadan kaldırır ve düzeltme

istemi ile bağılı olmak üzere, dosya yeniden incelenir ve karara bağlanır.⁹⁰

Yukarıda anlatılan kanun yolları, bozulan hukuk barışın yeniden tesis edilmesi maksadı ile modern hukuklarda ve hukukumuzda düzenlenmiştir. Özellikle 1982 yılından sonra getirilen vergi yargısı sistemi ile bu daha da başarılı şekilde sağlamaya başlamıştır. Ancak sistemde görülen bazı aksamalar devletin genel işleyişi vergi mahkemelerinin fiziki yetersizlikleri, yaşanan yoğun ekonomik bunalım, hakim ve vergi yargı personelinin eksikliği gibi ülkenin genel problemlerinden kaynaklandığını söyleyebiliriz.



⁹⁰ GÖZÜBÜYÜK-AKILLIOĞLU: A.g.e., s.393.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

**TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNDE 1982 YILI REFORM SONRASI
ÖRGÜTSEL YAPININ GENEL DEĞERLENDİRMESİ**

4.1.UYUŞMAZLIĞIN BARIŞCIL YOLLARDAN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME

Ülkemizde vergi uyuşmazlıkları yargı organlarınca çözüme bağlanır. Ancak uyuşmazlıkların tek çözüm yolu yargı yolu değildir. Vergi yargısı organlarına başvurmadan doğrudan idare ile ilişki kurularak vergilendirmede yapılan hataların düzeltilmesini istemek veya re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezaların miktarı konusunda idare ile uzlaşarak uyuşmazlıkları çözümlmek mümkündür.

Türk vergi yargı sisteminde, V.U.K. çerçevesinde uyuşmazlığın idari çözüm yolları olan vergi hatalarının düzeltilmesi ve uzlaşma müessesesi barışçıl çözümlerdir. Bu yollar iki özellik gösterirler. Bunların ilki bu yollara başvurma zorunluluğunun olmamasıdır. Mükellefler isterlerse bu yollara başvururlar. Ancak vergi idaresi, idare lehine re'sen bir düzeltme yapabilir. İkinci özellik ise, mükelleflerin bu yollara başvurularının yargı yoluna başvurunun önünü kapatmayacağıdır. Yani mükelleflerin idari çözümle çözümlenemeyen uyuşmazlığı, yargısal çözüm yollarına başvurarak sorunu ortadan kaldıracabileceği güvencesidir.⁹¹

4.1.1. Vergi Hataları ve Düzeltilmesi

vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi, hem mükellefin rahatlamasına ve hem de mükellef ve vergi idaresinin işlerinin azalmasına dolayısıyla vergi yargısına intikal eden uyuşmazlık sayısına olumlu etkileri olmaktadır.

Türk vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm usullerinden olan, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan uyumsuzlukların yargı organlarına başvurmadan

⁹¹ OTO Şenay. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara 1996, S.95. s.68.

ortadan kaldırılması amacını taşıyan, V.U.K.'daki vergi hatalarını düzeltme müessesesi 1982 Reformu öncesinde mevcut olan hükümlerini muhafaza etmiştir

1982 Reformu öncesi, V.U.K.'nın 116. maddesinde yer alan vergi hatası tanımlaması, 117. maddesindeki hesap hataları 118 nci maddesindeki vergilendirme hataları 119 ncu maddesindeki hataların meydana çıkarılması, 120. maddedeki düzeltme yetkisi ve reddiyat hükümleri 1982 Reformundan sonra da aynı şekilde kalmıştır.

Vergi idaresinin vergi hatasını fark etmesiyle gerçekleştirebileceği 121. maddede düzenlenen re'sen düzeltme işlemine karşı 1982 Reformu öncesi itiraz hakkı mevcutken, 1982 Reformunda vergi mahkemesine dava açma hakkı tanınmıştır.

Vergi hatalarını düzeltme hakkındaki 126. maddeye kadar belirtilen hükümlerde geçen itiraz komisyonuna itiraz başvurusu, Vergi Mahkemesine başvuru olarak ve komisyon sözcükleri de yargı organı olarak değiştirilmiştir.

Vergi hatalarında düzeltme talebi V.U.K. m.122 gereğince mükellefler tarafından vergi dairesine yapılacaktır. Usulüne uygun ve süresinde mükellef tarafından yapılan düzeltme talebini, vergi dairesinin ilgili servisi inceler ve görüşünü de ekleyerek talebi yetkili organa gönderir.

1982 Reformundan önce mükellefin talebinin yetkili organ tarafından, başvurudan itibaren 1 ay içinde incelenerek karara bağlaması ve bunu mükellefe tebliğ etmesi gerekiyordu. Talebin reddi halinde düzeltme talebi, itiraz dilekçesi yerine geçerek itiraza ilişkin hükümler saklı tutulmaktaydı. 1982 Reformundan sonra 2686 sayılı kanunun 23.maddesi belirtilen bu hükmü yürürlükten kaldırmıştır. 23. maddeyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10/2 maddesine dayanarak, vergi dairesinin düzeltme talebini 60 gün içinde cevaplandırması hükmüne bağlanmıştır.

1982 Reformunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10/3 bendinde bu sürenin vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinde de uygulanacağı belirtilmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu 10/3 bendi; " Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz", hükmüne yer vermişti. Bu 60 günlük süre, şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına müracaat edilmesi halinde de geçerli olmaktaydı. Ancak, bu hüküm 10 Haziran 1994 tarih ve 4001 sayılı kanunun 6.maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. "İdari makamların sükutu" ve "Üst makamlara başvurma" ile ilgili hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan kaldırılınca düzeltme ile ilgili düzenleme, Vergi Usul Kanunu hükümlerine kalmıştır. Ancak V.U.K.'da bu hususta bir

hüküm mevcut olmamasından ötürü boşlukta kalmıştır. Bu durumda, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanundan yararlanmak suretiyle boşluk doldurulabilir. Bu kanunun 7. Maddesi dilekçelere en az iki ay içinde cevap verilmesini belirtir. Ancak, bu kanunda da dilekçeye cevap verilmediği takdirde ne olacağı konusunda açıklık yoktur.⁹²

Uygulamada 10/3 bendinin yürürlükten kaldırılması, vergi hatalarının düzeltilmesi dahil bütün vergi uyuşmazlıklarında idareye başvurunun 60 günlük sürede yapılabileceği şekilde yorumlanmaktadır. Böylece vergi hataları dahil, her türlü vergi uyuşmazlıklarında idarenin 60 gün içinde cevap vermesi ve vermediği takdirde İ.Y.U.K. m. 10/2’de yapılan değişiklik üzere, talebin reddedilmiş sayılacağı kabul görmüştür. İlgililerin bu süre bittikten sonra ayrıca dava açma süresi içinde vergi mahkemesine dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Vergi hatalarını düzeltme talep etme hakkı mükelleflere tanınmıştır. Ancak 1982 Reformundan sonra Danıştay’ın mükellef kavramını geniş olarak değerlendirdiği görülmektedir. Mükellef kavramına, vergi sorumluları (Dan. 4 D. 23.1.1991 tarih. E. 1986/3253, K.1986/343) ve yansıtımlı vergilerde vergi yüküne nihai olarak katlanmak durumunda olan kişileri de (Dan. 7.D.29.4.1986 tarih, E.1985/1750, K.1986/1417) katmıştır.⁹³

V.U.K. m. 125’e göre Vergi Mahkemesi. Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay’dan geçen işlemlerde bulunan vergi hatalarının, kararlar kesin hüküm halini alsa dahi, düzeltilmesi mümkündür. Meğer ki, yargı yeri kararında vergi hatası olduğu belirtilen husus hüküm altına alınmamış yani ortada hata olmadığına karar verilmemiş olsun. Aksi takdirde vergi idaresi de re’sen düzeltme yoluna gidemez.

Düzeltilme talebinin, zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gereklidir. Zamanaşımı süresi (vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl) geçtikten sonra yapılan talepler kabul edilmez. Ancak bazı hallerde 1 yıllık bir ek süre kabul edilmiştir.

1982 Reformu öncesi incelendiği şekilde V.U.K. m. 126’da 2 bend halinde belirtilmiştir. 3239 sayılı kanunla 04.12.1985 tarihinde bu maddeye bir bend daha eklenerek "ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı kanuna göre hacizin yapıldığı" tarihten itibaren 5 yıllık zamanaşımı süresinin sonunda. 1 yıllık zamanaşımı süresi başlamaktadır.

⁹² TEZEL Adnan, *Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı*, Şafak Matbaacılık, Antalya, 1990, s.8.

⁹³ CANDAN Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Özkan Matbaacılık, Ankara 1995, s.410.

Vergi hatalarını düzeltme müessesesinin 1982 Reformu öncesi temelleri atılarak sisteme kavuşturulmuş, 1982 Reformu sonrası da müessese de esas itibariyle büyük değişiklikler gerçekleştirilmemiştir. Müessese özelliğini 1982 Reformundan sonra da muhafaza etmiştir.

4.1.2 Uzlaşma

1982 Reformu öncesi mevzuatımıza giren uzlaşma müessesesi, 1982 Reformu ile çoğunlukla, aynen korunmuştur.

V.U.K.'na 1963 yılında getirilen tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerde ve bunların cezalarında 1982 öncesi İtiraz Komisyonuna. 1982 sonrası Vergi Mahkemelerine başvurmadan önce mükellef ve vergi idaresinin anlaşmasını öngörmekteydi. Ancak., bu düzenleme sadece tarhiyat sonrası uzlaşma olarak uygulanmakta ve bu uygulama yetersiz bir sonuç yaratmaktaydı. Uzlaşma müessesesinin en iyi uygulandığı yer olan Almanya'da tarhiyat öncesi uzlaşma bu müesseseyi daha işlevsel kılmıştır.

Bizde de yapılan eleştiriler doğrultusunda “ tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi” Vergi Usul Kanunu'nun ilgili bölümüne 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla eklenen Ek 11. madde ile mevzuata eklenmiş fakat yürürlüğe girmesi 16.02.1987 gün ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile olmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin getiriliş amacı 3239 sayılı kanunun gerekçesinde “çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellef ile idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklarına düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellef ile idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesinin sağlanması şeklindedir.” açıklaması yapılmıştır.

4.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tezimizin inceleme konusunun, Türk Vergi Yargı Sisteminin 1982 yılı reform sonrasının değerlendirilmesini içermesinden ötürü, 1982 Reformu öncesi uzlaşma müessesesinde tarhiyat sonrası uzlaşma detaylı olarak anlatılmadan sadece 1982 Reformundan sonraki tarhiyat sonrası uzlaşmamdaki değişiklik ele alınmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın Ek 1. maddesinin 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli “Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi

cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare, aşağıda yazılı hususlarda bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla uzlaşabilir” idi. 4008 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “ İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda, idare, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla aşağıda yazılı hususlarda uzlaşabilir. Ancak, kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma mevzuu yapılamaz.” şeklindedir.

Bu yeni düzenleme üç tarh şeklini uzlaşma kapsamı içine almıştır. Yani, ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarh durumlarında uzlaşma söz konusu olmaktadır. Beyan üzerine tarh edilen vergilerde uzlaşma söz konusu olmamaktadır. Bunun dayanağı da, beyannamede gösterilen vergi matrahının aksi vergi idaresince kanıtlanıncaya kadar doğru kabul edilmesidir. Yani, bir çeşit doğruluk karinesinden yararlanılmaktadır.⁹⁴

Uzlaşma konusunun belirtildiği maddelerde 1982 Reformundan sonra Temyiz Komisyonu yerine Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri şeklinde değişiklik yapılmıştır. İtirazlar, dava yolu olarak değiştirilmiştir.

Ayrıca, 4008 sayılı kanundan önce gerek vergi dairelerince kaçakçılık cezası kesilmiş olması gerek vergi inceleme raporlarında kaçakçılık cezası kesilmesi düşünülen hallerde, mükelleflerin talebi üzerine uzlaşma konusu yapılabilmekteydi. 4008 sayılı kanunla getirilen değişiklikle 01.01.1995 tarihinden itibaren kaçakçılık cezası uygulamasını gerektiren tarhiyatlara ilişkin olarak vergiler ve cezalar tarhiyat sonrası (tarhiyat öncesi uzlaşma için de geçerlidir) konusu yapılamayacaktır.⁹⁵

Mükellef veya cezaya muhatap olanların uzlaşma taleplerinin Ek 4. Maddede itiraz süresi olan vergi ve cezanın tebliğinden itibaren 1 aylık süre içinde yapılması gerektiği anlaşılmaktayken, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanun çerçevesinde talebin vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılacağı belirtilmiştir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmaya varılamaması halinde ödeme koşullarını belirleyen Ek 8. maddenin 1.bendinde 23.06.1982 tarih ve 2686 sayılı yasayla 2577 sayılı İ.Y.U.K.’nın 27.maddesinin 8 numaralı bendi çerçevesinde ödeme yapılacağı hükmü eklenmiştir. Bu hüküm de, 4001 sayılı kanunla değiştirilmiş ve 8 numaralı bend, 3 numaralı

⁹⁴ CANDAN Turgut, A.g.e., s.452.

⁹⁵ DEMİRAY Sadrettin, "4008 Sayılı Kanunla Vergi Suç ve Cezalarında Yapılan Değişiklikler", Vergi Sorunları Dergisi. Ankara 1994, s.74.

bend olarak düzenlenmiştir.

Müessesenin kanuna konulmasından bu yana geçen (36) yıl içinde pek çok değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerin sonuncusu 1999 yılında 4369 ve 4444 sayılı kanunlarla gerçekleşmiştir. Bu kanunlarla tarhiyat sonrası uzlaşmanın genel ve özel hükümleri şu şekilde düzenlenmiştir.

“Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344’üncü maddenin 3. Fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatla ilişkin vergi ve ceza hariç) vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilal konusu olayda görüş farklılığının olduğunu iler sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağı idarenin nihai teklif yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif eden vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca, çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı’na hazırlanır.

Bu düzenlemelerle;⁹⁶

1-Vergi Usul Kanunun 344’ncu maddesinin ikinci ve dördüncü fıkralarında düzenlenen

⁹⁶ KORKUSUZ Mehmet. "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme". *Yaklaşım Dergisi*. Temmuz 1999, S.79, s.77

vergi ziyai cezaları hariç vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkartılmış, cezaların uzlaşılan vergi aslı üzerinden yeniden hesaplanması uygulaması getirilmiştir.

2-Daha önce (1995 başından itibaren) kaçakçılık cezası gerektiren fiiller sonucu ortaya çıkan vergi aslı ve cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutulurken son düzenlemelerle, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın uzlaşma kapsamına alınmıştır.

3-Yeni uygulama olarak uzlaşma sağlanamayan durumlarda, mükellefle, dava açma süresi sonuna kadar uzlaşma komisyonun nihaîyi teklifini kabul etme imkanı sağlanmıştır.

4-Mükellefe, uzlaşma görüşmesi sırasında, yanında bulunduğu meslek örgütünden bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurma hakkı verilmiştir.

4.4.2.2.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma:

Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarında ikmalen ve re'sen tahiri öngörülen vergi ile buna ilişkin cezanın, tarh işleminin gerçekleşmesinden yani verginin tarhından önce, uzlaşma konusu yapılabilmesine imkan tanıyan uzlaşma müessesidir.

Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ile ilgili hükümlerine eklenen 11.madde ile Maliye Bakanlığına vergi incelemesine dayanılarak alınacak vergiler ve kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verme hakkında yetki verilmiştir. V.U.K. Ek. 11/1 fıkrasında yer alan bu hüküm 4008 sayılı kanunun 22.maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre; "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak, incelenmesi sonucunda kaçakçılık ceza tarhiyat yapılmasını gerektiren tespit nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşması mevzuu yapılamaz" şeklini almıştır. Ancak bu hüküm, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

V.U.K.'nın 14.8.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4444 sayılı kanun ile değişik "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" başlıklı 11'inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin özel hükümler aşağıdaki şeklide düzenlenmiştir.

"Maliye Bakanlığı vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilerek cezalarda (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakta tespit edilen bu hususu hakkında

dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu kanunu 112'inci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilmemiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellef veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller yönetmelikte belirtilir”.

Ek-11'inci maddenin ilk fıkrasından, tarhiyat öncesi uzlaşmanın, Maliye Bakanlığı'nın yetki alanında olan vergi ve cezaları kapsadığı anlaşılmaktadır. Buradan, diğer idarelerin, yani il özel idarelerin ve belediyelerin yetkilerine giren vergi ve vergi cezaları hakkında Tarhiyat öncesi uzlaşma yapılamayacağı ve Maliye Bakanlığı'nın yetki alanına giren her vergi cezasının mutlaka Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamında olmadığı sonucuna varılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma Ek-11'inci madde yorumundan anlaşılmakla birlikte Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin ikinci maddesi kapsam başlığı altında tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamını, içerik itibarıyla konusunu belirlemektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girecek konuların özellikleri şöyledir;

-Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek verginin, bağlı ve bağımsız maliye ve vergi dairelerinin tarh yetkisine giriyor olması gerekmektedir.

-Tarhiyat öncesi uzlaşma yapma izninin verilmesi, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergiler ve kesilecek cezalarla sınırlı tutulmuştur. Yani, vergi incelenmesine dayanmaya her türlü tarhiyat ve ceza uygulamaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna girmemektedir. İncelenmeye dayalı tarh yöntemleri ise, ikmalen vergi tarhı ve re'sen vergi tarhı yöntemleridir.

Vergi türü açısından kapsam değerlendirildiğinde ise tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına giren vergi, resim, harçlar, tarhiyat öncesi uzlaşma açısından da geçerli olmaktadır. Dikkat edilecek husus, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren her vergi, resim harcın değil, Maliye vergi dairelerinin tarh yetkisine giren her türlü vergi, resim ve harcın tarhiyat öncesi uzlaşma konusu olabileceğidir.

-Ceza türü açısından 01.01.1995 yılına kadar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilecek vergi cezalarının türü bakımından bir sınırlama yoktur. Her türlü vergi cezaları tarhiyat uzlaşma konusu olmaktadır. Ancak 01.01.1995 tarihinden sonraki tarhiyat öncesi uzlaşmada, yapılacak inceleme ve tespitlere dayanılarak salınacak vergilerin kaçakçılık cezası

gerektirmesi halinde, bu cezaların uzlaşmaya konu edilmesi olanaksız bulunmuştur⁹⁷ 4444 sayılı kanunla yapılan son düzenlemeyle maddesinin ikinci ve dördüncü fıkralarında düzenlenen vergi ziyai cezaları hariç vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır.

Son değişikliklerle, tarh edilmiş veya vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler, tarhiyat sonrası aşamada veya tarhiyat öncesi aşamada uzlaşmaya konu olabileceklerdir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşmada öngörülen şartlar tarhiyat öncesi uzlaşmada da aranması gereken hususlardır. Mükellefin uzlaşma talebini dayandığı husus inceleme elemanının açıklaması; inceleme elemanında ileri sürülen hususları araştırarak varlığını tespit ettiği takdirde, uzlaşma talebini talep etmesi gerekmektedir.

Bu genel açıklamalardan sonra uyuşmazlığın idari yollardan çözümlenmesinde ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri ilerleyen bölümlerde anlatılacaktır.

4.2. YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI ÖRGÜT ŞEMASI

1982 yılı öncesi, Türkiye’de vergi yargısı ikinci bölümde değinildiği gibi örgütsel yapıda dağınık görünmekte ve idari yargı düzeni içerisinde yer almaktaydı. 20.1.1982 tarihinde yürürlüğe giren 2575,2576 ve 2577 sayılı konularla Türk idari yargı sisteminde radikal değişiklikler yapılmış, idari yargı ve yargılama usulü için yeni düzenlemeler getirirken vergi yargısında da yeni bir kuruluş şekli verilmiştir. Türk idari yargısında ilkleri teşkil eden bu düzenlemeler şunlardır.⁹⁸

1.Danıştay, yargısal görevi itibariyle, 1961 Anayasasıyla belirtilen, kanunların başka idari yargı mercilerine bırakmadığı konularda, ilk derece ve genel olarak üst derece idare mahkemesi olmak konumunda çıkartılarak, 2575 sayılı Yasanın 24. Maddesinde belirtilen. idari davalara ilk derece mahkemesi olarak bakma görevi dışında temyiz mercii olmuştur.

2.İdari uyuşmazlıkları çözümlemekle genel görevli, 22 ilde idare ve 33 ilde vergi mahkemeleri kurulmuş,

Bunların görev alanına giren konularda daha önce, idare bünyesinde yer alan ve mahkeme hüviyetine sahip bulunan il ve ilçe idare kurullarına, itiraz ve temyiz komisyonlarına, gümrük hakem heyetlerine verilmiş olan görev ve yetkileri sona erdirilmiştir.

⁹⁷ GÜREL Erdal, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı İle İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları” *Vergi Sorunları Dergisi*, Ankara, s.76, s.63.

⁹⁸ YET Orhun, “İlk Derece Mahkemelerinin Kuruluşunun 17. Yılında İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *Danıştay Dergisi*, 1996, S.99, s.3.

3.İdare ve vergi mahkemelerinde, kurul olarak çalışma dışında, belli davaların tek hakim tarafından karara bağlanması imkanı getirilmiştir.

4.Tek hakim tarafından verilen kararlara karşı yapılan itirazları ve idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını, birden fazla idare ve vergi mahkemelerine açılmış olan davalarda bağlantının varlığını kesin hükme bağlamakla görevli bölge idare mahkemeleri kurulmuştur.

5.Üyeleri devamlı atanan bölge idare mahkemelerinin birden çok kurul halinde çalışma imkanı getirilmiştir.

6.Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı Danıştay'da İdari ve Vergi Dava Dairleri Genel Kurullarına, İdare ve Vergi mahkemesi kararlarına karış bölge idare mahkemesine itiraz müessesesi getirilmiştir.

Reform dönemi sonrasına bakıldığında, vergi yargısında iki dereceli bir örgütlenmenin kabul edildiği görülür. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay olarak vergi yargısında görevli mercii sayısı üç olmasına karşın bu üçlü örgütlenme içerisinde kabul edilen model iki derecelidir. Örgüt şeması içinde vergi mahkemeleri, ilk derecede genel görevli başvuru mercileridir. Vergi mahkemelerinin verdikleri kararlar duruma göre ya bölge idare mahkemesinde ya da Danıştay'da karara bağlanır. Bölge idare mahkemesi itiraz yolu ile önüne gelen uyuşmazlığı kesin karara bağlar. Bölge İdare mahkemesi kararının ayrıca Danıştay'a götürülmesine imkan yoktur. Kanunen belirlenen asgari sınırı geçen davalarda vergi mahkemesi kararlarına karşı ise, Danıştay'a temyiz yoluna gidilebilir. Bu durumda, model iki kademeli niteliğini korumaktadır. Birinci derecede genel görevli mercii kararını ya bölge idare mahkemesinde ya da Danıştay'da tek bir kanun yolu aşamasından geçmiş olmaktadır. Ayrıca Danıştay Kanunun 24. maddesiyle Danıştay'da ilk derece mercii olarak görülen davalar Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna da temyiz edilmesi iki dereceli modelin tamamen benimsendiğini göstermektedir.

Vergi yargısına idari yargı içinde yer verilmesinin bir çok olumlu nedenleri vardır. Şöyle ki; Vergi hukuku, kamu hukukunun ve dolayısıyla idare hukukunun bir alt dalıdır. İki hukuk dalı arasındaki bu ilişki vergi hukukunda ve vergi yargılama hukukunda, genel idare hukukunun ve idare yargılama usulünün ilkelerinin temel oluşturmasını gerektirir.⁹⁹ Yani

⁹⁹ ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 1992, s.190-193.

uyuşmazlığı çözecek vergi hakimi, önüne gelen vergi uyuşmazlığını yargılarken, idare hukuk bütününe ve hakim bir bakış açısına ve çözümleme yeteneğine sahip olmalıdır. Bu nedenledir ki vergi mahkemesi, adli yargı içinde bir tür ihtisas mahkemesi olarak görev yapan ticaret mahkemesinin konumu ile aynı olmaktadır.

Bu çerçevede vergi yargı sistemini değerlendirirken sistemin sorunlarını da ortaya koymuş olacağız. Sistemin sorunlarına ilişkin çözüm önerileri ise bu bölümü takip eden “Beşinci Bölüm” de ele alınacaktır.

4.3. 1982 YILI REFORM SONRASI VERGİ YARGI SİSTEMİNİN SORUNLARI

Üç dereceli vergi yargı sisteminin sorunlarını irdelerken dört ana başlık altında bir sınıflandırma yapılmıştı. Bugünkü sistemin sorunlarını ise şu beş başlık altında sınıflandırabiliriz.

1. Anlaşma Müessesesinin yetersizliği sorunu,
2. Vergi yargısının örgüt yönünden sorunları,
3. Vergi yargısının usul hükümleri yönünden sorunları,
4. Vergi yargısının fonksiyonları ile ilgili sorunlar,
5. Vergi yargısı sistemine ilişkin sorunlar.

4.3.1. Anlaşma Müessesesinin Yetersizliği Sorunu

4.3.1.1. Uzlaşma Müesseselerinde

Uyuşmazlığın vergi yargı organlarına intikal etmeden idari safhada çözümlenmesi hem devlet açısından, hem mükellef açısından avantaj taşımaktadır. Zira yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıklarda devletin vergi tahsilatı gecikmekte, mükellefe de bu durum mali yük getirmektedir. Vergi alacağının tahsilini kolaylaştırmak yargı organlarının iş yükünü azaltmak, mükellefin dava masraf ve takip yükünden kurtarmak, kamu alacağının enflasyonda aşınmasını önlemek amacıyla diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de uzlaşma müessesesi daha önce koşulları belirtildiği üzere yerleştirilmeye çalışılmıştır. Ancak 1982 Reformundan önce bu konuda, müessesenin kısa bir geçmişi nedeniyle başarı sağlanamamıştır.

Batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarının %90'ının uzlaşma yolu ile çözümlenmesine karşılık, Türkiye'de 1982 Reformu öncesi vergi yargı organlarına intikal eden vergi uyuşmazlığı yanında, uzlaşma müessesesi ile çözümlenen vergi uyuşmazlığı yok denecek kadar az kalmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının İngiltere'de %90, A.B.D.'de %95, Almanya'da %91, Fransa'da %95'i bu müesseseden yararlanılarak çözümlenmektedir.¹⁰⁰ Ülkemizde Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının yüzde kaçının idari aşamada çözümlendiği, yüzde kaçının ise yargıya intikal ettiği konusunda resmi yada gayri resmi bir kayıt yoktur.

Buna karşılık Türkiye'de genel olarak idare ile yükümlüler arasında ki uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden önce uzlaşma yoluyla çözüm oranının düşük olduğu kabul edilmektedir. Adli sicil istatistiklerine göre, 1996 yılında Danıştay dışında idari mahkemelerde açılan toplam 199.821 davanın 14.465'ini bölge idari mahkemelerindeki 100.101'ini vergi mahkemelerindeki 85255'ini idari mahkemelerindeki dosyalar oluşturmaktadır. Oransal olarak ifade etmek gerekirse idari davaların %7,2'si bölge idari, %42.6'sı idare, %50'si vergi mahkemelerinde görülmektedir. Toplam vergi mahkemesi sayısı 54 olduğuna göre vergi mahkemesi başına düşen yıllık ortalama dava sayısı 1853 tür. Dava sayısının gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi yükümlüleri ile kurumlar vergisi yükümlüleri sayısına oranladığımızda 100 yükümlü başına dava sayısı 4,6 olmaktadır. Bu oran küçümsenmeyecek gibi görünüyor¹⁰¹.

Uzlaşma müessesenin en etkili yanı, mükellefe idare arasında uzlaşma sonucu elde edilemese dahi, eğer uyuşmazlık vergi yargısına intikal ederse uzlaşma aşamasında iki tarafın görüşü belirlenmiş olacağından, idarenin ve mükellefin yargı organlarına yapacağı savunma ve belgeler dosya olarak hazırlanmış olacaktır. Bunun yanı sıra uzlaşma aşamasında idare ile yapılan diyalogun, mükellef ve idare arasındaki yakınlaşmayı doğuracağı ve mükellefin olayları ve varsa hataları daha somut değerlendirmesini sağlayacaktır.

Yukarıda verilen istatistiki bilgilerden ülkemizde uzlaşma komisyonlarına gelen uzlaşma istekleri yok denecek kadar az olmakla birlikte, uzlaşma Komisyonu'na yapılan isteklerin de sonuçsuz kaldığı, uzlaşmaya varılamadığı gözlemlenmiştir. Bunun nedenleri ise şöyle belirlenmiştir.

a)Öncelikle uzlaşma müessesesi konu ve idari açıdan sınırlamalara tabi tutulmuş ve

¹⁰⁰ MUTLUER; A.g.e., s.83.

¹⁰¹ DÖNMEZ Recai, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat", Teorisi açısından Yaklaşımı", *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2000, S.91, s.85.

böylece re'sen ve ikmalen tarh olunan vergi ve para cezaları konusunda koşullar mevcutsa uzlaşmaya gidilebilir. Koşulları ise uzlaşmanın sınırlarını daraltmaktadır. Vergi, resim ve harçlar konusunda uzlaşma konularını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkiyi sınırlı alanlarda kullanmıştır. Oysa batı ülkelerinde uzlaşma bütün vergilerde uygulanan bir müessesesidir.

b)Bu müessesenin uygulamana alanını daraltan bir husus da, baş vuru sürelerinin kısıtlıdır. Kanuna göre itiraz süresi olan 1 ay içinde uzlaşma talep etmek gerekliken. yabancı ülkelerde vergi yargı organlarına intikal edip henüz karara bağlanmamış uyuşmazlıklarda dahi uzlaşma talep edilmektedir.

c)Uzlaşma müessesinin kısa geçmişi üstelik mükellefin idareye olan güvensizliği, idarenin de mükellefin uzlaşmaya başvurmasındaki nedeni onun ödemeyi geciktirmek ve zaman kazanmak amacıyla yaptığını düşünmesi bu müesseseyi bu dönemde işlemez duruma getirmiştir. Adı uzlaşma olan müesseseyi, idarenin belli konulardaki ceza indirimi uygulamasından farklı bir fonksiyon göremez duruma düşürmüştür. Komisyonlarda esas itibariyle mükellefe söz hakkı tanınmamış, sadece idarenin rotaya koyduğu çözüm şeklinin kabul edilip edilmediği sorulmuştur.¹⁰²

d)İdarenin bu şekilde dar bakış açısı ve uzlaşma komisyonu üyelerinin maliye memuru olması sonucunda komisyon, idare lehine taraflı davranmış ve uzlaşma müessesesinin uygulama olanağını kısıtlamıştır.¹⁰³

e)Uzlaşma müessesinin işlerliğini daraltan en önemli etkenlerden biride bu yollara başvurma ihtiyari olmasıdır. Mükellef veya sorumlu idare çözüm yoluna baş vurmada direk yargı organına gidebilmesi bu müessesinin işlerliğinin zayıflaması sonucunu doğurmuştur.

4.3.1.2. Diğer Müesseselerde

Geniş anlamdaki Türk Vergi Yargı Sistemi açısından, “vergi hatalarının düzeltilmesi” “pişmanlık ve ıslah” ile cezalarda indirim gibi diğer barışçıl çözüm yollarının gereği gibi işleyerek yargı organlarının yükünü hafiflettiğini iddia etmek kolay değildir.

4.3.2. Vergi Yargısının Örgüt Yönünden Sorunları

İki dereceli vergi yargı sistemi ile yapılan düzenlemeler sonucunda, üç dereceli vergi yargı sistemine getirilen vergilerin tahakkukundan ya da tahsilatından doğan uyuşmazlıkların

¹⁰² ERİMEZ Rüştü, Vergi Usul Hukuku Reformu, Ercivan Matbaası, İstanbul 1978, s.137.

¹⁰³ MUTLUER; A.g.e., s.88.

birbirinden farklı müesseseler ve sistemler içinde çözülmeye çalışılması vergi yargısının çok sistemli ve çok karmaşık olmasına yol açtığı, şeklindeki eleştiriyi ortadan kaldırmıştır.

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıkların 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.'na göre çözümlenmesi, V.U.K. kapsamına giren uyuşmazlıkların üç dereceli vergi yargı sistemine içinde çözümlenmesi nedeniyle meydana gelen karışıklık ortadan kaldırılmıştır.

Öte yandan 1982 yılında yapılan değişiklikle, ilk kez, birinci derece yargı mercileri de mahkeme niteliği taşımaya başlamışlardır.

Daha önceleri itiraz komisyonları ve temyiz komisyonlarının hukuki nitelikleri tartışmalara yol açmışlardı. Yapılan düzenleme ile alt ve üst dereceler itibariyle mahkeme niteliğini taşıyan mercilere vergi yargısının –idari yargı içinde de olsa –bir dal olarak kurulmuş olması hukuk devleti ilkeleri açısından olumlu bir sonuçtur.

Bugünkü örgütlenme biçiminde üç vergi yargısı mercii bulunmaktadır:

- Vergi Mahkemeleri,
- Bölge İdari MahkemeleOri,
- ve Danıştay.

Yeni düzenlemede üç merciin bulunmasına karşılık, iki dereceli yargı sistemi kabul edilmiştir.

Bilindiği üzere 2576 sayılı Kanun' un 8'nci maddesine göre, bölge idari mahkemeleri, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından, toplamı 8 milyon Lirayı aşmayan tam yargı davaları ile kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespitine ve her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yine 8 milyon Lirayı aşmayan tarhlara karşı açılan davaları ilişkin kararları itiraz üzerine, idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da ilgili mahkemenin göndermesi üzerine kesin olarak karara bağlanmaktadır.

Tek hakimin tarhiyatla ilgili olarak verdiği karar; mükellefiyetin mevzuuna, esasına, şekline. muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olduğu takdirde İ.Y.U.K.' nun 47'nci maddesi

uyarınca bu kararlara karşı temyiz' den Danıştay'a başvurulması gerekmekteydi. Ancak 1990 yılında yapılan değişiklikle, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararların hiç bir şekilde temyiz edilemeyeceği hükmü getirilmiştir. Bu değişiklik sayesinde uyuşmazlıklar ya Vergi Mahkemesi ve Bölge İdari Mahkemesi ya da Vergi Mahkemesi ve Danıştay olmak üzere tamamen iki dereceli vergi yargı sistemi içinde çözülmüş olmaktadır.

Tek hakimle çözümlenecek davalarda öngörülen 8 milyon Liralık tutar, günün ekonomik koşulları karşısında çok düşük kaldığından, bu miktarın altında açılan davalar azalmakta, böylece tek hakim kurumu ve bölge idare mahkemeleri giderek iş ve işlevini yitirmektedir. 1999 yılında, tek hakim tarafından verilen kararların kaldırılması istemiyle bölge idare mahkemelerine toplam 70 itiraz baş vurusunun olmasına karşın Danıştay Dava Dairelerine 59817 temyiz başvurusu olması (EK. Tablo 6, Tablo 9) bunun bir göstergesidir.

Bu durum karşısında, bölge idare mahkemeleri ile tek hakim kurumuna işlerlik kazandırıcı yasal önlemler alınması zorunlu görülmektedir.

Bu önlemlerden en önemlisi yasada öngörülen (İ.Y.U.K. Md.7) 8 milyon Liralık sınırın, yasalarda kısa aralıklarla değişiklik yapmanın güçlüğü de dikkate alınarak yükseltilmesi ve bu sayede aynı zamanda bu tutarla sınırlı olan 6183 sayılı kanunun uygulanmasına ilişkin tek hakimle bakılan davaların sayısının arttırılması sağlanmış olacaktır.

2576 sayılı yasanın 7.maddesiyle tek hakimli olarak görülecek uyuşmazlıkların miktarı belirlenmiş zamanında yasal düzenlemeler yapılmadığından bu miktar çok cüzi olarak adete ilk derece mahkemesinde görülen bütün dosyalar temyiz yoluyla Danıştay önüne gelmesine yol açmıştır. Buda aynı zamanda Bölge idare mahkemelerinin iş yükünü azaltmıştır. Nitekim tek hakimle görülecek uyuşmazlığın miktarı 1982 yılında 75.000 TL, 1.3.1988 tarih de 2.000.000 TL, 11.1.1993 tarihinden itibaren 8.000.000 TL olarak tespit edilmiş ve halen bu şekilde uygulanmaktadır. İki rakamlı enflasyonun varolduğu ülkemizde tek hakimle görülecek davalara esas alınacak miktarın tespitinin mutlaka bir endekse bağlı olarak her yıl başı arttırılmasını zorunlu kılmaktadır. Uyuşmalığa esas alınacak miktarın yükseltilmesi vergi uyuşmazlıkları yönünden Danıştay'ın iş yükünü azaltacaktır.

Nitekim çalışmamızın tamamlanması sırasında 15 Haziran 2000 günlü ve 24080 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunda değişik yapılmasına dair

4577 sayılı kanunla 2576 sayılı kanun 7.maddesi değiştirilmiş bu eksikliğin giderilmesi yoluna gidilerek tek hakimle görülecek uyuşmazlık miktarı 1 milyar liraya çıkarılmıştır. Bu parasal sınır 0 yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 298'inc maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen değerleme oranında artırılması suretiyle uygulaması öngörülmüştür.

Ayrıca bu kanun değişikliğiyle 2575 sayılı İ.Y.U.K.'nun 45'inci maddesinde değişiklik yapılarak vergi mahkemelerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen iş yeri kapatma cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar başka kanunlarda aksi hüküm bulunsa dahi mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edebilecek hükmü düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeyi bölge idari mahkemelerinin vergi uyuşmazlıkları arasından kaybolan işlerliğini yeniden kazandıracağı Danıştayın iş yükünü azaltarak içtihat mahkemesi olması yolunda atılmış önemli bir adım olarak değerlendirebiliriz.

Ancak yapılan değişiklik sonuçları henüz belli olmamakla birlikte aynı uyuşmazlığa ilişkin farklı bölge idare mahkemelerinde farklı kararlar verilmesine yol açacağını, bölgesel farklılıklara neden olacağını söyleyebiliriz. Özellikle, özellik arz eden yeni uygulamaya konulan ve Danıştay'dan geçmemiş uyuşmazlıklarda aynı nitelikte ki ihtilafa farklı karar verilmesi yükümlülüklerini adalete olan güven duygusunu azaltacaktır.

Yasaya bu gibi özellik arz eden uyuşmazlıklarda bölge idare mahkemelerinin dosyayı Danıştaya gönderme yetkisi dahil edilmesinin bu sorunun çözüme katkı sağlayacağına inanıyorum.

4.3.3.Vergi Yargısının Usul Hükümleri Yönünden Sorunları

4.3.3.1. Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu:

Vergi uyuşmazlıklarında dava açma sürelerinin düzensiz oluşu sorunu, üç dereceli vergi yargı sisteminde yer alan bir sorun olarak ilgili bölümde etraflıca anlatılmıştı. Daha sisteme göre, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği kararlara karşı "itiraz" süresi 30 gün olarak saptanmış iken, bu mahkemelerin nihai nitelikteki kararlarına karşı Danıştay'a "temyiz" için başvuru süresi 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı kanunun 20'nci maddesiyle 60 günden 30 güne indirilmiştir. Böylece dava açma sürelerine ilişkin düzensizlik giderilmiştir.

4.3.3.2. İ.Y.U.K.'ndaki Belli Eksik Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar:

İ.Y.U.K.' nun 10 ve 11'nci maddelerinde, bir işlem tesisi için ilgili veya üst makamlara yapılan idari başvurular sonucunda açılacak davalar için süre esasları hükme bağlanmaktadır. Bu iki madde ilk şekilleriyle son fıkralarında, vergi hatalarının düzeltilmesi dışında bu süre hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarına uygulanmayacağını öngörmekteydiler. 4001 sayılı kanun' un 6'ncı maddesiyle yapılan değişiklik ile bu engelleyici hükmün yürürlükten kaldırılması ile, 11. Madde hükmü (üst makamlara başvuru) tarh, tahakkuk ve tahsil işlemler ile ceza işlemleri bakımından uygulanabilir hale geldi.

Ancak yine de yapılan düzenlemelerle, V.U.K.' nun usule ilişkin hükümleri ile diğer taraftan İ.Y.U.K.' nun 10'uncu ve 11'inci maddelerinin yarattığı hukuki karmaşa tam olarak giderilmemiştir.

İ.Y.U.K' nda eksik düzenlemelerden bir başkası da mücbir sebep kavramının düzenlenmemiş olması da. hak arama hürriyetini engelleyici bir husus olarak ileri sürülmektedir.

4.3.3.3. İ.Y.U.K.' nda V.U.K.'na Yapılan Atıftan Doğan Sorunlar:

İ.Y.U.K.' nun 31'nci maddesinin 2'nci bendinde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, Vergi Usul Kanunu' nun hükümlerinin uygulanacağı hükm olunmuştur. Bu atıf nedeniyle, özellikle vergi hukukunda henüz tam olarak bir uzlaşma sağlanamamış olan delil ve yorum konusu gündeme gelmektedir.

“Beyana dayanan vergilere ilişkin incelemeler üzerine yapılan tarhiyatların yargı yoluna başvurulması halinde büyük bir bölümünün terkinle sonuçlandığını göstermektedir. Bu durumda idare ile yargı yerleri arasında vergi kanunlarının uygulanması ve vergiyi doğuran olayın kavranması bakımından görüş farklılığı olduğunu göstermektedir.

Örneğin 1990 yılında Danıştay'ın 4'ncü Dairesine ulaşan temyiz davalarının sayısı 18.797'dir. Yüzde seksenine tekabül eden 14.532'si mahkemelerce tarhiyatın terkinine, vergi daireleri tarafından yapılmıştır. Geriye kalan dava dosyaları ise mükelleflerin temyizidir. Yine 1990 yılında karara bağlanan 15.032 adet vergi dairesi temyiz isteğinin sadece yüzde yedisi kabul edilmiştir. Mükelleflerinin temyiz isteğinin ise yüzde kırk üçünün kabul

edildiğini görmekteyiz¹⁰⁴.

Danıştay'da durum böyle iken vergi mahkemelerinde de benzeri bir manzara ile karşılaşmaktayız. Yıllar itibariyle vergi mahkemelerinin reddettikleri veya onadıkları tarhiyatlara ilişkin istatistiki pek içaıcı değildir.

Bu durum, mükelleflerde vergi uyuşmazlığı ortaya çıkarmanın hiç bir sakıncası olmadığı, alt veya üst derece yargı organlarına gidildiğinde kendi lehine bir yorum çıkacağı düşüncesini yaratmış ve vergi uyuşmazlıklarının sürekli artmasına ve sistemin tıkanmasına yol açmıştır.

Yargı merciilerin de iş yükünün ve ertesi yıla devreden dava sayısının sürekli artıyor olmasının, beyana dayanan vergilere ilişkin olarak yapılan incelemeler sonucunda ikmalen yada re'sen yapılan tarhiyatların yargı merciilerince terkin edilmesinin en önemli nedeni, bu bölümün başında belirtildiği üzere delil sistemi ve kanunların yorumlanmasındaki farklı anlayışlardan kaynaklanmaktadır.

Bilindiği üzere 30.12.1980 tarihinde ve 2365 sayılı kanunun 1'nci maddesiyle, Vergi Usul Kanununun 3'ncü maddesi değiştirilmiş ve bu değişiklik neticesinde vergi hukukumuzda ekonomik yaklaşım ve serbest delil sistemi ilkeleri benimsenmiştir¹⁰⁵.

Gerçek ekonomik yaklaşım ilkesi gerekse serbest delil sistemi hem üç dereceli vergi yargı sistemi hem de vergi yargılaması hukukuna egemen olan ilkeler anlatılırken etraflıca irdelenmişti. Bu sorunların hala önemini koruyor olması nedeniyle aynı konuyu tekrarlamak pahasına da olsa bu iki konuya bu bölümde de değinmeyi uygun görüyoruz.

4.3.3.4. Delil Sistemine İlişkin Sorunlar:

Üç dereceli vergi yargı sisteminde üst derece vergi mercii olan Danıştay, vergi uyuşmazlıkları konusunda, ispat meselelerinde tıpkı diğer davalarda olduğu gibi, son derece şekilci davranmaktaydı. Oysa idare ile mükellef arasında ortaya çıkan kaçakçılık olgusu normal iktisadi işlemlerin cereyan tarzına hiç benzemez. Hukuk davalarında ve idare davalarında, ilgililerin ispata yarayacak delilleri hukuki işlemlere girişmeden önce hazırlanmış

¹⁰⁴ YAĞMURLU Tahsin, " İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri" II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 10-14 Mayıs 1993, Ankara, s.243.

¹⁰⁵ YENİCE-ESİN : A.g.e., s.241.

ilkelerinde bu derece ihtiyatlı ve şekilci davranmış olmaları beklenebilir. Oysa vergi kaçakçılığı idarenin hazır bulunmadığı işlemler sırasında ve onun önceden tedbir almasına verilmemiş olan bir takım şartlar altında cereyan etmektedir. Vergi kaçakçılığında ispatın, hukuk mahkemelerinde ispat esaslarından çok ceza mahkemelerinde uygulanan ispat esaslarına benzer şekilde olması işin tabiatı icabıdır¹⁰⁶.

Üç dereceli vergi yargı sisteminde yer alan bu durumun değişmesi, V.U.K.' nun 3'ncü maddesinde yapılan değişikliklerle ve vergi hukukunda serbest delil sistemi esasının kabul edilmesiyle olmuştur.

Alınan değişikliğe göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır. Bu esas, vergilendirmede olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarının da çözümünde geçerlidir. Zira bu konuyla ilgili düzenleme sadece V.U.K.' nda yapılmış olup İ.Y.U.K.' nda bu konuya ilişkin hiçbir düzenleme yer almamaktadır. Yapılan düzenleme ile vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerinin mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmesi mümkün kılınmıştır. Bu durum ise vergi uyuşmazlıklarında ispat konusu olayın oluş şekline göre oldukça geniş esaslara bağlanmasını sonucunu doğurmuştur.

Hal böyle iken, yani vergi hukukunda serbest delil sistemi yasa hükmü haline gelmişken, iki dereceli vergi yargı sistemimizde yargı merciilerinin, normal bir iktisat ve muhasebe formasyonu ile mükellefin kaçakçılık yaptığı ispatlanmış olmasına rağmen makbuz, senet vb. belgeleri de arayarak ve bunların yokluğunda da davayı idare aleyhine sonuçlandırması karşılaşılan bir durumdur.

Serbest delil sistemiyle ilgili idare ile yargı arasındaki farklı bakış açısını gösteren bir diğer örnek randıman incelemeleridir.

Mükellef tarafından imal edilip ve satılan ancak ne imalata ilişkin ne de satışa ilişkin hiç bir kaydın bulunmadığı bir durumda, teknik icaplar ve muhasebe yöntemleriyle kayıt dışı hasılatın tespitine ilişkin bir yaklaşım olan randıman incelemelerine dayanılarak yapılan tarhiyatlara yargı organlarınca itibar görmemektedir. Bu malların satıldığına ait belgenin aranması kayıt dışı gerçekleşen bir olayda belge aramak gibi ekonomik gerçeklere uymayan bir sonuç doğurmaktadır.

¹⁰⁶ BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966, s.275.

Öte yandan yine randıman incelemesinde başlı başına enerji tüketiminin serbest delil olarak dikkate alınmadığı pek çok yargı kararı da vardır¹⁰⁷.

Yeri gelmişken V.U.K.' nun ispat yükü ile ilgili olarak esas aldığı ekonomik, ticari ve teknik gerekleri (icapların) ne anlama geldiği üzerinde durmakta yarar vardır. Ekonomik gerek ile içinde bulunulan ekonomik ortam ve koşullar anlaşılmaktadır. Örneğin, büyük miktarda faizsiz borç para verilmesi normal ve mutad olmayan bir durumun yanı sıra, ekonomik gereklere de aykırı bir durum taşımaktadır. Teknik gerekler ise, herhangi bir üretim faaliyetinde bulunması gereken unsurlar ve ürünlerdeki özellikleri içermektedir.

O halde randıman incelenmesinde serbest delil sisteminin göz önüne alınması gerekir¹⁰⁸. Çünkü bu durum serbest delil sisteminin bir gereğidir.

Vergi yargılama hukukuna esas alan ilkeler bölümünde, serbest delil ilkesi anlatılırken, bu ilkenin yargı uygulamalarında üç tane istisnası olduğu belirtilmişti. Bunlar, tanık beyanı, yemin ve V.U.K.' nun 227-257' nci maddeleri uyarınca belgeye bağlanması gereken işlemlerin ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanması gerektiği hususlarıdır. Bu istisnalardan ilk ikisinin V.U.K.' nun 3' nci maddesinde yer almasına rağmen üçüncüsünün yargı kararları sonucunda uygulamaya dahil edildiği gözlemlenmektedir. Yasada yer almayan böyle bir hükmün yargı organlarınınca uygulanıyor olması serbest delil sistemini oldukça sınırlandıran ve yargının işlevini aşan bir uygulamadır.

Serbest delil sisteminin yargı organlarınınca farklı değerlendirilmesinin stratejik bir sonucu vardır. Vergi yargı merciilerinin ictihatlarını bilen mükellefler vergi uyuşmazlıklarındaki davranışlarını bu tutuma göre ayarlayıp uyuşmazlıkları artırmaktan daima üst mercilere itiraz etmekten geri durmayacaklardır. Bu arada haklı olan mükelleflerin davaları da uzun süre sürüncemede kalabilecektir.

4.3.3.5. Hakim Re'sen Araştırma ve Takdir Yetkisine İlişkin Sorunlar:

Re'sen araştırma ilkesi, mahkemenin, tarafların ileri sürdükleri iddialara ve delillere bağlı kalmaksızın, dava konusunu kendiliğinden araştırabilmesi demektir.

¹⁰⁷ Danıştay 9D. 24.5.1993 günlü ve E:92/4156, K:93/2370, Danıştay 4D, 22.01.1992 günlü ve E:89/912, K:92/162 sayılı kararı.

¹⁰⁸ KÖSEBALABAN Atıf, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Konulu Toplantı", Gelirler Genel Müdürlüğü Marmaris Toplantısı, 7-10 Ekim 1991, Maliye Bakanlığı Yay., Ankara, s.47.

İ.Y.U.K.' nun 20'nci maddesinde yer alan şu hüküm mahkemelere dava dosyasındaki hususları re'sen araştırabilme yetkisi vermektedir.

“Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi, kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süreler içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler...”

Vergi yargısında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi, yine vergi yargısında geçerli bir başka ilke olan yazılılık ilkesi (İ.Y.U.K. m-1) ile çelişmektedir.

İ.Y.U.K.' nun 1'nci maddesinde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanacağı ve incelemenin evrak üzerinde tapılacağı hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere her iki madde birbiriyle çelişik bir durum arz etmektedir. Yargı organlarının kendiliğinden harekete geçerek dosya içindeki bilgileri araştırmaları, yargının idarenin yerine geçerek hareket etmesi sonucunu doğurmaktadır. Oysaki anayasanın 125'nci maddesinde hükm olunduğu üzere, yürütme görevinin konularda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez. Bu bağlamda yargı merciinin kendiliğinden araştırma yaparak idari işlem niteliğinde karar vermesi İ.Y.U.K. içinde bir çelişkiye yol açmanın yanı sıra Anayasa da aykırı bir durumdur.

Vergi hukukunda vergi yargıcının takdir yetkisi ancak kanunla öngörülen sınırlar içersinde geçerlidir. Vergi yargıcının, kanunda öngörülme-yen konularda takdir yetkisini kullanması söz konusu olamaz.

Bu konuyla ilgili en sık rastlanılan bir durum kaçakçılık olarak kesilen cezaların yargı organlarınca kusura çevrilmesidir. Kaçakçılık cezası kesilmesi hali vicdani zorlama sonucu bir takım gerçeklerle ortadan kaldırılmaktadır. Özellikle matrah farkının defter ve belgelerden çıkarılması, mükellefin sosyal ve kültürel durumunun uygun olması gibi bir takım kanunda, hukukta yeri olmayan gereçlerle kaçakçılık cezasının ortadan kaldırılması yoluna gidilmektedir¹⁰⁹. Ancak kanunun hükümlerini acıma vs. duygularla uygulamak yasa

¹⁰⁹ MERMUT Yaşar, “Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantı”, Gelirler Genel Müdürlüğü, Marmaris Toplantısı, 7-10 Ekim 1991, Maliye Bakanlığı Yay., Ankara, s.164.

hükümleri çerçevesinde hareket etmesi gerekenlerin yasayı ihlal etmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yerine geçme yasağı da diyebileceğimiz bu ilke tüm dünya ülkelerinde yer aldığı gibi ülkemizde de vardır. Yerine geçme yasağının kuramsal temeli şudur: idare yargı, idare içinden çıkmıştır. Eğer idareye yönelik emir verir veya onun yerine geçerek işlem yaparsa bağımsızlığı kaybolur ve idare içine geri dönmüş olur. İkinci bir gerekçede anlaşmazlığın çerçevesini tarafların çizmesidir. Yargıç idare yerine geçerse, taraf olduğu gibi çerçeveyi çizme işini de gerçekleştirmiş olacaktır¹¹⁰.

Re'sen araştırma ilkesinden kaynaklanan bir sorun da bilirkişi müessesesi daha doğrusu bilirkişilerin yaptıkları tespitler ve bu tespitlere dayanılarak alınan kararlardır.

Herhangi bir uyuşmazlığı çözümleyecek olan bir hakimin her türlü iktisadi ve teknik hususu bilmesi elbette mümkün değildir. Bu şekilde uzmanlık gerektiren hususların bilirkişiler tarafından incelenerek mahkemeye sunulması mahkemenin doğru karar vermesine olanak tanır.

Ancak uygulamada hiçbir uzmanlık gerektirmeyen muhasebe ile ilgili konuların dahi bilirkişilere havale edildiği ve kararında bilirkişi raporu çerçevesinde verildiği gözlenmektedir. Sonuçta bilirkişi raporu, mahkeme kararlı haline dönüşmektedir.

Bilirkişi olarak tayin edilen kişilerin çocuğunun o konunun uzmanı olmamaları dikkate alındığında, bilirkişi raporlarına istinaden verilen kararların ne kadar sağlıklı oldukları tartışılır hale gelmektedir.

Genel olarak uyuşmazlıkların bilirkişiye bırakılmasının sakıncalarını şöyle sıralayabiliriz:

i) Uyuşmazlıkların bilirkişiye bırakılması davaların sonuçlandırılmasını gereğinden fazla geciktirir.

ii) Bilirkişi incelemeleri, masrafları çoğaltarak uyuşmazlıkların çözümünün maliyetini artırır.

¹¹⁰ AKILLIOĞLU Tekin, "İdari Yargının Dünyadaki Bugünkü Yeri", II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, s.252.

iii) Bilirkişi olarak kabul edilenlerin çoğunun raporları gerçeği yansıtmaz. Çünkü bazı zamanlar bilirkişi olarak seçilen kişiler dahi o konu hakkında fazla bilgiye sahip olmayabilirler.

iv) Her davada bilirkişiye başvurma, yargıçları, yavaş yavaş bilirkişilerin düşüncelerine göre karar vermeye doğru yönlendirir ve böylece de yargıçların, uyuşmazlıklar üzerinde fazla durmamaları sonucu doğar¹¹¹.

Bu sorunun çözümünün ise hakimlerin eğitimin geniş kapsamlı yapılması, bilirkişi müessesesinin yeniden gözden geçirilmesi ve 3568 sayılı yasa meslek mensuplarından yararlanılması ile sağlanabileceği görüşündeyiz.

4.3.3.6. Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununa Yapılan Atıftan Doğan Sorunlar:

İ.Y.U.K.' nun 31'nci maddesinin birinci bendinde. "Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti yargılama giderleri, adli yardım hallerinden ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununun ve inzibatı bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk usulü Mahkemeleri Kanunun hükümleri uygulanır. Ancak davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır." denilmektedir.

Maddenin bu kesin niteliği karşısında, İ.Y.U.K.' nda hüküm bulunmayan hallerde. H.U.M.K.' nun atıf yapılan hükümlerinin idari yargı organlarınca aynen uygulanması gerekmekte, bu konuda bir kuşku ve duraksama bulunmamaktadır.

H.U.M.K.' na atıfta bulunulan konu ve hükümler, idari yargılamanın temel özellik ve ilkeleriyle bağdaşmamakta, dolayısıyla H.U.M.K.' nun özel hukuk uyuşmazlıkları için düzenlediği müessese ve hükümlerin idari davaların yürütülüp sonuçlandırılmasında o denli işlerliği ve geçerliği bulunmamaktadır.

Diğer taraftan davaya tarafların egemen olmasını kabul eden medeni yargılamanın bir kısım kuralları re'sen araştırma ve inceleme ilkesinin geçerli olduğu vergi yargısına taşınmış

¹¹¹ KARAASLAN Ali, "Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Haziran, 1982, Sayı:10, s.42-43.

olmaktadır¹¹².

Örneğin, uygulamada, kanuna karşın, tüzel kişiliği olmayan kamu kurum ve kuruluşlarına karşı açılan davalar onların husumetiyle yürütülüp sonuçlandırılmakta, idarenin davadan feragat ve davayı kabule yetkisi hususunda görüş ve uygulama birliği bulunmamaktadır¹¹³.

Bir diğer örnek delillerin tespitine ilişkin atıftan kaynaklanmaktadır. İ.Y.U.K.' nun 58'nci maddesi, dava açıldıktan sonra delil tespitinin ilgili idari yargı merciinden istenebileceğini hükme bağlamaktadır; maddede dava açılmadan önceki aşama için bir düzenleme yer almamaktadır. Uygulamada, İ.Y.U.K.' nun 31'nci maddesindeki atıf dayanak yapılarak, dava açılmadan önce delil tespiti niteliği olmak üzere yükümlülerin adli yargıda matrah tespiti yoluna gittikleri görülmüştür. Ancak Yargıtay 4'üncü Hukuku Dairesi 15.9.1983 tarih ve 7453 sayılı kararı ile adliye mahkemelerinin tespit işleri yapmakla görevli olmadıklarına hükmetmiştir.

H.U.M.K.' na yapılan atıf konuları arasında ilgi çeken bir diğeri de, bilirkişiye başvurmaktır. Yukarıda etraflıca anlatılan bu müessesenin de yeniden gözden geçirilerek düzenlenmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, H.U.M.K.'nin bazı müesseseleri idari yargılama usulün özelliklerine ve bünyesine uymamaktadır. Bu durumda kuşkusuz en sağlıklı çözüm H.U.M.K.' na atıfta bulunulan hükümlerin İ.Y.U.K.' nda düzenlenmesidir.

Ancak bu düzenlemelerin kısa sürede yapılabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu düzenleme yapıncaya değin Mülye 521 sayılı Danıştay Kanununun 88'nci maddesinde olduğu gibi kanundaki H.U.M.K.' na gönderme yapılan hükümleri, genel esaslar ile uygulanacağı belirtilmeli ve böylece H.U.M.K.' nun yargılamanın özelliği göz önünde tutularak uygulanması sağlanmalıdır¹¹⁴.

**T.C. YÜKSEK
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

¹¹² KUMRULU Ahmet, "Vergi Yargısında Sorunlar" VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990. Lara-Antalya, Maliye Bakanlığı Yay., s.129.

¹¹³ ÇETİNTEMEL Harun, "İlk Derece Yargı Yerlerini Sorunları", Danıştay Dergisi, 1988, Sayı:68-69, s.21.

¹¹⁴ TEMELÇETİN, A.g.e., s.125.

4.3.3.7. Vergi Uyuşmazlıklarında Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu:

Yargı organlarında görüşülen her türlü davalarda dava açma süresi ve sürenin başlaması ile ilgili kanun hükümleri davanın görüşülebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Sürenin geçirilmesinden sonra dava yoluyla bir hakkı sağlamak mümkün olmadığı için süreler davanın esasına eş değer bir önem taşımaktadır. Bu nedenle yargı yoluna başvurulmak istendiğinde süresi içinde hareket etmek zorunlu olmaktadır¹¹⁵.

V.U.K., İ.Y.U.K. ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da çok farklı süre hükümlerine yer verildiği görülmektedir. Elbetteki sekiz-on çeşit süre hükmünün kavranması kolay, değildir. Örneğin tarh aşamasından otuz gün olan vergi davası açma süresi, tahsil aşamasında, ödeme emrine karşı açılacak davada yedi güne inilmektedir. Sürelere ilişkin hükümlerde tekdüzeleşmeye gidilmesi yararlı olacaktır¹¹⁶.

4.3.3.8. Vergi Yargılaması Usul Hukukunun Tek Olmaması:

Vergi yargısının usul hükümleri yönünden bir diğer önemli sorun da vergi yargılaması usul hukukunun tek olmamasıdır.

Bu bölümde daha önce tek tek İ.Y.U.K.' ndan V.U.K.' ndan, H.U.M.K.' ndan kaynaklanan sorunlar ele alındı. Ancak bu sorunlara genel olarak bakıldığında temel sorunun vergi yargılamasında tek bir usul hukukunun bulunmaması olduğu görülecektir.

Temelde vergi yargılamasında geçerli olan İ.Y.U.K.' nünü 31' nci maddesinde H.U.M.K. ile V.U.K. ' nun uygulanacağı haller belirtilmiştir. Dava açılmasından yargılamanın yapılmasına kadar tüm müesseselerin ayrı ayrı usul hukuklarında düzenlenmiş olması, yargılama usulünün karmaşık olmasına neden olmaktadır.

Bu karmaşıklığa son vermenin yolu, vergi yargılamasının usul hükümlerinin tek bir kanunda toplanması olacağı kanısındayız.

¹¹⁵ SEVİM Eşref, "Vergi Mahkemesinde Dava Açma-İtiraz ve Temyiz Etme Süreleri." *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 1988, S. 87, s.29.

¹¹⁶ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.O.B.B. Ankara-1992, s.222.

4.3.4. Vergi Yargısının Fonksiyonları İle İlgili Sorunlar

4.3.4.1. Uyuşmazlıkların Çözümünün Uzun Süre Alması:

Üç dereceli vergi yargı sisteminin en önemli sorunları arasında yer alan uyuşmazlıkların çözümünün uzun süre alması sorunu, vergi yargı sisteminin de en önemli sorunlarının arasında yer aldığı görülmektedir.

Üç dereceli vergi yargı sistemi anlatıldığı zaman belirtildiği üzere, vergi uyuşmazlıklarının nihai çözümü 7-11 yılda mümkün olabilmekte bu sürenin 2-4 yılı itiraz komisyonlarında 6-12 ayı vergiler temyiz komisyonlarında 2-6 yılı da Danıştay'da geçmekteydi.

Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü kayıtlarına göre idari yargı mercilerinin 1998 yılı sonu itibariyle faaliyet durumlarını ele aldığımızda; vergi mahkemelerince görülen toplam 58,272 davanın, 35.425'i yeni açılan, 3.768'i bozularak gelen davalar olduğu, bunların 40.214'unün karara bağlanarak 18.058'nin 1998 yılına devredildiği, mevcudun %69'nun sonuçlandırıldığı ortalama yargılama süresinin 168 gün olduğu, bölge idare mahkemelerinde 1998 yılı mevcut toplam 5.573 itirazın, 4.915'inin yıl içinde geldiği, 4.994'ünün sonuçlandırılarak, 579'unun 1999 yılında devredildiği, mevcudun %89'unun karara bağlandığı, ortalama yargılama süresinin 45 gün olduğu, Danıştay'da temyizen görülen toplam 121.546'nın, 56.968'sinin 1998 yılında geldiği, 57,697'sinin karara bağlanarak 63849'sinin 1999 yılına devredildiği, mevcudun %47,5'sinin karara bağlandığı ortalama yargılama süresi 403 gün olduğu saptanmaktadır. (Ek Tablolar, Tablo 1)

Ek Tablo 1 incelendiğinde, vergi mahkemelerine gelen dava sayısında sürekli artış olduğu görülmektedir. Dava sayısının önceki yıla göre artış göstermesi, yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın daha uzun sürede karara bağlanmasına neden olacaktır.

Tablo 8 incelendiğinde ise davaların ortalama görüşme süresi 1999 yılında vergi uyuşmazlıklarına bakan Danıştayın 3. Dairesinde 392, 4. Dairesinde 229, 7. Dairesinde 186, 9. Dairesinde 293, 11. Dairesinde 311 gün olduğu görülmektedir. İstatistiki veriler Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlığın ortalama 1-1,5 yılda karara bağlandığını göstermektedir.

Tüm bu istatistiklerin gösterdiği gerçek, yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının, ortalama 2-3 yıl içinde nihai karar bağlandığıdır. Üç dereceli yargı sistemine göre yargılama

süresi kısalmış olsa da, yargılama süresinin yargının adaleti sağlayıcı fonksiyonunu yerine getirebilmesini engelleyici bir durum arzettiği de bir gerçektir.

Vergi yargısının üç dereceli olmasının dışında, üç dereceli yargı sisteminde yer alan uyuşmazlıkların çözümünün uzun süre almasının nedenlerinin bugün içinde geçerli olduğu görülmektedir.

Bu nedenler arasında; vergi idarelerinin (dairelerinin) personel ve araç-gereç yönünden yeterince organize edilememiş olması ile uyuşmazlıkların mükellef ile idare arasında barışçı yollardan çözülemeyişi, yargı organlarının yapı ve kapasitelerinin kendileri ve yapılan başvuruların getirdiği iş yükünü kaldıracak nitelik ve miktarda olmaması, yargı organlarının yargılama sırasında maddi olayı bilirkişi aracılığıyla yeniden tespiti girişimleri sayılabilir.

4.3.4.2. Vergi Yargı Organlarının Kapasite Yetersizliği:

Üç dereceli vergi yargı sisteminde de yer alan bu sorun bugün hale önemini korumaktadır. Personel yetersizliği, fiziksel imkansızlıklar ve uyuşmazlıkların sürekli artıyor olması nedeniyle yargı organlarında büyük yığılmalar meydana gelmektedir.

İlk derece yargı yeri olan vergi mahkemelerinde olan bu sorunlar üst derece yargı yeri olan Danıştay'da da yer almaktadır. Sistemin etkin ve hızlı bir şekilde çalışabilmesi için yargı organlarının hem personel yönünden hem de teknik ve fiziksel olanaklar yönünden desteklenmesi gereklidir. Bu çerçevede yeni vergi mahkemelerinin kurulması, mevcut olanların kadrolarının genişletilmesi, bina araç-gereç yönünden iyileştirme sağlanması gerekmektedir.

1998 yılında vergi mahkemelerine açılan toplam 35425 davanın 13270'i İstanbul'da bulunan 9 adet vergi mahkemesine 4866'sı Ankara'da bulunan 7 adet vergi mahkemesine yılı içinde geldiği mahkeme başı ortalama İstanbul'da 1474 dava, Ankara'da 695 dava olduğu görülmesine karşın Afyon vergi mahkemesine 84, Bolu vergi mahkemesine 97 Diyarbakır vergi mahkemesine 197, Elazığ mahkemesine 146, Malatya vergi mahkemesine 180, Van vergi mahkemesine 30 dava dosyası geldiği görülmektedir. (Ek Tablolar, Tablo 2)

Bu istatistiki bilgilerden uyuşmazlıkların büyük çoğunluğu büyük illerde ortaya çıktığı ve burada görev yapan vergi mahkemelerini iş yükünün diğer mahkemelere göre 8-10 kat fazla olduğu anlaşılmaktadır. İş yükünün mahkemelere dağılımına göre uyuşmazlığın fazla olduğu illerde mahkeme ve personel sayısını artırarak, uyuşmazlığın az olduğu illerde fazla

olan personeli bu yerlere nakil yaparak sistemin etkin ve hızlı bir şekilde çalışmasının sağlanması yoluna gidilmelidir.

Yeterli inceleme, tatmin edici gerekçe ve kararda isabeti içeren iş kalitesinin sağlamada etken unsurların başında personelin yeterliliği ve maddi imkanlar gelmektedir. Danıştay'da görev yapan 240 Tetkik Hakimi ve Savcı dışında tüm mahkemelerde halen 643 hakim görev yapmaktadır. Somut bir ihtiyaç planlaması olmaksızın çok sayıda hakimin aynı zamanda alınması, bu hakimlerin stajdan başlamak şartıyla iyi yetişmemelerine, atandıkları bazı yerlerde yeterli dosya olmadığı için adiyen terfi etmelerine neden olmaktadır. Vergi mahkemelerinde, 1998 yıl sonu itibariyle Sivas'ta 52, Çorum'da 54, Edirne'de 83 derdest davası olmasına karşın 1 mahkeme başkanı ve 6 üye, Van'da 6, Diyarbakır'da 117 derdest dava olmasına karşın 1 mahkeme başkanı ve 5 üye, Elazığ'da 31, Bolu'da 55, Kırıkkale'de 64, Malatya'da 68, Tekirdağ'da 108, Zonguldak'ta 166 derdest dava olmasına karşın mahkeme başkanı ve 4 üye görev yapmaktadır. Kaliteli işin kaliteyi gözeten hakimler tarafından üretileceği aşıkard olduğundan, öncelikle hakimi, kaliteyi aramaya teşvik ve hatta mecbur edici sistemin tam olarak kurulması ve işlemesi bir gerekliliktir. Buda herşeyden önce çalışanla, çalışmayanın her zaman tefrik edildiğinin belirginleştiği bir sistemi uygulamaya koymaktan geçer¹¹⁷. Bu itibarla iş kalitesinin yükseltilmesi için nitelik ile hakim adaylarını belirlemek, belirlenen adayları verimli bir staj programından geçirmek ve başarının artırılması için bir takım teşviklerde bulunmak şart olduğu sonucuna ulaşabiliriz.

4.3.4.3. Vergi Yargı Organlarının İctihat Yaratma Fonksiyonunu Gereği Gibi Yerine Getiremeyişi:

Vergi yargı sisteminde tekdüzeliğin sağlanmasının bir yolu da vergi yargısının icthaat yaratma fonksiyonunu gereği gibi yerine getirebilmesidir. Ancak gerek üç dereceli vergi yargı sisteminde gerekse bugün uygulanan sistemde bu fonksiyonun gereği gibi yerine getirilemediği gözlenmektedir.

Aynı konu üzerinde farklı karar organlarında farklı farklı kararlar verilebildiği gibi aynı konu üzerinde aynı yargı organında değişik dönemlerde farklı farklı kararlara rastlanılmaktadır. Bu çelişkili durum ise yargı organlarının sağlıklı işlemediği yolundaki eleştirilere yol açmaktadır. Bunun bir nedeni aynı yasayı uygulayan birden fazla dairenin olması ise bir diğer nedeni ise vergi yargı organlarının ağır iş yükü altında olmalarından

¹¹⁷ YET, A.g.e., s.89.

kaynaklanmaktadır.

Yargının müşterek ve bitmeyen derdi iş yüküdür ve bu doğrudur. Yargının belli kesiminde, yüksek mahkemelerin belli dairelerinde mevcut dosya sayısı normal çalışma ile eritilemeyecek sayılara ulaşılmıştır; adaleti biraz hızlandırmak için olağanüstü çalışmak gerekir. Özellikle yüksek mahkemelerde daha belirgin olan iş yoğunluğu bazen yargıcın özel yaşamını etkiler; zaman zaman da sağlığını tehdit eden noktalara kadar varır; öte yandan yüksek mahkemelerin “içtihat mahkemesi” olarak çalışmasında en büyük engellerden biridir.¹¹⁸ Danıştaya gelen iş yükünün sürekli arttığı Ek Tablo-9 incelendiğinde Danıştay Dava Dairelerine gelen iş yükünün 1986 yılında 41412 iken 1993 te 88264 1999 yılında ise 123666 olduğu görülmektedir.

Mahkemeler, Danıştay’ın ilk ve son derece olarak görev yaptığı 1982’den önceki döneme göre iş yükünün büyük bir çoğunluğunu Danıştay’ın üzerinden almıştır. Ankara İdare Mahkemesinin kurulduğu 1982 tarihinden 1998 yıl sonuna kadar verilen toplam 208.036 kararın, 59.201’inin temyiz edilip %71,54’ünün temyiz edilmemesi, vergi mahkemelerince verilen toplam 150.285 kararın 33.872’si temyiz, 21.994’üne itiraz edilmek suretiyle bunların da %77,46’sının Danıştay’a intikal etmemesi, ilk derece mahkemelerde verilen kararların çoğunu temyiz edilmediğini göstermektedir. Bu faktöre rağmen Danıştay’ın iş yükünün ortaya çıkan artışın nedenini araştırdığımızda ilk derece mahkemesinde ki yukarıda belirlenen iyileştirme etkenlerine karşı, 2575 sayılı Kanunda ilk derece görülen davalar karşı Danıştay Dava Daireleri kuruluna temyiz yolu getirilmesine ve 2577 sayılı yasada temyiz ilk incelemesinin kararı veren mahkeme tarafından yapılmasına ilişkin düzenlemeler dışında Danıştay’ın işleyişine etken önemli bir yasal düzenleme getirilmediği, gelen iş sayısının 1997 yılındaki %2’lik düşüş dışında her yıl bir önceki yıla göre hep artış göstererek, 1986’da 22.941’den 1998 yılı itibariyle 56.115’e yükseldiği gözlenmektedir¹¹⁹.

Ek Tablo 9 incelendiğinde Danıştaya gelen iş yükünün sürekli arttığını, 1986 yılında 41412, 1993’de 88264, 1999’da 123666 adet dosya Danıştay Dava Dairelerine yıl içinde gelmiş olduğu görülmektedir.

Her ne kadar görüş farklılıklarının vergi hukukunun özünde yer aldığı ve bu çelişkilerin

¹¹⁸ ALAN, A.g.e., s.15.

¹¹⁹ YET. A.g.e., s.6.

içtihatı birleştirme kararlarıyla giderilebileceği ifade edilsede¹²⁰ bu görüş farklılıklarının en aza indirgenmesinin vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkları da azaltan bir etken olacağı görüşündeyiz.

Kısaca ifade etmek gerekirse; içtihadın vergi yargısındaki önemi büyüktür. Vergi yargısını sürekli bir şekilde geliştiren, kanunlardan ziyade içtihatlardır. İyi bir içtihat düzeninin kurulması, uyuşmazlıkların çözümünde emek ve zaman tasarrufu sağladığı gibi idareye ve uygulamaya ışık tutacak uyuşmazlık sayısının azaltılması sonucunu da doğuracaktır.

4.3.5.Vergi Yargısı Sistemi İle İlgili Sorunlar

4.3.5.1. Vergi Yargı Kolu Olarak Bağımsızlık Sorunu:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de anlatıldığı üzere 1982 yılında üç dereceli vergi yargı sisteminden iki dereceli vergi yargı sistemine geçilirken vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olup olmaması gerektiği hususu çeşitli çevrelerde tartışılan bir konu idi.

Bu dönemde yapılan tartışmalarda Maliye İdaresinin görüşü vergi yargı sisteminin ne idari yargı ne de adli yargı kolu içerisinde yer alması, bu yargı sisteminin bağımsız olması gerektiği yönündeydi. Danıştay çevrelerinde ise, vergi tarhiyatı ve ceza kesmenin idari nitelikte bir işlem olduğu bu nedenle vergi yargısının idari yargı kolu içinde yer alması gerektiği görüşü hakimdi.

Bu tartışmalara Türk Vergi Yargı Sisteminin idari yargı içinde yer alması görüşü yönünde yasal düzenlemeler yapılmak suretiyle son verilmiştir. Ancak yapılan düzenlemeler bağımsız vergi yargısı sistemine ilişkin gerekçeleri ortadan kaldırmamıştır.

Vergi yargısının hukuki bilginin yanı sıra teknik bilgiyi de gerektiren bir uzmanlık işi olduğu hususu bugün de geçerliliğini koruyan bir olgudur. Vergisel işlemlerin tasarruf olarak idari tasarruf oldukları doğrudur. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümü, yapısı gereği muhasebe, işletme ekonomisi, bilanço tahlili, revizyon gibi birçok teknik bilgiyi gerekli kılmaktadır. İdare mahkemelerinde görev almış her kişinin bu bilgilerin edinmesinin kolay olmadığı ortadadır. Özellikle vergi yasalarının iktisadi olaylara ve izlenen maliye

¹²⁰ KANETİ Selim, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantı", Gelirler Genel Müdürlüğü Marmaris Toplantısı, 7-10 Ekim 1991, Maliye Bakanlığı Yay., s.248.

politikalarına bağılı olarak sık sayılabilecek aralıklarla değıştirilmeleri bu güçlölüğü daha da artırmaktadır.

Bugünkü sistemi savunan hukukçular, bağımsız vergi yargısına gerek olmadığını, zaten vergi yargısının idari yargı kolu içinde bir anlamda bağımsız olduğunu ileri sürmektedirler. Ancak stajyer hakim olarak mesleğe girişten hakim olarak atama yapılan süreye kadar ve nihayet atama yapıldıktan sonra bile vergi yargısı konusunda bir uzmanlaşma söz konusu değildir. Bugün idare mahkemesi üyesi olan bir yargıç yarın vergi mahkemesine ya da Danıştay'da vergi dava dairelerinden birine üye veya tetkik hakimi olarak atanabilir. Bu durumda teknik bilgi yönünden yeterli olmayan kişilerden oluşan bir yargı organı ne kadar iyi niyetli olursa olsun yasa hükümlerinin uygulanmasını gerektiği gibi sağlayamaz. Bu bakımdan vergi yargısının bağımsızlığından, vergi yargısının sadece idari yönden bağımsız olması gerektiği sonucunu çıkaramayız. Genel olarak vergi yargısının bağımsızlığından anlaşılması gerekenin, mesleğe girdiği ilk günden itibaren vergi hukuku ve vergi konusunu destekleyen yan bilimlerin iyice kavranmasına yönelik bir eğitimden geçen ve sadece vergi yargısında görev alacak yetişmiş kişilerden oluşan bir vergi yargı sistemi oluşudur. Konunun eğitim bölümünün yerine getirilmesinde Adalet Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın ortaklaşa eğitim programları düzenlenmesinin de yararlı olacağı görüşündeyiz.

4.3.5.2. Süzgeç Müesseselerinin Yetersizliliği:

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde etraflıca anlatılacağı üzere, yabancı ülkelerde, vergi uyuşmazlıkları yargı organlarına götürülmeden önce mutlaka idari aşamadaki çözüm yollarından geçmesi gereklidir. Süzgeç müesseseleri de dediğimiz bu müesseseler sayesinde vergi uyuşmazlıklarının %90'lara varan kısmı idari aşamada çözümlenmektedir.

Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının yüzde kaçının idari aşamada çözümlendiği, yüzde kaçının ise yargıya intikal ettiği konusunda resmi yada gayri resmi bir kayıt yoktur. Bu yönde bir kaydın olmaması vergi uyuşmazlıklarının bütünü konusunda değerlendirme yapmaya engeldir.

Yargı intikal eden uyuşmazlıklarla ilgili olarak Danıştay 3 ve 4 dairesinde esas defter kayıtlarının taranması yoluyla gerçekleştirilen çalışma sonucunda aşağıdaki saptamalar yapılmıştır.¹²¹

¹²¹ ENGİN İsmail-SARAÇOĞLU Fatih-DÖNMEZ Leman, "Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara 2000, S. 87, s. 241.

1.Gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların %78,8'i, kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların %84,57i vergi idaresi tarafından temyiz konusu yapılmıştır.

2.Gelir vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların %24,9'u kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıkların ise %16'sı vergi idaresi lehine sonuçlanmıştır.

3.Vergi idaresi, gelir vergisi ile ilgili olarak açmış olduğu davaların sadece %12,5'ini kazanırken kurumlar vergisi ile ilgili olarak açmış olduğu davaların sadece %7,9'unu kazanmıştır.

Özellikle bu son sonucun idarenin uyuşmazlık yaratarak gereksiz yere yargı organlarını meşgul ettiği yönünde bir mesaj verdiği belirtilebilir.

Bu sonuçlardan yola çıkarak vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesine yönelik etkin önlemler alınması gerektiği söylenebilir.

İhtilafların idari yolla çözülmesine başvurmadan, yargı organlarına gidilmemesi zorunlu bir yöntem olarak kabul edilirse, uyuşmazlıkları mahkemeye gitmeden, idari aşamada çözümlmek ve bu suretle hem kişileri hem idareyi ve hem de yargı organlarını uzun, yorucu ve masraflı bir takım işlemlerden kurtarır.¹²²

Sorunun niteliğine göre, yani iş yükünü davalar oluşturduğuna göre, çözüm için verilecek cevap mantiken "idare ile vatandaş arasında uyuşmazlığı ortadan kaldırmak, hiç değilse azaltmak" olmalıdır. Bunun yolu ise, hemen hazırlıklarına başlayarak gecikmeden İdari Usul Yasasını yürürlüğe koymaktır. İdari Usul Yasasının amacı; bir yandan idareyi hukuka uygun işlemler yapmaya zorlamak; bir yandan da menfaati ihlal edilenler yargıya başvurmadan önce idari itiraz yollarına yöneltilerek uyuşmazlığı idare içinde çözmektir. Böyle bir yasanın yürürlüğe konması için ciddi, ayrıntılı ve karşılaştırmalı hukuk araştırmasını da içeren bir çalışmaya ihtiyaç vardır. Konunun önemine binaen hazırlık çalışması idari yargının, üniversitenin ve idarenin müşterek çalışması ile başlatılmalıdır. Bu yasanın, yürürlüğe konulması ve idare tarafından titizlikle uygulanması halinde, uyuşmazlıkların kaynağından azaltılmasına, böylece yargılama sürecini hızlandıracağına ve Danıştay'ın "İçtihat Mahkemesi" olarak çalışmasına olumlu katkıda bulunacağına kesinlikle inanmaktayım.¹²³

¹²² TARSUSLUĞİL Kemal, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantı", Gelirler Genel Müdürlüğü Marmaris Toplantısı, 7-10 Ekim, 1991. Maliye Bakanlığı Yay., s.218.

¹²³ ALAN. A.g.e., s.15-16.

4.3.5.3. Adli Yargıda Yapılan Tespitlerden Kaynaklanan Sorunlar

Değerlendirme bölümümüzde de kısaca değindiğimiz üzere mükelleflerin adli yargıda yaptıkları bir kısım tespit işlemleri vergileme bakımından idareyi güç durumda düşürebilmektedir.

Örneğin Ticaret Mahkemeleri, iki şahitle defter ve belgelerin yandığını ileri süren mükellefler için durum tespiti yapmaktadırlar. Bu, hasmı olmayan bir davadır ve bir yanılığ söz konusu olabilir. Bu nedenle tespitin ve dolayısıyla kararın idari yargıda tartışma konusu yapılması gereklidir¹²⁴.

4.3.5.4. Yargıçların Statüsüne İlişkin Sorunlar:

Vergi yargıçları, yürütme organının düzenleyici işlemlerini denetlediği gibi, bazı çok önemli bireysel işlemlerden doğan uyuşmazlıklara da bakabilmektedir. Öyle ise yargıç bağımsızlığı ve güvencesi, hukuk devleti ilkesi açısından olduğu kadar, daha özel planda, vergi yargıçları bakımından da önem taşır. 1982 Anayasası yürütme organı karşısında yargıca, belli dokunulmazlıklar getirmekte (m. 138-140) ancak yargıçların mesleğe alınması, atanması, nakil ve diğer özlük işlerini yürütme organının etkili bulunduğu bir kurul şeklinde oluşturulan Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu na bırakmaktadır. Bu kurul tarafından alınan kararların dava konusu edilmeleri konunun diğer bir boyutudur.

Bu düzenleme kuvvetler ayrılığı ilkesi ve yargıçların bağımsızlığı ve güvencesi açısından önemli kuşklara yol açan bir düzenlemedir. Yargıçların bağımsızlığı ve güvencesi açısından Anayasal değişiklikler yapılırken bu hususun da dikkate alınmasının vergi yargısının yanı sıra tüm yargı sistemimiz açısından da olumlu olacağı görüşündeyiz.

4.3.5.5. Yargıçların Seçimi, Eğitimi ve Atamalarına İlişkin Sorunlar:

Bugünkü vergi yargı sistemine ilişkin sorunlardan bir diğeri de yargıçların seçimi, ve atamalarına ilişkindir. Mevcut uygulamada Adalet Bakanlığı 4 veya 5 yılda bir sınava açmak suretiyle idari yargı stajyer hakimi almaktadır. Sınavlar uzun periyotlarla yapılmakta bu ise bu sınava girmek isteyen kişilerin yığılmasına neden olmaktadır. Mevcut uygulamada sınavların uzun periyotlarla yapılmasının yanı sıra bir defa da çok fazla kişi alınmaktadır. Son olarak

¹²⁴ KILIÇDAROĞLU Kemal, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantı", Gelirler Genel Müdürlüğü Marmaris Toplantısı, 7-10 Ekim, 1991, Maliye Bakanlığı Yay., s.57.

1995 yılında Adalet Bakanlığı stajyer idare hakimliği sınavı açmış ve 330 adet stajyer, yazılı ve sözlü sınavı kazanarak mesleğe başlamışlardır. Bu sınavdan önce en yakın sınav ise 1990 yılında yapılmıştı.

Sınavların böyle uzun periyotlarla yapılması ve bu defa da 330 kişi gibi çok yüksek sayıda kişinin stajyer idari yargı hakimliğine alınması hem bu kişilerin seçiminin hem de eğitiminin zorluğunu beraberinde getirmektedir.

Alınan kişi sayısının fazla olması doğal olarak eğitim kalitesini düşüren bir unsurdur. Böyle bir ortam içerisinde bir stajyerle ilgilenmek ve bu stajyerlerin mesleki gelişimini izleyebilmek mümkün değildir.

2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunun sekizinci maddesinde adli yargıç hakim ve savcılığına atanabilmek için hukuk fakültesi mezunu olmak şart kılınmış iken, idari yargı adayları için alan daha geniş tutulmuş, hukuk fakültesi mezunları yanında hukuk bilgisine programlarında yeterince yer veren siyasal bilimler idari bilimler, iktisat ve maliye alanlarında en az dört yıllık yüksek öğretim yapmış olanların da adaylığa atanmalarına imkan verilmiştir. İdari yargı hakim adaylarının adli yargı hakim adaylarına nazaran daha geniş bir alandan sağlanması idari yargının görev özelliklerine uygun düşmektedir. Ancak yasanın kabul ettiği örgütün (hukuk bilgisine programlarında yeterince yer vermek) belirsizliği ve yoruma müsait olması bu alanı kanımızca lüzumdan fazla genişletmiş olmaktadır. İdari yargıda yargı görevine katılanların galip vasfının yargıçlık olduğu göz önüne alındığında bu ölçütün daha belirgin hale getirilmesi, örneğin hukukla ilgili zorunlu ana bilim veya bilim dallarının belirlenmesi suretiyle bir sınırlama yapılması gerekmektedir¹²⁵.

Stajyer idari yargı hakimlerinin eğitiminde Maliye Bakanlığı ile Adalet Bakanlığı'nın ortak programlar uygulaması, bu konuda yetişmiş elemana ve oldukça geniş dökümana sahibi olan Maliye Bakanlığı'nın birikimlerinden faydalanılması sanırız vergi yargısı hakimlerinin daha mücehhez bilgi ile donatılmalarına yardımcı olacaktır.

İdari yargı hakim adaylığına alınan kişilerin vergi mahkemesinde yada idari mahkemesinde görev alacakları, 2 yıllık staj döneminin sonunda çekilen kura ile tespit edilmektedir. Vergi yargısının idari yargı içinde yer alması nedeniyle idare hukuku ağırlıklı eğitim olan kişiler vergi yargısında, yapılan kura neticesinde görev almaktadırlar. Oysa ki,

¹²⁵ ALAN, A.g.e., s.16-17.

alınan adayların başlangıçta idare veya vergi mahkemesinde görev alacak olanlar şeklinde ikili bir ayırıma tabi tutulması ve eğitimlerin de bu düzen içersinde yapılması, vergi hakimlerinin eğitime ve yetiştirilmesine ilişkin sorunları çözecektir.

Aynı şekilde vergi mahkemeleri ile idare mahkemeleri üyelerinin mahkemeler arasındaki nakiller de yetiştirme sorununun bir devamıdır. Uzunca bir süre idare mahkemesi üyeliği yapmış bir hakimın vergi mahkemesine atanması hem bu kişi açısından hem de yargı organı açısından emek ve zaman kaybından başka bir şey olmadığı gibi bugün bazı yargı kararlarının tartışılıyor olmasının da başlıca nedenlerinden biridir. Vergi gibi uzmanlık gerektiren bir konuda hüküm verecek olanların kendilerinden beklenen uzmanlığa ulaşabilmeleri mesleğe girdikleri günden itibaren vergi uyuşmazlıkları ile ilgilenmeleriyle mümkün olacağı kanısındayız.

Öte yandan vergi yargıçlarının ekonomik koşullarının iyileştirilmesi ve 3568 sayılı kanun çerçevesinde Yeminli Mali Müşavirlik hakkının bilfiil vergi uyuşmazlıklarıyla uğraşanlara tanınması, vergi hakimliği mesleğine olan talebi artıracak gibi bu işle uğraşanların, kendilerini daha iyi yetiştirmelerine neden olabilecektir.



BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE ALTERNATİF MODELLER

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE ALTERNATİF MODELLER

Çalışmamızın bu bölümüne gelinceye kadar vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan oluşan üç mercili, iki dereceli Türk Vergi Yargı sistemi etraflıca anlatıldı.

1982 yılında idari yargılama alanında yapılan düzenlemeler sırasında vergi yargısı sisteminin bir kolu olarak düzenlendi. Ancak yapılan bu düzenleme, çalışmamızın önceki bölümlerinde de değinilen, vergi yargısının bağımsızlığı konusunun doktrinde tartışılıyor olması durumunu sona erdirmemiştir. İki dereceli vergi yargısının bağımsızlığı konusunun günümüzde hala tartışma konusu olmasının en önemli nedenidir.

Diğer taraftan çalışmamızın Beşinci Bölümünde yapılan değerlendirmeler sonunda ortaya konulan sorunların bir kısmı mevcut sistem içinde çözülebilecek nitelikte olmasına rağmen bir kısmının ise ancak sistem değişikliği yardımıyla çözülebileceği görülmektedir.

İşte bu çerçevede bugünkü sisteme alternatif olabilecek modeller gündeme gelmektedir. Bu modellerin temelinde ise vergi yargısının bağımsız olup olmamasına göre ileriye sürülen görüşler yer almaktadır.

Bu bölümde öncelikle ülkemizdeki vergi yargı sistemine alternatif teşkil edebilecek olan yabancı ülkelerdeki vergi yargı sistemleri anlatılacaktır. Daha sonra Türk Vergi Yargı sistemine alternatif olabilecek modeller kısaca anlatıldıktan sonra son bölümde ise mevcut sistemin yeniden yapılandırılmasına yönelik bir model önerisi ortaya konulacaktır.

5.1. BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ VERGİ YARGI SİSTEMLERİ

Dünya üzerindeki tüm yargı sistemleri tarihsel, ekonomik ve toplumsal özellikleri ve gelişimleri çerçevesinde ortaya çıkmıştır. Her bir yargı sistemi o ülkenin gereklerini dikkate almak durumundadır. Ülkelerin gerek ve gerçeklerine uymayan yargı sistemlerinin uygulamaya konulması, adalet mekanizmasının etkin bir şekilde çalışmasını engellediği gibi toplumsal barışın da tehlikeye girmesine neden olur.

Çalışmamızın bu bölümünde anlatacağımız, yabancı ülkelerdeki vergi yargı sistemleri de bu ülkelerin tarihsel, ekonomik ve toplumsal gerek ve gerçekleri dikkate alınmak suretiyle ortaya çıkmışlardır. Her biri bir model teşkil eden bu yargı sistemleri o ülkelerin koşullarına özgüdür. Bu nedenle, alternatif modeller bölümünde anlatılacak olan yabancı ülkelerdeki vergi yargı sistemlerine bu çerçeveden bakmak, o ülke modelleri ile ülkemizdeki modeli karşılaştırırken sanırım yararlı olacaktır.

Tarihsel ekonomik ve toplumsal gerek ve gerçeklerden hareketle ortaya çıkan vergi yargı sistemlerini, birbirinden ayırt etmemize yarayan temel özellikleri, bu vergi yargı sistemlerinin adli yargı içinde veya, idari yargı içinde yer almaları veyahut ta bağımsız yargı sistemi şeklinde düzenlenmiş olmalarıdır. Her ne kadar bir ülkedeki vergi yargı sistemini kaba çizgilerle bu modellerden birisine yerleştirmemiz mümkünse de her ülke modelinin kendine özgü kurallarının da göz önünde bulundurulması gerekir.

Bu bağlamda Almanya'da, İtalya'da, A.B.D.'nde ve Fransa'da uygulanmakta olan ve kısmen ya da tamamen Türk Vergi Yargı Sistemine alternatif olabilecek yargı sistemleri ve bu sistemlerin özellikleri ise çalışmamızın bu bölümünün konusunu oluşturmaktadır.

5.1.1.Almanya'da Vergi Yargı Sistemi

Alman vergi yargı sistemi Dünyanın diğer ülkelerindeki vergi yargı sistemlerinden ayrı bir özelliğe sahiptir. Ne Adli ne de İdari yargıya bağlı olan Alman vergi yargısı yargı kolu olarak bağımsız bir yargı koludur. Bu ülkede vergi uyuşmazlıkları, üç dereceden oluşan

bağımsız bir yargı kolu içinde çözümlenmektedir.

Bugünkü Alman vergi sisteminin ikinci özelliği ise, bir yargı birliğine sahip olmasıdır. Yani genel vergiler için uygulanan yargılama kuralları, Gümrük ve Tüketim Vergileri için de uygulanır. Bu vergilerden doğan uyuşmazlıklar da, aynen diğer vergiler gibi Mali Mahkemeler ve Federal Mali Mahkeme sistemi içinde çözümlenerek sonuçlandırılır.

Normal vergi yargısı, Federal Mali Mahkemenin üstünde sürdürülemez. Ancak ortada Anayasal bir sorun olursa, uyuşmazlık Anayasa Mahkemesine “Bundesverfassungsgericht” götürülebilir. Yalnız, kamu cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili uyuşmazlıklar, yukarıda belirtilen sistem içinde çözümlenmeyip, bunlar adli yargının görev alanı içine girerler.

Alman vergi yargısı 13 Aralık 1919’da yürürlüğe giren “Rayh Vergi Usul Kanunu” ile düzenlenmiştir¹²⁶. Adı geçen Kanun çerçevesinde mali yargı sistemi üç aşamalı olarak organize edilmiştir:

1.İtiraz

2.Dava açma

3.Temyiz

Üç aşamalı yargı sisteminde yargı organları sırasıyla şunlardan oluşmaktadır:

1.İtirazda:Maliye Dairesi

2.Dava açmada: Maliye Mahkemesi

3.Temyizde : Federal Maliye Divanı

Uyuşmazlıklar, mükellef ile vergi idaresi arasında barışçı yollarla çözümlenir. Bugün, Alman hukukunda, uyuşmazlıkların idari düzeyde çözümlenmesi konusunda mükelleflere her türlü olanaklar sağlanmıştır. Uyuşmazlıkların aşağı yukarı yüzde 96 sı barışçı yoldan çözümlenerek sonuçlandırılmaktadır. Mükellefler uyuşmazlıklarını dava şekline büründürerek yargı organlarına götürebilmek için, önce idari düzeydeki bu olanaklarını kullanmış ve bundan

¹²⁶ ALAYBEK Ali, Almanya’da Vergi Murakebesi ve Mali Kaza, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı no: 1995/98 s.28.

bir sonuç alamamış olmaları gerekir¹²⁷.

Yukarıda da belirtildiği üzere Alman vergi yargısında, uyuşmazlıkların tamamına yakın bir kısmı mükellef ile vergi arasında “ön itiraz” aşamasında çözümlenmektedir. Bunun nedeni ise Maliye idaresi nezdinde oluşturulan vergi komisyonlarına, vergilenme ile ilgili her türlü tassarıfları hatta itiraz kararlarını dahi, mükellefin talep etmesi veya muvafakatini bildirmesi şartı ile geri alabilme yetkisine haiz olmasından kaynaklanmaktadır.

Bir nevi vergi işlerinde uzlaşma komisyonu görevi yapan vergi komisyonlarının yetkilerinin böylesine geniş olması mali mahkemelere intikal eden uyuşmazlık sayısını azaltmaktadır.

Öte yandan bazı durumlarda itiraz yoluna başvurulmadan, doğrudan doğruya vergi mahkemesine başvurmak da mümkündür. Ancak mükellef bu talebini öncelikle Maliye İdaresine bildirir-genelde idare tarafından bu talep onaylanır-ve böylece mükellef Maliye Mahkemesi’ne dava açabilir.

5.1.1.1.Mali Mahkemeler

Almanya’da Mali Mahkemeler, vergi yargı kuruluşunun ilk derecesini oluştururlar. Bu mahkemeler, tamamen bağımsız olarak kurulmuş olup, uyuşmazlıkları maddi ve hukuki yönden inceleyerek karar verme yetkisine sahiptir. Mali Mahkemeler, bölge maliye kuruluşlarına paralel olarak eyalet merkezlerinde kurulmuşlardır. Gerekli görüldüğü takdirde eyalet merkezleri dışında da Mali Mahkemeler kurulabilir. Bugün Almanya da on beş adet Mali Mahkeme bulunmaktadır.

İhtiyaca göre mahkemelerin her biri, kendi içinde sayıları iki ile sekiz arasında değişen dairelere (kammer) ayrılırlar. Dairelerin yetki alanı, bölgenin coğrafi sınırları, gayri menkul, şirket vb. gibi vergilendirilebilir. Objeler ile vergi çeşitleri göz önüne alınarak saptanır.

Her daire en az beş üyeden oluşur. Bunların üçünün profesyonel yargıç olması gerekir. Daire içinde bulunan en kıdemli profesyonel yargıç o daireye başkanlık eder. Daire başkanları ve mahkemelerin profesyonel yargıçları, eyalet maliye bakanlarınca hukuk, ekonomi ve muhasebe bilgisine sahip kişiler arasından yaşadığı sürece görevde kalmak üzere atanırlar.

¹²⁷ KIZILOT Şükrü, Mali Yargı (Ders Notları): Ankara 1991, s.9.

Genellikle bu atamalar, yüksek derecedeki vergi memurları arasından yapılır. Mali Mahkemelere profesyonel yargıç olarak atanan kişiler, diğer yargıçların bütün yetki ve güvencelerine sahiptirler.

Mahkemelerin yargıç statüsünde olmayan diğer üyeleri ise, bu mahkemelerde bulunan komitelerce, çeşitli mesleki ve ticari kuruluşları temsil eden üyeler arasından dört yıllık süreler için seçilirler. Bunlar kendi sanat ve mesleklerini ilgilendiren uyuşmazlıkları görüşürlerken yargılamaya katılırlar. Seçilen üye sayısı oldukça fazla olduğundan, bir üye yılda en çok on iki gün oturuma katılır.

Daire başkanları arasından ayrıca, mahkemeyi temsil ve idari görevleri yürütmek amacıyla, eyalet maliye bakanınca bir mahkeme başkanı atanır. Mahkeme başkanı, mahkemenin tüm idari sorumluluğunu üzerinde taşıdığı gibi, yargıç olarak da dairesinin başkanlığı görevini yapar. Mahkeme başkanı olarak atanan kişi yaşadığı sürece görev başında kalır.

Yukarıda da belirtildiği üzere mükellef, uyuşmazlıklarını önce idari yollarla çözümlemeye çalışır. Bu girişiminden bir sonuç sağlayamazsa, bir ay içinde yetkili Mali Mahkemeye başvurarak vergi davası "steuerprozess" açar. Vergi dairelerinin de aynen vergi mükellefleri gibi Mali Mahkemelere dava açma yetkileri de vardır.

Davanın açılması yürütmeyi durdurmaz. Fakat, mahkeme gerekli görürse yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Vergi davası açıldıktan sonra, uyuşmazlıkla ilgili, dosya vergi dairesi tarafından olgunlaştırılarak ilgili mahkemeye gönderilir. Mahkeme olayı kısmen veya tamamen yeniden inceleyebilir. Mali Mahkemeler dilerse bilirkişilerden de yararlanabilirler.

Taraflar isterlerse duruşma yapılabilir. Duruşmada rapörtör olayın açıklamasını yapar. Duruşmalar esas olarak açık bir şekilde yapılır. Yalnız, mükelleflerin bunu kabul etmesi gerekir. Duruşmalarda mükellefleri genellikle kendi vergi müşavirleri temsil eder. Avukat tarafından yapılan temsile ender rastlanır.

Uyuşmazlık üzerine mahkeme, gerekli maddi ve hukuki incelemeyi yaparak kararını verir. Verilen kararlar "Alman" Ulusu adınadır. Bu kararlar düzenli bir şekilde yayınlanır. Burada şunu da belirtmek gerekir ki; Mali Mahkemelerin vermiş oldukları kararlar, diğer uyuşmazlıklar için emsal olmazlar. Yani, içtihat niteliğine haiz değildirler. Fakat uygulamada bu kararlardan yararlanılmaktadır. Mali Mahkemelerin vermiş oldukları kararları kabul

etmeyen mükellefler, bu kararları Federal Mali Mahkemeye temyiz edebilirler.

5.1.1.2. Federal Mali Mahkeme

Vergi uyuşmazlıklarını temyiz organı olarak çözümlemek üzere Münih'te kurulan Federal Mali Mahkeme, bir başkan, bir başkan yardımcısı, beş daire başkanı ve otuz beş kadar üyeden oluşmaktadır. Mahkemenin üyeleri, en az otuz beş yaşında olup, vergi hukuku, işletme ekonomisi, ekonomi, muhasebe vb. gibi alanlarda bilgi sahibi olmaları gerekir. Genellikle bu kişiler. Federal veya eyalet vergi dairelerinde vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili görev yapan memurlar, alt düzeyde Mali Mahkeme yargıçları, vergi müşavirleri veya vergi avukatları arasından seçilirler. Zaman zaman adı geçen bu yargı kuruluşuna adli yargı kolundan da yargıçlar atanarak, mahkemelerin daha geniş bir görüşe sahip olması sağlanır.

Bu mahkemenin bütün üyeleri, özel bir komitenin önerisi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından atanırlar. Atanan kişiler yaşadığı sürece görev başında kalırlar. Mahkeme başkan ve üyeleri bağımsız olup, yargıç güvencesine sahiptirler.

Federal Mali mahkeme kendi içinde, günün koşullarına göre dairelere ayrılır. Bu sayı, Maliye Bakanınca saptanır. Senato olarak adlandırılan bu dairelerden ayrı olarak, mahkeme içinde bir de Büyük Senato bulunmaktadır. Bu kurulun üyeleri mahkeme Başkanı, daire başkanları ve en kıdemli iki üyenin oluşturduğu Mahkeme Yönetim Kurulu tarafından seçilirler. Büyük senatoda bir başkan ve altı üye bulunur. Bu organın görevi, mali içtihatlarda birlik sağlamak ve dairenin herhangi birisince ilginç bulunarak adı geçen kurula getirilen uyuşmazlıklarda bir karara varmaktır.

Mahkemenin diğer bir organı olan Yönetim Kurulu ise, yukarıda belirtildiği üzere Büyük Senato üyelerini seçer ve yargılama yılı başında dairelerin yıllık çalışma planlarını hazırlar.

Bilindiği gibi, alt derece yargı organları olan Mali Mahkemelerin kararları, Federal Mali Mahkemeye temyiz edilebilir. Temyize yetkili olanlar, Mali Mahkemelere vergi davası açmış olan vergi mükellefleri olabildiği gibi, uyuşmazlıklarla ilgili olan vergi daireleri de olabilir. Yalnız, bu yüksek Mahkemeye temyiz yolu ile baş vurabilmek için, uyuşmazlığın tutarının 1.000 D.M'ı geçmesi gerekir. Diğer yandan Federal Mali Mahkeme, uyuşmazlıkları sadece hukuki yönden inceleyerek karar verme yetkisine sahip olduğundan, taraflar ancak mali

mahkemelerin kararlarının hukuki yönünü temyiz edebilirler.

Burada da taraflar isterlerse duruşma yapılır. Temyizin konusunu prensip olarak uyuşmazlıkların hukuki yönün oluşturduğu için, bu mahkemeye yeni deliller getirilemez. Görüşmeler sadece alt yargı organı durumunda olan Mali Mahkemelerin saptamış oldukları maddi olay ve deliller üzerinde yapılır.

Duruşma sonucu verilen kararlar, Mali Mahkemelerin kararlarının onaylanması veya kaldırılması şeklinde olur. Bazen de mahkeme, re'sen inceleme yetkisine dayanarak olayı yeniden karara bağlayabilir veya alt mahkemenin kararını bozmakla yetinir. Bu kararlar düzenli bir şekilde yayınlanır. Böylece Federal Mali Mahkeme, vergi uygulamasının jurisprudansını oluşturan bu yargısal kararıyla vergi daireleri idarecilerine, mükelleflere ve vergi müşavirlerine yol gösterirler.

Yüksek Mahkeme, bu yargısal fonksiyonundan ayrı olarak, vergi alanında bir danışma ve şikayet organı olarak da görev yapar.

5.1.2. İtalya'da Vergi Yargı Sistemi

İtalya'da vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinden bir yargı birliği yoktur. Vasıtasız vergiler ile transfer üzerinde alınan vasıtalı vergilerden doğan uyuşmazlıklar, ya barışçı yollarla idari düzeyde çözümlenmeye çalışılır veya yargı konusu yapılır. Mükellef, bu yolları birisini seçme yetkisine haizdir. Pek tabii ki; mükellefler, barışçı yolları uyuşmazlıklarını çözüp sonuçlandıramazlarsa, o durumda da vergi yargı organlarına başvurabilirler. Eğer uyuşmazlıklar idari düzeyde çözümlenememiş veya direkt olarak yargı yolu seçilmişse, başvurulacak organlar sırasıyla, ilçe, il ve Merkez Komisyonlarıdır. Merkez Vergi Komisyonunun kararları ise adli yargı organları önüne götürülebilir.

Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergileri ile ilgili vergi uyuşmazlıkları ise, ayrı bir sistem içinde çözümlenmeye çalışır. Bu uyuşmazlıklara, ilk olarak ticaret odaları, ikinci olarak da Maliye Bakanlığı tarafından bakılarak karara bağlanır. Maliye Bakanlığı'nın kararları ise, son olarak adli yargı düzeni içinde incelenerek sonuçlandırılır.

Aynı şekilde mahalli vergilerden doğan uyuşmazlıklar da genel vergi yargı sistemi ile bağlı değildir. Bu tür uyuşmazlıkların çözümlenmesinde de ayrı bir sistem kabul edilmiştir. Mahalli vergilere ilişkin olarak kendilerine vergi tarhi yapılan mükellefler itirazlarına önce

Mahalli Vergi Komisyonlarına yaparlar. Mahalli Vergi Komisyonlarının kararlarından tatmin olmadıkları takdirde uyuşmazlıklarını il idare mahkemelerine götürürler. Bu kuruluşlardan da istedikleri sonuçları sağlayamazlarsa, vasıtasız Vergiler Komisyonuna başvurabilirler.

5.1.2.1.Vasıtasız Vergiler İle Transferler Üzerinde Alınan Vasıtalı Vergilerden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

5.1.2.1.1.İlçe Vergi Komisyonları:

Vasıtasız vergiler ile transfer üzerinden alınan vasıtalı vergilerden doğan uyuşmazlıkları, ilk derece yargı oranı olarak çözümleyen ilçe vergi komisyonları, bir başkan, bir başkan yardımcısı ve sekiz üyeden oluşmaktadır. Bu kuruluşlarda ayrıca dört adet de yedek üye bulunur. İlçe Vergi Komisyonlarının başkan ve üyeleri, kariyerden gelen yargıç değildirler. Bunlar, o bölgenin maliye dairesi tarafından gösterilen adaylar arasından, gene o bölgenin belediye başkanınca atanırlar. Atanan kişiler dört yıl süre ile görevde kalırlar.

İlçe Vergi Komisyonları, iki daire olarak çalışırlar. Bu dairelerden biri, taşınabilir mallar ve kişilerle ilgili vasıtasız vergilerden doğan uyuşmazlıklara bakarlar. Diğerleri ise, taşınmaz mallar ilgili vergi uyuşmazlıklarını çözümlerler.

Mükellefler, vergi daireleri tarafından yapılan vergi tarhlarına karşı, kendilerine tebligatın yapıldığı tarihten başlayarak otuz gün içinde yetkili ilçe Vergi Komisyonlarına başvururlar. Bu komisyonların yargı yetkisi, idarenin bölgesel yetkisi ile sınırlıdır. Komisyonlar, karşılarına gelen uyuşmazlıkları uygulamaları gereken prosedür içinde inceleyerek kararlarını verirler. Bu kararları kabul etmeyen mükellefler veya vergi daireleri, bunlara karşı il Vergi Komisyonları katında itirazlarda bulunabilir.

5.1.2.1.2. İl Vergi Komisyonları:

Vasıtasız vergiler ve transferler üzerinden alınan vasıtalı vergilerle ilgili uyuşmazlıkları ikinci derece yargı organı olarak çözümleyen İl Vergi komisyonları, İlçe Vergi Komisyonları yapısındadır. Yani bu komisyonlar da, bir başkan, bir başkan yardımcısı ile sekiz esas ve dört yedek üyeden oluşurlar. Bunların yarısı o ilde oturan ve vasıtasız vergi mükellefi olan kişiler arasından diğer yarısı da adli yargı yargıçları ve aktif veya emekli olmuş devlet memurları arasından seçilen adaylar arasında Maliye Bakanınca atanırlar.

İl Vergi Komisyonları da ilçe Vergi Komisyonları gibi iki daire şeklinde çalışmalarını sürdürür. Maliye bakanlığı bu komisyonlar içinde ek daireler açma yetkisine sahiptir.

İl Vergi Komisyonları, vergi mükelleflerinin veya vergi dairlerinin yapmış oldukları itirazları, izlemeleri gereken usul hükümleri içinde inceleyerek gereken kararı verirler. Eğer kararlar taraflarca kabul edilmezse, bu kez bunlara karşı tekrar vergiler Merkez Komisyonu katında itiraz edilebilir.

5.1.2.1.3. Vergiler Merkez Komisyonu:

İl Vergiler Komisyonlarının kararlarını bir üst dereceden inceleme yetkisine sahip olan Vergiler Merkez Komisyonu, İlçe İl Vergiler Komisyonlarının aksine bir yargı kuruluşu niteliğindedir. Bu komisyon, Roma'da kurulmuş olup, bir başkan ve yirmi beş üyeden oluşmaktadır. Üyelerin beşi daire başkanı olarak çalışırlar. Komisyonun başkan ve üyeleri, aktif veya emekli olmuş, idari veya adli yargıçlar ve vergi alanından uzmanlık kazanmış yüksek dereceli memurlar arasında seçilir.

Vergiler Merkez Komisyonu, beş daire şeklinde görev yapar. Bu dairelerin kompozisyonu ve yargı alanları her yıl Cumhurbaşkanı tarafından saptanır. Bazı olağan üstü durumlarda daireler, Genel kurul şeklinde de çalışır. Adı geçen bu komisyon, kendisine yapılmış olan itirazlar üzerine gerekli incelemeyi yaparak, kararını verir. Bunun üzerine ise taraflar, uyuşmazlıklarını adli yargı safhasına dökebilirler.

5.1.2.1.4. Adli Yargıya Başvurma;

Taraflar, vasıtasız vergiler veya transferler üzerinden alınan vasıtalı vergilerle ilgili uyuşmazlıklarında, esas olarak yukarıda kısaca değinilen prosedürü izledikten sonra, davalarını bulundukları yerlerde adli mahkemelerde (Tribunali di cincondario) açarlar. Fakat İlçe veya il komisyonlarının vermiş oldukları kesin kararlar için direkt olarak adli mahkemelere başvurulabilir. Eğer taraflar başvurmuş oldukları bu adli mahkemelerden istedikleri sonucu elde edemezlerse, bu kez İsnitaf Mahkemelerince (Corti di Appello) gidebilirler. İsnitaf Mahkemelerinin kararları ise, Temyiz Mahkemesi (Corte Suprema di Cassazione) katında temyiz edilebilir.

5.1.2.2. Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergilerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

İtalya’da Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergileriyle ilgili uyuşmazlıklar, bu vergilerin özellikleri gereği ayrı bir yargılama sistemi içinde çözümlenerek sonuçlandırılır. Adı geçen vergilerden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ilk yetki, ticaret odalarına aittir. Eğer uyuşmazlık yetkili olan ticaret odasınca sonuçlandırılmazsa, taraflar bundan sonra Maliye Bakanlığına başvurarak uyuşmazlıklarını bu kuruluş içinde çözümlenmeye çalışırlar. Maliye Bakanlığının uyuşmazlık konusunda vermiş olduğu kararlar, daha sonra ise, adli yargı organlarına götürülür. Adli yargı organlar uyuşmazlıkları sadece hukuki yönü ile inceleyerek karara bağlarlar¹²⁸.

5.1.3. ABD’nde Vergi Yargı Sistemi

Amerika’da genellikle vergi uyuşmazlıkları, ilk derecede idari nitelik gösteren vergi mahkemesinde “Tax Court” çözümlenmeye çalışılır. Bu mahkemenin kararları ise, adli yargı organlarına intikal ettirilir. Görüldüğü üzere Amerika’da da vergi yargısı sistemi İngiltere’de olduğu gibi, sonunda adli yargıya bağlanmış uyuşmazlıkların ikinci dereceden itibaren bu yargı düzeni içinde sonuçlandırılması istenmiştir.

Ancak burada şunu da belirtmek gerekir ki; kamu cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili uyuşmazlıklar, ilk derecede, adli yargı düzeni içinde yer alan İstinaf Mahkemelerinde “District Courts” karara bağlanır. İstinaf Mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar ise, Temyiz Mahkemesinde “Supreme Court” temyiz incelenir.

Fakat Amerika’da da vergi uyuşmazlıkları, her şeyden önce prensip olarak idarenin aktif organları ile mükellefler arasında işbirliği düşüncesi içinde direkt anlaşmalar yoluyla çözümlenir. Yılda aşağı yukarı beş bin uyuşmazlığın yargı konusu yapıldığı düşünülürse, bu ülkede de uzlaşma yolunun ne kadar önemli olduğu kendiliğinden anlaşılır. Mükellefler, anlaşma yolu ile uyuşmazlıkların çözümlenmek için ilk önce bağlı bulunduğu vergi dairesinin ilgili servisi ile ilgi kurar.

Anlaşmazlık, önce idarede görevli bir memur önüne getirilir. Memur mükellefe olayı aydınlatıcı her türlü bilgiyi verir ve anlaşma sağlanmaya çalışır. Bu görüşme sonunda anlaşma

¹²⁸ KIZILOĞLU Şükrü, Mali Yargı (Ders Notları), Ankara, 1991, s.87.

olursa uyuşmazlık anlaşma ile sona ermiş olur.

Bu servislerde herhangi bir anlaşma sağlanmazsa, bölge müdürlüklerinden “regional office” temyiz şubesi “appeal division” adı verilen kurallara başvurulur. Bu kurallar, maliye memurlarından kurulu olmalarına rağmen, yarı bağımsız olarak çalışırlar. Buralarda da üzerinde uzlaşmaya varılamayan uyuşmazlıklar artık Vergi Mahkemesine veya Adliye Mahkemesine intikal ettirilir. Adliye Mahkemesine başvurabilmek için, verginin ödenmiş olması zorunluluğu vardır. Vergi Mahkemesine başvuru ise böyle bir zorunluluk yoktur.

5.1.3.1.Vergi Mahkemesi

Eskiden Vergi İtiraz Kurulu “Board of Tax Appeals” olarak adlandırılan Vergi Mahkemesi, Federal Yargı sistemi dışında organik yönden Devletin yürütme koluna bağlı bir idari bir organ karakterindedir. Vergi mahkemesi, on altı yargıçtan oluşmaktadır. Yargıçların her biri on iki yıllık dönemler içinde cumhurbaşkanı tarafından atanırlar. Vergi Mahkemesinin merkezi Washington da olmakla beraber bu kuruluş, büyük şehirlerde oldukça düzenli bir programla duruşmalarını yürütür. Gittikleri yerlerde tek yargıçlı olarak çalışırlar. Yani bu mahkemeler, genel yargının jürisiz mahkemeleri gibi çalışmalarını sürdürürler.

Bu yargıçların vermiş oldukları kararlar, bazen mahkeme baş yargıcının, bazen de duruşma yargıcının isteği üzerine tüm mahkeme yargıçlarının oluşturduğu bir kurulda tekrar gözden geçirilebilir. Bugün duruşma yargıçlarının vermiş oldukları kararların aşağı yukarı üçte biri bu kurullarda tekrar gözden geçirilmektedir. Vergi Mahkemesinde yapılan bu duruşmalarda Devleti Dahili Gelir Servisinin “Internal Revenue Service” baş hukuk dairesi temsil eder.

5.1.3.2.Adli Mahkemelere Başvurma

Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu kararlara karşı ise, yukarıda da kısaca değinildiği üzere, esas olarak önce bölge vergi dairelerinin bulunduğu yerlerde kurulmuş olan İstinaf Mahkemelerine itiraz edilebilir. Eğer o bölgede İstinaf Mahkemesi yoksa itirazlar, Washington kararları, bölge İstinaf Mahkemeleri yerine, Şikayet Mahkemeleri “Court Of Claims” denilebilecek yargı kuruluşlarına yapılır.

Gerek bölge İstinaf Mahkemelerinin kararları ve gerekse adı geçen Şikayet Mahkemelerinin kararları, en son olarak Washington’da bulunan Temyiz Mahkemesine

temyiz edilebilir. Amerika'da Temyiz Mahkemesi aynı zamanda bir Anayasa Mahkemesi gibi de çalışır. Bu ülke de vergi uyuşmazlıklarının çözümü genellikle bölge İstinaf Mahkemelerinde veya şikayet Mahkemelerinde kesin olarak sonuçlandırılır. Çok önemli olan vergi uyuşmazlıkları ile icthat birliği sağlanamayan davalara ancak, bu Yüksek Mahkemede bakılır¹²⁹.

A.B.D.'nde vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirilmeden önce idare ile mükellefin karşı karşıya gelmesi ve ihtilaf konusu tüm hususların ortaya konulması ve uyuşmazlıkların çözümlenmeye çalışılması esastır. Uyuşmazlıkların öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılması ve bu konuda gösterilen başarı, vergi yargısının yükünü hafifletmekte ve kısa sürede adil ve isabetli kararlar alınması sonucunda doğurmaktadır.

5.1.4. Belçika'da Vergi Yargı Sistemi

Belçika'da yargıda birlik ya da yargılanmada birlik ilkesi esas alınmıştır. Bu bağlamda tek tip veya tek sistemli yargılama teşkilatı kurulmuştur. Belçika'daki yargı sistemi, en alt kademedен derece derece yetkileri artan, en geniş yetkili ve en üst kademedeki Yargıtay kadar olan adli yargı teşkilatından oluşmaktadır.

Adli Yargılama Usulü Kanunu'nda her nevi anlaşmazlıkların çözümlenmesi için mahkeme derecelerine göre farklılıklar gösteren tek yargılama usulü getirilmiş, yargılama birliği sağlanmıştır.

Mahiyet itibarıyla, sıradan uyuşmazlıklardan büyük farklılıklar gösteren vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi de bu birlik fikrinden dolayı adli yargı teşkilat ve usulüne tabi olmuştur.

Belçika'da Direkt Vergiler İdaresince tahsil edilen vergilere ait itirazlar tek hakime ve ilk derece mahkemelerine gitmez. Bu vergilerin ilk itirazları idari teşkilat içinde incelenir ve karar bağlanır. Mükellef bu karara itiraz etmek için adli yargı teşkilatına başvurur. Bu başvuru da adli yargı kuruluşunun ikinci basamağı olan İstinaf Mahkemesi'ne dava açma şeklinde olur. Diğer vergiler ise doğrudan doğruya adli yargı kuruluşlarında muhakeme edilir.

Direkt vergiler konusundaki itirazları ilk incelenmesi kontrolör başkanı seviyesindeki hukuk işleri dairesi müfettişleri tarafından yapılır. Müfettiş gerekli incelemeyi yaptıktan sonra

¹²⁹ KIZILOĞ, A.g.e., s.92.

kararını bir rapor şeklinde ve öneri olarak bölge müdürüne verir.

Bölge müdürü, müfettişin de önerilerini göz önünde tutarak, itirazı gerekçeli bir karara bağlar. Bu karara alırken sadece mükellefin itiraz talebini değil, bütün gelirlerini takdir eder, diğer mükelleflerle mukayese eder. Vergi yasasındaki yanlış bir yorumu, maddi hataları düzeltir. Öte yandan müdürün uzlaşma yetkisi de vardır. Uzlaşma olmazsa yetkisine dayanarak verdiği kararı mükellefe taahhütlü olarak tebliğ eder.

Yukarıda da değinildiği üzere Belçika'da dolaysız vergiler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar, ilk itiraz safhası hariç Adalet Bakanlığı içinde yer alan genel mahkemelerde incelenir, yargılanır ve karara bağlanır.

Vergi uyuşmazlıklarına bakan hakim ve mahkemeler şöyle sıralanabilir:

- 1.Sulh hakimi
- 2.İlk derece mahkemeleri
- 3.İstinaf mahkemeleri
- 4.Yargıtay

Sulh mahkemeleri 25.000 Frankı geçmeyen taleplere bakar. Her türlü uyuşmazlıklar bu mahkemelerde karara bağlanır.

Bir veya birkaç hakimden teşekkül eden İlk Derece Mahkemeleri, istinaf ve temyiz mahkemesi yetkileri dışındaki bütün işlere bakar.

İstinaf Mahkemesi, birinci derecede mahkemelerin yargıladığı işlere 2'nci dereceden bakmak için kurulmuştur. İlk kuruluş kanununda bu mahkemeler birinci başkan, daire başkanları, danışmanlar, genel savcı, genel avukatlar, genel savcı vekilleri, mahkeme kalemi şefi, zabıt katipleri ve bir savcılık sekreterinden teşekkül etmiştir. Vilayet ve bölge vergi dairesi müdürlerinin kararlarına ikinci derece yargılama organıdır.

İstinaf mahkemesinde üye adayı olabilmek için 35 yaşını doldurmak ve en az 5 yıllık hukuk doktoru olmak, üniversitede öğrenim üyeliği yapmak, veya adli görevlerde bulunmak gereklidir. Genel savcı olabilmek için 35 yaşını doldurulmuş olmak ve en az 5 yıl adli görevlerde çalışılmış olmak şarttır.

Üç dairesi bulunan Yargıtay, tüm uyuşmazlıklarla birlikte vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en üst dereceli yetkili yargı organıdır. Yargılaya üye olabilmek için 40 yaşını doldurmak, Belçika’da hukuk doktoru olmak, en az 6 yıl baroda kayıtlı bulunmak veya adli görev yapmak, Danıştay’da görev yapmış olmak ve üniversitede hukuk tahsili yapmış olmak gerekir.

Öte yandan Belçika’da yargı olarak Danıştay’da yer almakta olup vergi yargısı içinde hiçbir fonksiyonu yoktur. Belçika’da Danıştay’ı bütün kanun teklifleri hakkında görüş bildirmek idari otoritelerle fertler arasındaki uyuşmazlıkları kanun ve kararnameler arasındaki uyuşmazlıkları çözmede görevlidir.

Dolaylı vergilerde uyuşmazlıkların çözümünde yetkili mahkemeler ise vergi tahsil bürosunun bulunduğu yerdeki mahkemelerdir. Bu tür uyuşmazlıklar da genel yargı sistemi içinde çözümlenir¹³⁰.

5.1.5. İngiltere’de Vergi Yargı Sistemi

İngiltere’de vergi yargısının vergi uygulamasındaki yeri. Kara Avrupa’sı ülkelerindeki gibi, geniş kapsamlı değildir. Yani, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bu ülkede de esas olan uzlaşma yoludur. Hatta İngiltere’de bu yol diğer ülkelerdekinden daha geniş bir uygulama alanı bulabilmektedir. Diğer yandan İngiliz vergi sisteminin yapısı da, uyuşmazlık sayısını oldukça azaltan faktörlerden biridir. Bu ülkede vergi uyuşmazlıklarının aşağı bir düzeyde tutan vergi sisteminin özellikleri ; 1-iyi bir vergi idaresinin var olması, 2-İç Gelirler Dairesi (The Board Of inland Revenue) kuruluşu içinde bulunan Vergiler Baş Müfettişliği (Chief Inspector of Taxes) servisinin vergi uyuşmazlıklarını çözmede geniş yetkileri olması, 3-vergi ceza uygulamasının amacının vergi almak olup cezayı arka plana itmesi, 4-servet beyanı yolu ile servetlerin devamlı olarak izlenmesi ve geniş bir denetim sisteminin kurulması, 5-defter ve belge tutma düzeninin yeterince yerleştirilmesi ve verginin çok eski bir geçmişe sahip olmasıdır.

Bu ülkede vergi yargısı, yukarıda gördüğümüz ülkelere göre değişik bir yapıdadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ilk itirazlar, değişik bir yapıdadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ilk itirazlar, esas olarak Genel Komiserler (Genel Commissioners) denilen kuruluşlara yapılır.

¹³⁰ ALTINTAŞ Esat, “Belçika Mali Kaza Sistemi”, Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu Sayı: 411/399-5 İzmir-1977.

Bazı vergi uyuşmazlıklarına ise, özel Komiserler (Special Commisioners) tarafından bakılır. Bazen de, Gelir Vergisi ile ilgili itirazlar, Genel veya Özel Komiserlere yapılacağı yerde, (Board of Referees) denilen Hakem Kurullarına veya 1960 Kanunu Mahkemelerine (1960 Act Tribunals) olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hakem Kurulları, Birinci Dünya Savaşı sırasında fazla kazanç vergisi (Exvess Profits Tax) ile ilgili bazı uyuşmazlıkları çözümlemek üzere kurulmuştur. Bu kuruluşlar bugün de aynı görevi yapmaktadırlar. Hakem Kurullarının, adı geçen bu görevden yarı olarak, Munzam, Gelir Vergisi ('Sur Tax') açısından aile şirketlerini dağıtmadıkları karların saptanması ve bu yönden çıkan uyuşmazlıkları çözümleme gibi görevleri de vardır.

1960 Kanunu Mahkemeleri ise, esas olarak hisse senetleri üzerinde oynayan oyunlarla vergiden kaçma konularından doğan uyuşmazlıklara bakarlar.

Yukarıda belirtilen dört kuruluşun kararları ise, yalnız hukuki açıdan Yüksek Mahkemelere temyiz edilebilir. Burada ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki; Arazi Vergisi Komiserlerinin (Land Tax Commisioners) görev alanı içine girer. Diğer yandan Gümrük vergisiyle ilgili olarak, değerlendirme ve vergilendirme sırasında doğan uyuşmazlıklarda; Genel veya Özel Komiserlere gitmeyip, bunlar (Arbitrator) denilen hakemlerce çözülür.

5.1.5.1. Genel Komiserler

Esas olarak Gelir Vergisinden doğan uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak çözümleyen Genel Komiserler, her vergi dairesinin bulunduğu yerde bulunurlar. Bunlar, o bölgenin iç durumuna göre en az üç, en çok yedi kişidirler. Bugün İngiltere'de aşağı yukarı yedi yüz Genel Komiser vardır. Genel Komiserler iyi ahlak sahibi olan vergi mükelleflerin arasından Adalet Bakanı (lord chancellor) tarafından atanırlar. İskoçya'da ise bu atamalar, ilgili şehir veya kasaba meclisi tarafından yapılır. Atanan kişiler süresiz olarak görevde kalabilirler. Genel Komiserlere yaptıkları iş için herhangi bir ücret ödenmez.

Bir komisyonun oluşabilmesi için en az iki komiserin hazır bulunması gerekir. İtiraz komisyonu olarak çalışan Genel Komiserler, genellikle üç kişi ile oturum yapmaktadırlar. Yukarıda da değinildiği üzere, Genel Komiserlerin vereceği, kararlar yüksek yargı organları katında temyiz edilebilir.

5.1.5.2.Özel Komiserler

Gelir, Munzam Gelir, Kazanç ve Munzam Kazanç Vergileri ('Excess Profits Tax') ile ilgili itirazları incelemeye ve bu konularda karar vermeye yetkili olan özel komiserlerin merkezi Londra'dır. Fakat Özel Komiserler, mükelleflere kolaylık olsun diye zaman zaman önemli bazı şehirlerde duruşmalar yapar.

İtiraz işlerine bakan Özel Komiserler, Hazine tarafından atanırlar. Atanan kişiler, genel Komiserler gibi, süresiz olarak görev başında kalabilirler. Genellikle bunlar vergi hukuku alanında bilgi sahibi olan Yüksek Devlet memurları olup, yaptıkları iş karşılığında ücret alırlar.

Özel komiserler de en az iki kişi ile oturum yaparlar. Genel Komiserler gibi bunların da duruşmalar sırasında şahit dinlemek, yemin ettirmek, delilleri incelemek, bilirkişi seçmek v.b. yetkileri vardır. Vermiş oldukları kararlar, hukuki yönden Yüksek Mahkemelere temyiz edilebilir.

5.1.5.3. Adli Mahkemelere Başvurma

İngiltere'de vergi yargısının ikinci derecesini adli mahkemeler oluşturur. Adli mahkemeler kendi içindeki iki dereceye ayrılır. Bunlar, yüksek Mahkemeler (High Courts) ve İstinaf Mahkemeleri diyebileceğimiz ('Courts Of Appeals')lerdir. Halk ve uygulamacılar arasında her iki mahkemeye de Yüksek Mahkeme denilmekte beraber, İstinaf Mahkemeleri, 'High Courts' olarak adlandırılan Yüksek Mahkemelerin üzerinde birer yargı kuruluşlarıdır. Uyuşmazlıklar, uygulamada esas olarak bu düzeyde son bulur. Fakat, istinaf Mahkemelerinin bazı kararları Lordlar Kamarasına "House of lords" götürülebilir. Lordlar Kamarası, esas olarak bir yasama organı olmasına rağmen bazen de bu görevine ek olarak uyuşmazlıklara üst derece yargı organı olarak bakar. Lord'lar kamarasında vergi uyuşmazlıklarına bakan ve "Appellate Judicature Committee" denilen iki komisyon bulunmakta, bu Komisyonlar Lordlar Kamarası adına uyuşmazlıkları dinleyip karara bağlamaktadırlar¹³¹.

Yukarıda belirtildiği üzere, İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları, uzlaşma yolu ile Maliye teşkilatı içinde çözümlenmektedir. Eğer bir uyuşmazlık yargı yolu ile çözümlenmek isteniyorsa, uyuşmazlıkların çözüm yeri adli yargı sistemi içindeki yargı organlarıdır. Bu

¹³¹ KIZILOĞLU, A.g.e., s.92.

nedenle İngiliz Vergi Yargı Sistemi; adli yargı sistemi içinde yer alan vergi yargı sistemlerine örnek gösterilebilir.

5.1.6. Fransa Vergi Yargı Sistemi

Fransız hukukunda vasıtasız vergiler ile Muamele Vergisinden doğan uyuşmazlıklar, birinci derecede idari Mahkemelerinde (Le Tribunal Administratif), ikinci derecede de Danıştay'da (Conseil d'Etat) çözümlenerek sonuçlandırılır. Vasıtalı vergiler ile harçlar ve Gümrük Vergisine ilişkin uyuşmazlıkların çözümü ise, adli yargının görev alanına girer.

Bütün bu vergilerden doğan ve kamu cezasının gerektiren vergi uyuşmazlıklarına, diğer ülkelerde olduğu gibi, Fransa'da da adli yargı organlarınca bakılır. Bu organlar sırasıyla, ceza mahkemeleri (Cour de Appeal) ve Temyiz mahkemesi (Cour de Cassation) dır.

Fransız vergi hukukunda da vergi uyuşmazlıkları, önce vergi mükellefleri ile vergi daireleri arasında dava konusu olmadan idari yollarda çözümlenir. Fransa'da vergi mükelleflerine bu konuda geniş olanaklar sağlanmıştır. Bugün bu ülkede vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı idari düzeyde çözümlenerek sonuçlandırılır.

5.1.6.1. Vasıtasız Vergiler İle Muamele Vergisinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

Yukarıda da belirtildiği üzere, Fransa'da vasıtasız vergiler ile Muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklar idari yargı kolu içinde çözümlenir. Mükellefler önce vergi dairelerine başvurarak uyuşmazlıklarını buralarda çözümlenmeye çalışırlar. Eğer bu yolda olumlu bir sonuç sağlayamazlarsa, uyuşmazlıklarını İdari Mahkemelerine götürebilirler.

5.1.6.1.1. İdari Mahkemeler

Fransa'da İdare Mahkemelerinin kuruluşu 1800 yılına kadar uzanmaktadır. Bu tarihten bu yana, mahkemelerin statüleri değişik şekillere büründürülmüştür. Bugünün Fransa'sında yirmi dört adet İdare Mahkemesi bulunmaktadır.

İdare Mahkemeleri, bölge esasına göre kurulmuş olup, bir başkan ve dört üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerden biri başkan yardımcılığı, diğeri de hükümet komserliği (commissaire de gouvernement) görevini yapmaktadırlar. Bunlardan Paris ve Strasburg İdare Mahkemeleri, bu bölgelerin işlerinin çokluğu nedeniyle diğerlerine göre değişik şekillerde

organize edilmişlerdir.

Diğerlerinden ayrı bir yapıda bulunan Paris İdare Mahkemesi bir başkan, üç daire başkanı ve on dört üyeden, Strasbourg İdare Mahkemesi ise bir başkan, bir başkan yardımcısı, bir hükümet komiseri ve beş üyeden oluşmuştur. Paris İdare Mahkemesinde beş üye hükümet komiseri olarak çalışır. Gereğinde Strasbourg İdare Mahkemesinde bulunan biri de hükümet komiseri olarak görev yapar. Bu kuruluşlardan Paris İdare Mahkemesi üç, Strasbourg İdare Mahkemesi ise iki daire şeklinde çalışmaktadır.

Mahkemelerin üyeleri, İçişleri Bakanı'nın önerisi üzerine Adalet Bakanı tarafından atanmaktadırlar. Atamalar, Milli İdare Okulunda öğrenimini tamamlayarak Danıştay Dava Dairesinde stajını yapmış kişiler arasından yapılır. Mahkeme başkanları ise, atanan bu üyeler arasından seçilirler. Başkan ve üyelerin atanma koşulları, görev ve hakları bir statü ile belirlenmiştir.

İdare mahkemelerine dava açma süresi iki aydır. Kural olarak davanın açılması yürütmeyi durdurmaz. Yürütmenin durabilmesi için bunun dava açılması sırasında istenmiş olması ve bu konuda da mahkemenin yürütmenin durdurulması isteğini kabul etmesi gerekir.

Mahkeme dava sırasında bilirkişilerden yararlanabilir ve davayı derinleştirebilir. Genellikle, gelir vergisinden doğan uyuşmazlıklarda duruşma kapalı olarak yürütülür.

Gerekli incelemeden sonra mahkeme, kararını verir. Kararları kabul etmeyen taraflar, bu kararlar için Danıştay'a dava açabilirler. İdare Mahkemelerinde uyuşmazlıklar hem maddi hem de hukuki yönden incelenerek bir karara bağlandığı için, Danıştay'a açılacak davalar, uyuşmazlığın sadece hukuka aykırı olduğu iddiasıyla yapılabilir.

5.1.6.1.2. İdari İstinaf Mahkemeleri

1.Ocak 1989 tarihinde Fransız İdari Yargısında değişikle Danıştay'ın iş yükünü hafifletmek ve böylece idari uyuşmazlıkların sürüncemede kalmasını önlemek amacıyla İdari İstinaf Mahkemeleri kurulmuştur.

Yapılan bu değişiklikle, idari mahkemelerle Danıştay arasına bir üçüncü mahkeme yerleştirilerek, Danıştay'ın istinaf yetkisinin bir bölümü bu yeni mahkemelere aktarılmış ve Danıştay, bu mahkemelerin kararlarına karşı temyiz merci haline gelmiştir.

Yeni kurulan idari istinaf mahkemelerinin görevi, idari mahkemelerin tam yargı davalarında verdikleri kararlarla ilgili olarak tam ve genel olduğu halde yetki aşımı davalarında verilen kararlar hakkında sınırlı tutulmuştur.

Fransız idari yargısında bir idari işleme karşı açılan ve onun iptalini amaçlayan davalar, başlangıçta konu edindikleri idari işlemlerin yalnızca şekil ve yetki unsurları bakımından hukuka uygunluklarının denetimini amaçladıklarından yetki aşımı davaları olarak adlandırılmıştır¹³².

İdari İstinaf Mahkemelerinin ihdas edilmesi sonucunda, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi, istinaf mahkemesi ve temyiz merci olma özelliğinde bir değişiklik meydana gelmemiştir. Yalnızca, istinaf mahkemesi olarak görevleri daraltılırken, temyiz mercii olarak görevleri genişletilmiştir.

Öte yandan yargılama usulünde yapılan değişikliklerle idari mahkemeler ya da idari istinaf mahkemelerinde yapılan bir başvuruya ait dilekçede;

- Yeni bir hukuk sorunu ortaya konuyorsa,
- Bu hukuk sorun ciddi güçlükler yaratmakta ise,
- ve birden çok uyuşmazlıkla ilgiliyse,

Mahkeme, başvuru hakkında karar vermeden önce, bir kararla dosyayı sorunun çözümü için Danıştay'a gönderir. Mahkemenin bu kararına karşı istinaf veya temyiz başvurusunda bulunulması mümkün değildir. Danıştay, sorunu üç aylık süre içinde ve görüşünü mahkemeye bildirir. Danıştay'ın bu görüşü veya anılan süre doluncaya kadar mahkeme, davanın esasını karara bağlamaz¹³³.

5.1.6.1.3. Danıştay

Fransa'da Danıştay, idari ve yargı görevlerini yapmakla yükümlü diğer kuruluştur. İdari ve vergi uyuşmazlıklarını çözümleme açısından Fransız idari yargı sisteminin ikinci ve son derecesini oluşturan bu kuruluş, kendi içinde beş daireye ayrılmıştır. Bu dairelerden dördü idari, biri de yargısal faaliyetlerde bulunurlar.

¹³² CANDAN Turgut, "Fransa'da İdari Yargı Reformu", *Danıştay Dergisi*, Ankara, S: 80, s.19.

¹³³ CANDAN. a.g.e.. s.26.

Bugün Fransız Danıştay'ında bir başkan, bir başkan yardımcısı, beş daire başkanı, elli üç üye (conseillers en service ordinaire) altmışdokuz üye yardımcısı (matres des requetes) ve kırk dört raportör (auditerures) görev almaktadır. Üye yardımcılar ve raportörler, davaların görülmesi için gerekli dokümanları hazırlar. Bu kişiler, uyuşmazlıkların çözülmesinde oy hakkına sahip değildirler. Kararlar, üye yardımcılar ile raportörlerin hazırladıkları dosya göz önüne alınarak üyeler tarafından verilir.

Danıştay'ın yargı organı olarak çalışan Dava Dairesi de (section du contentieux) kendi içinde onbir alt daireye (saus section) ayrılmıştır. Bu dairelerden yalnız üçü vergi uyuşmazlıklarını çözümler. Daireler, bir Danıştay Daire Başkanının başkanlığı altında, iki üye ve on kadar üye yardımcısı ile raportörden oluşur.

Her dairenin ayrı ayrı karar verme yetkisi vardır. Fakat, Danıştay Başkan Yardımcısının veya Dava Dairesi Başkanının veya alt daire başkanlarının veya hükümet komiserinin isteği ile uyuşmazlıklar, iki alt dairenin birleşik toplantısında görüşülüp karara bağlanabilir.

Yukarıda sıralanan organlardan ayrı olarak ilginç ve yeni bazı kanuni konularda düşüncelerini bildirmek üzere, on bir alt daire başkanı ile idari daireler tarafından seçilen dört üyenin oluşturduğu Dava Dairesi Genel kurulu (L' Assemblée Pleniere du Contentieux) kurulmuştur. Bu kurumda, Danıştay Başkan Yardımcısı başkanlık eder.

Danıştay'a başvurma ve yargılama usulleri idari ve vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargılama usullerine çok benzer. Ancak, Danıştay kararlarının nihai nitelikte olması nedeniyle bu kuruluş İdare Mahkemelerine oranla daha geniş bir yetkiye sahiptir.

1 Ocak 1989'da yapılan değişiklikle Danıştay'a yapılan temyiz başvuruları için ön inceleme yöntemi getirilmiştir. Bu yöntem gereği; Danıştay, temyiz başvurularına, asıl uyuşmazlığı incelenmesine geçmeden önce, kabul edilebilir nitelikte olup olmadığı veya ciddi nedenlere dayanıp dayanmadığı bakımlarından ön incelemeye tabi tutar. Bu incelemesi sonucundan, başvuruyu kabul edilebilir nitelikte görmez veya başvurunun dayandığı nedenleri ciddi bulmaz ise, başvuruyu reddeder¹³⁴.

¹³⁴ CANDAN: a.g.e.. s.25.

5.1.6.2.Vasıtalı Vergiler, Harçlar ve Gümrük Vergisinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

Fransa'da Muamele Vergisi hariç, vasıtalı vergiler ve harçlar ile Gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıkların, ayrı yargı organlarınca çözümlendiğine yukarıda kısaca değinmiştik. Bu tür vergilerden doğan uyuşmazlıklara bakmak, tamamen adli yargı organlarının görev alanı içinde kalmakta ve uyuşmazlıkların niteliklerine göre de bunlara, ceza veya hukuk mahkemelerinde bakılmaktadır.

Vasıtasız vergiler ile harçlar ve Gümrük Vergisinden doğan uyuşmazlıklar da, önce mükellef ile vergi daireleri arasında barışçı yollarla çözümlenmeye çalışılır. İdari düzeyde çözümlenemeyen uyuşmazlıklar, yargı kuruluşlarına intikal ettirilir.

Uyuşmazlık sadece mali uyuşmazlık niteliğinin de ise, bunun çözümüne ilk derecede Hukuk Mahkemelerinde (Le Tribunal Civil) de bakılır. Hukuk Mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar, doğrudan doğruya Temyiz Mahkemesine (Cour de Cassation) temyiz edilebilir. Diğer uyuşmazlık kamu cezasını gerektiren bir nitelikte ise, o zaman ilk derecede bunun çözümü. ceza Mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar daha sonra sırasıyla, İstinaf Mahkemelerine (Cour d' Appel) ve Temyiz Mahkemesine götürülebilir¹³⁵.

5.2. VERGİ YARGI SİSTEMLERİNİN ORTAK YÖNLERİ

Çalışmamızın bu bölümünde – ülkemiz açısından da alternatif model olarak dikkate alınabilecek- bazı yabancı ülkelerdeki vergi yargı sistemleri kısaca anlatıldıktan sonra, tüm bu modellerin ortak yönlerini şöyle sıralayabiliriz:

1-Vergi uygulaması, geniş bir anlayış ve hoşgörülülikle yürütülmektedir. Vergiyi tarh ve tahsil ile görevli Devlet kuruluşları mükellefin yardımcısı ve müşaviri gibi hareket ederler.

2-Vergi anlaşmazlıklarının çözülmesinde uzlaşma yolu geniş bir uygulama sahasına sahiptir. Bu sayede vergi uyuşmazlıklarının ancak %3-5 i vergi mercilerine intikal ettiğinden vergi yargı kuruluşlarının iş yükü büyük ölçüde azalmış olmaktadır. Uygulamada ve uzlaşmada, idari gelir kaynaklarını yok etmeden yeni mükelleflerin faaliyetini durdurmadan

¹³⁵ KUYUMCU, Emin, "Fransız Mali Kaza Sistemi, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:1962-112 Ankara 1962. OSMANBAŞOĞLU, Korkut, "Fransa'da Mali Kaza", Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu. İstanbul 1977.

vergilerin verimliliğini artırmak yolunu seçmektedir.

3-Vergi yargı mercileri, her türlü tesirden uzak bağımsız olarak vazife görürler. Yargı mercilerinin bağımsızlığı idarenin nüfuz ve tesirinden tamamen uzak olması ile mümkündür. Bu ise bir yandan vergi yargısında vazife alanların maliye idaresinin tesiri veya nüfuzu altında bulunmaması diğer yandan hakim teminatı ve yetkisi ile donatılmış olması şartına bağlıdır.

4-Vergi anlaşmazlığının en kısa zamanda çözülmesini sağlayacak özel usul hükümleri uygulanmaktadır. Yargı mercilerinin kuruluş ve çalışmaları bu esasa göre düzenlenmektedir.

5-Vergi anlaşmazlığının amme cezası ile ilişkisi varsa ceza davasına konu olan kısım adliye mahkemesi tarafından incelenir.

6-İlk dereceyi teşkil eden yargı organının kararı olayın maddi yönü bakımından kesin sayılır. Bunların kararlarına karşı sadece hukuki yönden yani kanunlara uygunluğu bakımından üst derecedeki mercilere başvurulabilmektedir.

5.3.TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNE ALTERNATİF OLABİLECEK MODEL ÖNERİLERİ

5.3.1. Bağımsız Bir Vergi Yargı Sistemi

Daha çok maliye idaresinin görüşü olarak kabul gören bu modele göre vergi yargısı da tıpkı adli yargı ve idari yargı gibi bağımsızlığa kavuşturulmalı ve vergi uyuşmazlıklarının böyle bir yargı düzeni içinde çözülmesi yerinde olacaktır.

1982 yılında idari yargı alanında yapılan değişikliklerin görüşülmesi sırasında idare tarafından savunulan bu görüş idari yargı içinde yer alan vergi yargısı sistemi kabul edilmiş olmasına rağmen hala alternatif model olabilme özelliğini taşımaktadır. Bu modele göre vergi uyuşmazlıkları özellikleri ve hukuki nitelikleri icabı bağımsız vergi mahkemelerinde ve bağımsız hakimler tarafından çözümlenecek ve bu mahkemeler tarafından verilen kararlar “yüksek Mali Mahkeme”, “Vergitay” tarafından denetlenecek ve bu mahkemenin üstünde başka hiçbir mercii bulunmayacak ve böylece bağımsız mali yargı kurulmuş olacaktır.

Bilindiği üzere başlangıçta idare hukukundan doğan idari uyuşmazlıklar adli mahkemelerde bakılarak karara bağlanıyordu. Daha sonraları ise, idari uyuşmazlıkların adli yargı düzeni dışında bağımsız bir idari yargı kolu içinde çözümlenmesi gereği ileri

sürülmüştür. İdare hukukçuları tarafından ileri sürülen bu görüş iki nedene dayanmaktaydı.

i. İdari uyuşmazlıkların kendilerine özgü teknik özelliklerinin olması ve adli yargı düzeni içinde yer alan mahkemelerin, idari uyuşmazlıkların teknik inceliklerini kavramayacak olmaları nedeniyle bağımsız bir idari yargı sistemi kurulmalıdır.

ii. Sosyal hayatın ilerlemesi ve kamusal hizmetlerin artması ortaya bir yığın idari uyuşmazlığın çıkmasına neden olmaktadır. Bu uyuşmazlıkların da adli yargı sistemi içinde çözülmeye çalışılması adli yargının iş yükünü artıracak ve sorunların çözümü uzun zaman alacaktır.

Bugün ise aynı durum vergi uyuşmazlıkları içinde geçerlidir. Gerçekten, vergi uyuşmazlıklarının çözümü bir çok teknik ve muhasebe bilgisi gerektirmektedir. Adli yargıcın veya idare mahkemelerinde görev almış bir kişinin bu bilgileri edinmesine olanak yoktur. Özellikle vergi kanunlarının ekonomik olaylara bağlı olarak sık sık değiştirilmeleri, bu güçlüğü bir kat daha arttırmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının bağımsız vergi yargı sistemi içinde çözülmesi gerektiğini ileri süren görüşleri şöyle özetleyebiliriz.

i .Vergi uyuşmazlıklarının çözümü bir çok teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Adli yargıcının veya idare mahkemesinde görev almış bir kişinin bu bilgileri edinmesi pek mümkün değildir.

ii. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, yargının her şeyi bilmesine gerek olmadığı, teknik eksiklerin bilirkişiye başvurmak suretiyle giderilebileceği ve bu nedenle ayrı bir vergi yargısına gerek olmadığı ileri sürülebilir. Fakat uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması davaların uzamasına, dava maliyetlerinin artmasına, gerçeklerin sapmasına neden olabilir. Her davanın bilirkişisinin yargıcının kendisinin olması ancak bağımsız vergi yargısı kurulması suretiyle sağlanabilir.

iii. İdari davalar her geçen gün artmaktadır. Öte yandan yargıya intikal eden idari uyuşmazlıkların büyük bir kısmı vergi uyuşmazlıklarıdır. Bu nedenle idari yargıda iş yığılmasını önlemek amacıyla da bağımsız vergi yargı sistemi kurulmalıdır.

iv. Bağımsız vergi yargı sistemi uyuşmazlıkların çözümü üzerine daha fazla eğilme ve

bu uyumsuzlukların süratle çözümlenmesini sağlar.¹³⁶

Bağımsız vergi yargısının kurulması çok önemli ve gereklidir. Vergi hukuku sahasında konuların çok sayıda olması ve ekonomik değişikliklere bağlı olarak vergi kanunlarının sık sık değiştirilmeleri, teknik ve muhasebe yönünden de vergi uyumsuzluklarının özelliklerinin bulunması sebebiyle vergi yargısının bağımsız olması, yani bu gibi uyumsuzlukların vergi mahkemelerinde çözülmesini gerektirir. Başka bir deyişle, ekonomik ve sosyal yapıdaki değişiklikler vergi uyumsuzluklarının kendilerine özgü teknik ve muhasebe özelliklerinin bulunması, vergi yargısının bağımsız bir sistem olmasını savunanları haklı çıkartmaktadır.

Tüm bu anlatılanlar ışığında bağımsız bir vergi yargı sisteminin kuruluş ve çalışmasında esas olacak ana ilkeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

-Uyumsuzlukları inceleyerek ve çözecek organın tarafsız ve bağımsız olması şarttır. Uyumsuzlukları incelemekle görevli mercilerin faal idareye ve özellikle alacaklı kamu idaresine bağlı olması mümkün değildir.

-Vergi kanunlarının arz ettiği özellikler ve ekonomik sosyal ticari faaliyetlere çok yakın ve sıkı bağılılığı dolayısıyla vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesi sadece kamu hukuku ve özel hukuk alanında geniş bir bilgiye sahip olmayı değil, sosyal ve iktisadi ilimlere, mali kanun ve usullere vakıf olmayı, milli ve uluslar arası faaliyet ve ilişkilere aşina olmayı, bu sahalarda meydana gelmekte olan devamlı gelişme ve değişimleri, bunların sebep ve sonuçlarını yakından takip ve araştırmayı gerektirmesi bakımından adli yargının ve klasik idari yargının dışında bağımsız bir kuruluşu zaruri kılmaktadır.

-Ayrıca, uyumsuzluğu inceleyecek ve hüküm verecek kimselerin her türlü endişe ve tesirden uzak bulunması da gerekir. Bu itibarla, bunların atanma, yükselme ve cezalandırma gibi özlük işleri işlemlerinin faal idarenin tesir ve nüfuzuna tabi olmaması, her türlü geçim endişe ve üzüntülerini giderecek şekilde maddi yönden tatmin edilmeleri şarttır¹³⁷.

Bu ilkeler ve esaslar çerçevesinde ilk derece mahkemesinden üst derece mahkemesine kadar her yönüyle bağımsız olan vergi yargısı, vergi yapısının temel fonksiyonlarını en etkin bir şekilde uygulanması sonucunu doğuracaktır.

¹³⁶ KARAKOÇ, A.g.e., s.32-33.

¹³⁷ ARIKAN Arif, "Mali Kaza", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt II, Sayı:1, s.29.34.

Bağımsız vergi yargı sisteminin gerekliliğine ilişkin tüm nedenlere rağmen bu modelin bugün için uygulanması Anayasal nedenlerle mümkün değildir. 1982 Anayasası'nın 146-160'ncı maddelerinde, yüksek mahkemeler sayılırken Anayasa mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdari Mahkemesi, Uyuşmazlık Mahkemesi, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunu' nun üst dereceli mahkemeler olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Anayasa da bağımsız vergi yargısının kurulabilmesine cevap veren bir düzenleme yoktur. Bu nedenle de mevcut anayasal hükümler yürürlükte iken bağımsız bir vergi yargısı sisteminin kurulması mümkün değildir.

5.3.2.Adli Yargı Sistemi İçinde Bir Vergi Yargı Sistemi

Vergi yargı sisteminin adli yargı sistemi içinde yer alması gerektiğine ilişkin görüşler ve bu görüşler çerçevesinde ortaya atılan modeller artık günümüzde önemini kaybetmiştir. Bilhassa Türk Vergi yargı Sisteminin, idari yargı sisteminin bir kolu olarak düzenlenmiş olması bu görüşlerin önemini yitirmesinde başlıca etken olmuştur.

Adli yargı sistemi içerisinde yer alan vergi yargı sistemine ilişkin görüşler ve modeller ülkemizde önemini yitirmiş olmasına rağmen yine de bu görüşlerin birer alternatif model olması ve bugün Belçika ve Hollanda gibi ülkelerde uygulanıyor olması, bu modelin çalışmamızın içinde yer almasının başlıca nedenidir.

Bu modele göre, bağımsız vergi yargısına gerek yoktur. Hatta vergi uyuşmazlıkları idari yargı organları içinde değil adli, yargı organları içinde çözülmelidir. Bu nedenle de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yeni yargı kollarının ihdas edilmesine gerek yoktur.

Bu modelin dayanak noktaları ise şu şekilde özetlenebilir.

i. Vergi hukukunun en yakın bağılık ve ilişkisi olduğu hukuk dalı, özel hukuktur. Tarh ve tahakkuk işlemleri birer idari işlem olmakla beraber, verginin dayandığı hukuki işlem, mülkiyet ve alım satım gibi ana kavramlar, esasen özel hukuk kavramlarıdır. Bu yönden vergi hukukunun mutlak ve kapalı bir dünya olarak ele almak doğru değildir.

Vergi yükümlülüğü, esas olarak özel hukuktaki herhangi bir yükümlülüğten farklı değildir.

Diğer yandan vergi usul hukuku, medeni usul hukukuna bağlı ve onun özel bir kısmını

oluşturur. Gerçekten vergi usul hukuku, vergi müessesesinden doğmuş bazı özelliklere sahip kurallara düzenlenmiştir. Bununla beraber aksi kanunda gösterilmedikçe veya durum ve şartlar gerekmedikçe, vergi uyuşmazlıklarında da medeni usul hukukunun uygulanması gerekir. Demek ki, vergi hukukunun açıkça değiştirdiği durumlar bir yana, vergi hukukunun hiç atıf yapmadığı veya dolaylı dolaysız atıf yaptığı bütün vergi konularına özel hukukun ilgili ilke ve kurallarına uygulamak gerekir.¹³⁸

Yine bu görüşe göre vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen yargıçların sadece vergi alanında uzman olmaları da yeterli değildir. Bugün vergi hukukunun anayasa hukuku, usul hukuku ve hatta uluslararası hukukla az çok ilişkisi vardır. Bu nedenlerle adli yargıçların bu uyuşmazlıkları çözmeleri daha kolay olacaktır.

ii. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün kendisine özgü bir takım özel uzmanlık istemesi de, bu uyuşmazlıkların genel yargı organları dışında çözümlendirmesini gerektirmez. Çünkü adli yargıcın karşısına çıkan özel uzmanlığı gerektirecek tek konu vergi uyuşmazlıkları değildir. Bugün adli yargı organlarının çözümledikleri Ticaret ve İş Kanunlarından doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde de yargıç, sık sık bilirkişilere başvurabileceği gibi, adli yargı kuruluşları içinde belli bir mahkeme sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlendirilebilir. Böylece bu bölümlerde çalışacak yargıçlar, konu üzerinde bilgilerini derinleştirecek, vergi alanında uzman yargıç olarak yetişirler.

Bu bölümün başında da belirtildiği üzere bugün tartışma konusu dahi yapılmayan adli yargıda yer alan vergi yapısı modeli, ülkemiz açısından, doktrinde tartışılmaktan öteye gidilmeyen bir model olarak kalmıştır.

5.3.3. Vergi Divanı Modeli

Bu model, mevcut vergi yargı sistemi ve idare ile yargı aşaması arasına “Vergi Divanı” müessesesi yerleştirmeyi içermektedir.

Bu modele göre idarenin temsilcileri ile uzun yıllar vergi yargıçlığı yapmış kimselerden oluşan ve tarhiyat öncesi görev yapacak “Vergi Divanı” oluşturulmalıdır. Bu divan, vergi aslı, faiz zam ve cezalar ile bilcümle mali yükleri, mükellef ve/veya temsilcisi ile tartışarak sonuca ulaşacak şekilde çalışacaktır.

¹³⁸ MUTLUER, A.g.e., s.17.

Önerilen bu model daha ziyade tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna eş değerdedir. Görev ve yetkileriyle itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonuna benzeyen bu divanı tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonundan ayıran tek farklılık tecrübeli vergi yargıçlarının da bu divanda bulunmasıdır.

Bu divanın idareye mi yoksa yargıya mı bağlı olacağı, verdiği kararların bir idare kararı mı, yoksa yargı kararı mı olduğu belli değildir. Böyle bir divanın oluşturulması vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına intikal etmeden çözülmesini sağladığı ölçüde başarılı olabilir. Öte yandan bu divanda çözülemeyecek yargı aşamasına intikal eden uyuşmazlıkların bilgi ve belge açısından hukuki temeli oluşturulmuş olacağından yargı organlarına düşen iş azalacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarında öncelikle “Vergi Divanı” na başvurunun zorunlu olması ise vergi uyuşmazlıklarını azaltan bir sonuç doğurabilir. Ancak idare ile yargı temsilcilerin oluşturduğu böyle bir kurumun, Anayasa’ nın kuvvetler ayrılığı ilkesiyle ne kadar bağdaştığı da ayrı bir tartışma konusudur.

5.3.4. Hakem Mahkemeleri (Kurulları) Modeli

Vergi yargısına ilişkin olarak öne sürülen bir başka model ise vergi uyuşmazlıklarının hakem mahkemelerine (kurallarına) bırakılmasına ilişkindir.

Hakem mahkemeleri, vergi dairesi temsilcileriyle mükellef temsilcilerinden oluşur. Hakem mahkemelerinin başında ise bir vergi yargıçısı bulunur. Bu mahkemelerin kararları, sonunda temyiz incelemesine tabi tutulmak amacıyla ya adli ya da idari yargı organlarına intikal ettirilir.¹³⁹

Ancak bu modelin pek savunulabilir bir yanı olmadığına dikkat çekilmelidir. Gerçekte, yargı yetkisinin, her şeyden önce kamu otoritelerince kullanılması gereğinin yanı sıra, temsilcilerin karşılıklı ilgi ve menfaatleri bu çeşit mahkemelerin işleyişini güçleştirebilir. Öte yandan bu mahkemelerde kanunların tam olarak uygulanmasından çok, karşılıklı tavizlere yer verileceği akla gelmektedir. Hakem mahkemelerinin başına meslekten bir yargıcın getirilmesi ise, bu yargıcın diğer üyeler üzerinde, bunların vergi konusundaki bilgisizlikleri nedeniyle etki yapabileceği ve sonuçta tek yargıçlı mahkemelerin bütün sakıncalarını ortaya çıkaracağı

¹³⁹ MUTLUER, A.g.e., s.13.

açıktır¹⁴⁰.

5.3.5. İstinaf Mahkemeleri Modeli

Fransa'da 1989 yılında idari yargı alanında yapılan reform sırasında idari mahkemelerle Danıştay arasında üçüncü bir mahkeme yerleştirilerek, Danıştay'ın bir kısım yetkileri bu mahkemelere devredilmiştir.

Daha önce Fransa'da vergi yargı sistemi anlatılırken istinaf mahkemeleri modeline değinilmişti. İstinaf mahkemesi modelini savunanlara göre, idari yargı içinde yer alacak istinaf mahkemeleri, vergi yargısında ideal örgütlenme biçimini sağlayacaktır¹⁴¹.

Bu modelde bölge idare mahkemeleri istinaf mercii sıfatını taşımakta ve Danıştay ise yüksek içtihat mahkemesi kimliğine tam anlamıyla kavuşmaktadır. İstinaf mahkemeleri modeli sayesinde vergi uyuşmazlıkları yerel mahkemelerde çözümlenecek ve bu mahkemenin uzmanlaşmış mahkeme olmaları nedeniyle vergi uyuşmazlıkları daha kısa sürede ve daha sağlıklı bir biçimde çözülmüş olabilecektir.

Esasen ciddi bir model önerisi olan istinaf mahkemeleri modeli, bir anlamda fonksiyonları azalan bölge idari mahkemelerini idari yargı işinden soyutlayarak onun yerine sırf vergi uyuşmazlıklarını çözecek olan bir yargı organı kurulmasına yönelik bir yaklaşımdır ve kişisel kanaatimize göre ülkemizde de uygulanabilirliği olan bir modeldir.

5.3.6. Mevcut Sistemin Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Model

Bir sistemin başarısı esasen sistemin mükemmel olmasından ziyade sistemi uygulayacak olan insan kaynağına bağlıdır. Bugün hangi vergi yargısı sistemini seçerseniz seçin onu uygulayacak olan insanlar, o sistemi uygulayabilecek bilgi ve beceriye sahip değilse herhangi bir başarı beklemek hayalden öteye gidemez.

Çalışmanın hazırlanması sırasında yapılan araştırmalar ve sistemin içinde yer alan kişilerle yapılan yüz yüze görüşmeler bizi vergi yargı sisteminin temel sorununun sistemden değil, sistemin uygulamasından kaynaklandığı sonucuna götürmüştür.

¹⁴⁰ KARAKOÇ, A.g.e., s.25.

¹⁴¹ KUMRULU Ahmet, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", II. Ulusal İdare Hukukunun Kongresi, s.232, Ankara 1993.

İşte bu nedenle, esasen bir model olmamasına rağmen, önce ortaya konan sorunlar çerçevesinde mevcut sistemin yeniden yapılanmasına yönelik görüşler şu şekilde özetlenebilir:

5.3.6.1.Vergi İdaresi Yönünden:

Yabancı ülkelerde vergi yargısı anlatılırken de değinildiği üzere, bu ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının %90'a yakın kısmı vergi yargısına intikal etmeden mükellef ve vergi idaresi arasında çözümlenmektedir.

Yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların sayısını azaltmanın bir yolu. uzlaşma kurumuna işlerlik kazandırmaktır. Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yollara başvurmaya gerek kalmadan çözümlenebilmesi hem yükümlüler, hem vergi yönetimi, hem de yargı organları bakımından olumlu sonuçlar doğurabilecektir. Bu yolla uyuşmazlıkların azaltılması yargı organlarının iş yükünü azaltacağı için mevcut davaların daha kısa sürede sonuçlandırılması mümkün olabilecektir. Davaların kısa sürede çözüme bağlanabilmesinin toplumsal yararlarını ve adalet sistemi üzerindeki olumlu etkilerini ayrıca belirtmeye gerek yoktur. Öte yandan. vergi mahkemelerindeki iş yükünün makul bir düzeye indirilmesi, yargıçların önlerindeki dosyalara daha fazla zaman ayırmalarını sağlayacak ve sonuç olarak verecekleri hükümlerin kalitesini artıracaktır. Kuşkusuz bütün bu olumlu etkiler Danıştay'a da yansımacaktır. Danıştay, böylece asıl var oluş sebebi olan yüksek içtihat mahkemesi işlevine kavuşabilecek ve gerek uygulama gerekse öğreti bakımından vergi hukuku literatürüne yaptığı katkıları artıracaktır.

Uzlaşma nedeniyle vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkların sayısının azalması, vergi yönetimi açısından da olumlu olacaktır. Bir kere, tarh edilen vergiler ve kesilen cezalarda bir miktar indirim yapılırsa da sonuç olarak vergilerin tahsili hızlanacaktır. Öte yandan, yönetim yargıdaki dava dosyalarını takip etme külfetinden de büyük ölçüde kurtularak asıl işlevi üzerinde yoğunlaşabilecektir. Ayrıca, sürekli yükümlülerıyla uyuşmazlık içinde olan bir idare görüntüsü de ortadan kalkabilecektir ki, bunun yükümlü psikolojisi üzerindeki olumlu etkilerini de göz ardı etmemek gerekir.¹⁴²

Uyuşmazlıkları yargıya gitmeden, idari aşamada çözümlemek hem mükellefleri, hem idareyi hem de yargı organlarını uzun, yorucu ve masraflı bir bakım işlemlerden kurtaracaktır.

¹⁴² DÖNMEZ, a.g.e., s.85-86.

Bunun için vergi tarhlarında anlaşmazlığın yargı önüne gelmeden, uzlaşma müessesesi ile idari aşamada kademeli olarak her yönüyle incelenmesi ve uzlaşma müessesesinin zorunlu hale getirilmesi gereklidir.

-Bir taraftan anlaşmazlık konularının gözden geçirilerek değerlendirilmesi ve gerekçeli olarak vergi ve cezanın düzeltilmesi ve idari ve mükellefin gereksiz yargı külfetinden kurtarılması sağlanmış olacaktır.

-Ayrıca uzlaşma sağlanmazsa bile vergi tarhının dayanaklarının hukuki ve maddi yönleri olgunlaştırılıp, sağlamlaştırılmış olacağından yargının işi azaltılmış, iyi ve kolay işlemesi sağlanmış olacaktır.

-Uzlaşma müessesesinin bu iki yararı sonucu, bir türlü tahsil ve tasfiye edilmeyerek sık sık vergi affına başvuru alan vergi ve cezaların birikmesi önlenmiş olacaktır.

-Ayrıca bu uygulamada, kurtarılmasına çalışılan Mali Müşavirlik Müessesesi ve Bakanlık Müşavirlerinin, idareye yardımcı olacağı, çalışmalara katkıda bulunabileceği düşünülmektedir¹⁴³.

Bu çerçevede idareyi geniş yetkiler tanınmalı ve idari çözüm yoluna başvurma belli bir süre ile sınırlandırılmalıdır. Mükellefin ihtiyarına bırakılan idari çözüm yoluna başvuru zorunlu hale getirilmelidir. Böylelikle vergi yargısının yükünün önemli bir miktarda azalacağı görüşündeyiz.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tüm eserleri Vergi Mahkemeleri ve Danıştay'a ulaştırılması bunun için adı geçen organların ve Maliye Bakanlığının bir organizasyona gitmeleri idare ve yargı arasındaki bilgi alış verişini hızlandıracaktır.

Bir başka önemli husus da duruşmalı yapılan yargılamalarda Hazine Avukatlarının durumuna ilişkindir. Bilindiği üzere, hakimin re'sen kararı veya uyuşmazlık konusu tutarın belli hadleri aşması halinde taraflardan birinin isteğiyle, idari yargıda yargılama duruşmalı olarak yapılmakta ve burada Hazine Avukatları idareyi temsil etmektedir. Hazine Avukatları hazineye ait her türlü davaya girdiklerinden vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili davalara da girmektedirler. Ancak bunların vergi konusuna yeterince vakıf olmadıkları da ayrı bir eleştiri

¹⁴³ MERZİ Behçet, *Vergi Reformu Konusunda Öneriler*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:1, Ankara 1993.

konusudur.

Bu durumun giderilebilmesi için Hazine Avukatlarının da kendi içersinde ihtisaslaşmaya gitmesi sanırız idarenin vergi yargı organlarında gerektiği gibi temsilini sağlayabilecektir. Diğer taraftan V.U.K.'nın mükerrer 378'nci maddesi gereğince inceleme elemanlarının Danıştay'da ve Vergi Mahkemelerinde dinlenilmesi müessesesinin etkin bir şekilde çalıştırılması da vergi yargısının etkinliğini artırabilecek bir unsurdur.

Öte yandan vergi hukukunun kaynaklarından olan iç genelge ve genelgelerin de bazı uyumazlıklarda yargı organlarınca bilinmesine gerek duyulmaktadır. Her ne kadar bu genelgeler Maliye Bakanlığı'nın işlerini düzenleyen bilgiler olsalar da bazılarının yargı organlarınca bilinmesine yönelik uygulamalar geliştirilebilir.

5.3.6.2.Vergi Yargı Organları Yönünden:

Vergi yargısının daha etkin bir şekilde işleyebilmesi için elbetteki asıl düzenlemeler yargı organlarında yapılmalıdır. Bu düzenlemeler stajyer idare hakimi alımından yetiştirilmesine ve mesleğe kabulüne kadar tüm alanları kapsamak zorundadır.

Vergi yargı sistemine ilişkin değerlendirmelerin yapıldığı bölümdeki eleştiriler çerçevesinde, mevcut sistemde şu konularda iyileştirme yapılması vergi yargı sistemini daha etkin kılacaktır.

-Stajyer idari yargı hakimliğine alınanların giriş sınavından itibaren vergi hakimi adayı ve idare hakimi adayı olarak ikiye ayrılmalrı, bu kişilerin eğitimi ve yetiştirilmelerinin bu ayırım çerçevesinde gerçekleştirilmesi,

-Meslekiçi eğitim programlarında Maliye Bakanlığı ile Adalet Bakanlığı'nın ortak programlar hazırlanması ve bu sayede Maliye Bakanlığının bilgi ve birikiminin vergi hakimlerine aktarılmasına olanak tanınması,

-Mesleğe girişte yapılan vergi hakimi-idare hakimi ayırımının meslekten ayrılana kadar devam etmesi ve böylelikle tam uzmanlaşmanın sağlanması,

-Vergi hakimlerine 3568 sayılı yasa hükümleri çerçevesinde Yeminli Mali Müşavir ünvanının verilebilmesine yönelik yasal değişiklik yapılması, (vergi hakimliğinin cazibesini artıracğı gibi, vergi hakimlerinin tam anlamıyla uzmanlaşmasına da katkıda bulunacaktır),

-İş yükünün yoğun olduğu illerde yeni vergi mahkemeleri kurulması, mevcut mahkemelerindeki üye ve Danıştay'daki tetkik hakimi sayısının artırılması,

-Bölge idari mahkemelerinin görev alanlarının geliştirilmesi yada Bölge Vergi Mahkemesi veya İstinaf Mahkemesi sıfatıyla yeni temyiz mercilerinin kurulması ve böylece Danıştay'a ulaşan uyuşmazlık sayısının azaltılması ve Danıştay'ın içtihat yaratma fonksiyonunun ön plana çıkarılması,

-Danıştay Vergi Dava Dairelerinin verdiği bütün kararların daha kısa aralıklarla yayımlanması,

-Danıştay'ın önemli hukuki konularda "İlke Kararları" vermesi ve doğal olarak bu kararlara bütün dairelerin uyması, bu bağlamda çok yavaş çalışan içtihatları birleştirme yönteminin hızlandırılması,

-Tek bir Vergi Yargılaması Usul Hukukunun tesis edilmesi,

-Vergi yargısında özellikle Danıştay'da verimliliği arttırmak için kalem hizmetlerinin, dava dosyalarının tasnifinin rasyonel hale getirilmesi, Bilgi İşlem Merkezinin ihtiyaçlarının giderilmesi ve buradan uygulayıcıların ve mükelleflerin de yararlanmasının sağlanması, şeklinde sıralanabilir.

Son olarak konuyla ilgili olarak 25/7/1995 tarih ve mükerrer 22354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1996 ve 2000 yıllarını kapsayan "YEDİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI"nda "Adalet İle İlgili Hedefler" başlığı altında şu hedefler, önümüzdeki yıllarda yargı alanında, özellikle vergi yargısı alanında yapılması muhtemel değişiklikler hakkında fikir verecektir.

Amaçlar, İlkeler ve Politikalar: Adalet hizmetlerinde adil, hızlı, etkin ve ekonomik sonuç almayı sağlamak üzere; teşkilat yapısında, hukuk kurallarında, hakim, savcı ve adalet meslek personeline ilişkin politikalarda köklü düzenlemeler yapılacaktır.

Mahkeme teşkilatlarını yeniden yapılandıran, yargılama usullerini yeni baştan düzenleyen, yargıyı tıkayan hükümleri, kanunlardan ayıklayan kanunların dilini sadeleştiren ve bir kısım uyuşmazlıkların bir kurul önünde uzlaşma yoluyla çözülmesi esasını getiren,

Türkiye Büyük Millet Meclisi gündemindeki reform paketi içinde yer alan tasarıların kanunlaştırılması halinde yargı sisteminin hızlandırılmasında önemli bir adım atılmış olacaktır.

.....

Devlet ile kişiler arasındaki uyuşmazlıkların uzamasını önlemek maksadıyla kamu avukatlarının yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenecektir.

.....

Adalet hizmetlerinde fiziki alt yapı eksiklikleri tamamlanacak, yargı sistemine modern araç ve gereçlerle takviye edilmesi ve bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması sağlanacaktır.

Yargının tam bağımsızlığını temin etme amacı ve hukukun üstünlüğü ilkesi doğrultusunda 2461 sayılı Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu yeniden düzenlenecektir.

“Hukuki ve Kurumsal Düzenlemeler” ekinde ise konuyla ilgili şu açıklamalar yer almaktadır.

“Bölge İdare mahkemelerinin oluşumları değiştirilmekte İdare ve vergi mahkemelerinde tek hakimle çözümlenecek uyuşmazlıkların kapsamı genişletilmektedir.”

5.3.7.Sonuç

Vergi Anayasal bir ödevdir. Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi kamu gücüne dayanılarak alınır. Ülkede yaşayan vatandaşların hemen tamamına yakın kısmının vergi idaresiyle ilişkide bulunduğu bilinen bir gerçektir. Bu ilişkinin sonucunda vergi idaresiyle vergi yükümlüleri arasında bir takım uyuşmazlıkların çıkması doğaldır.

Bu uyuşmazlıkların çözümü ya idari yolla ya da yargı yoluyla yapılmaktadır.

1982 yılında yürürlüğe giren iki dereceli vergi yargı sistemi ile Türk Vergi Yargısında reform mahiyetinde değişiklikler yapılmış ve vergi yargısı Anayasamızın öngördüğü çağdaş bir düzene kavuşmuştur.

Bugün uygulanmakta olan vergi yargı sistemi, eski sistemin aksayan yönlerini büyük ölçüde ortadan kaldırmıştır. Ancak, gerek idari ve yasal düzenlemeler, gerekse yargı sistemindeki bu düzenlemelere rağmen bütün problemlerin giderilebildiğini söylemek mümkün görülmemektedir. Her şeye rağmen gereksiz yere davalar açılmakta ve yine davalar uzun süre yargı mercilerinde kalabilmektedir.

Öte yandan aynı konularda verilen farklı farklı kararlar nedeniyle yargının içtihat yaratma fonksiyonundan gereği gibi yararlanılmamaktadır.

Vergi yargısından beklenen sonucun elde edilebilmesi için sistem değişikliğinden ziyade mevcut sistemin yapısal sorunları üzerinde durulmalıdır. Bu bağlamda öncelikle ele alınması gereken vergi yargısı sisteminin en önemli unsuru olan nitelikli ve yetişmiş insan kaynaklarının, rasyonel bir şekilde istihdam edilmesidir. Önemli olan hangi sistemin uygulanacağından çok, sistemi uygulayacak olanların niteliğidir.

Vergi yargısı sistemi, vergi idaresi ve vergi denetim örgütüyle, vergi yargı organlarının etkin bir şekilde çalışmaları sonucunda kendisinden beklenen yararı gösterebilecektir.

Bir vergi yargı sisteminin başarısı, herşeyden önce o sistemin içinde yer alan yargı kuruluşlarının çözümlendikleri uyumsuzluk sayısına bağlıdır. Yani büyük iş yükü altında bulunan yargı organları ne kadar iyi organize edilmiş olurlarsa olsunlar, kendilerinden beklenen olumlu sonuçları veremezler. Bu itibarla vergi idareleri ile yükümlüler arasında doğan uyumsuzluklar önce kaynağında barışçı yollarla çözümleyerek neticelendirmek gerekir. Günümüzde gelişmiş olarak adledilen batı ülkelerinde vergi yargısı sistemlerinin başarısı buna dayanmaktadır. Yani bu ülkelerde vergi yargısı, uzlaşma müessesinin temelleri üzerine oturmuştur denilebilir. Azgelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de uzlaşma müessesesi istenilen bir düzeye ulaşamamıştır. Bu nedenle yapılacak yeni bir vergi reformunda zaman geçirmeden bu müesseseyi kuruluş, işleyiş ve uygulanacak kurallar yönünden işler bir duruma getirerek yargı organlarının iş yükünü düşünerek onlara rahat bir çalışma ortamı hazırlanmalıdır.

Yukarıda niteliklerini açıkladığımız üç yasanın yürürlüğe girmesiyle idari yargı ve doğal olarak idari yargının bir kolu sayılan vergi yargısı alanın da getirdikleri yeni hukuksal kurumlar, düzenlemeler ve ulaşmak istedikleri hedefler itibariyle bir reform amaçlanmıştır. Vergi yargısının bugünkü kuruluşunu, işleyişini, mensuplarının hak ve görevlerini, vergi

yargısında uygulama usulünü bu yasalar belirlemişlerdir. Ancak yapılan bu düzenlemeler artık ihtiyaca cevap vermemektedir. Yeni sistemin uygulanmasında ortaya çıkan sorunların iyi teşhis edilmesi, sistemde meydana gelen tikanıkların çıkarılacak uyum yasalarıyla giderilmesi gerekir.

Sonuç olarak; etkin bir vergi yargı sistemi, vergi bilincine ulaşmış bir mükellef kitlesi, belirli bir sistem içinde düzenlenmiş yasalar, bu yasalar her yönden etkin bir şekilde uygulayan vergi idaresi ve vergi uyuşmazlıklarını en kısa sürede çözen ve kararıyla içtihat oluşturan yargı organlarınca oluşturulabilir.





KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

AKSOY, Şerafettin. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

—————. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1982.

ALAYBEK, Ali. *Almanya’da Vergi Murakebesi ve Mali Kaza*, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı No:1959/98.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. *Anayasa Yargısı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1997.

BALTA. T. Bekir. *İdare Hukukuna Giriş*, TODAİE Yayınları Yay. No: 117 Sevinç Matbaası, Ankara:1970.

BİLGE Necip. *Medeni Yargılama Hukuku*, Ajans-Türk Matbaası Ankara 1965.

BULUTOĞLU, Kenan. *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, Değişik 5. Baskı, İstanbul, 1976.

CANDAN, Turgut. *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları Ankara:1994.

—————. *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara:1995.

ÇAĞAN, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ERGINAY, Akif. *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara:1988.

ERİMEZ, Rüştü. *Vergi Usul Hukuku Reformu*, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1978.

ERKUT. Celal-SONBAY, Selçuk: *Anayasa ve İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Kanunlar*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995.

ESEN, Ahmet. *Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Erk Basımevi, Ankara, 1983.

GÜNDAY, Metin. *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1996.

- GÜNEŞ, Gülsen. *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref-DİNÇER Güven. *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara 1996.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref-AKKILIOĞLU Tekin. *Yönetim Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 5.Baskı. (Turhan Kitabevi), Ankara 1982.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. *Yönetsel Yargı*, Turhan Kitabevi, Ankara:1996.
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi: *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Ünal Matbaası, Ankara:1976
- KARAKOÇ, Yusuf. *Vergi Yargılama Hukuku*, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995.
- KIZILOT, Şükrü. *Mali Yargı (Ders Notları)*, Ankara, 1991.
- KOÇANOĞLU, O. Salim. *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, Yaylacılık Matbaası, İstanbul, 1982.
- MERZİ, Behçet. *Vergi Reformu Konusunda Öneriler*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayın No:1, Ankara 1993.
- KUMRULU, Ahmet *Vergi Yargısında Sorunlar*, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunlar, Şafak Matbaacılık, Ankara 1990.
- KURU, Baki-ASLAN, Ramazan-YILMAZ, Ejder: *Medeni Usul Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 1986.
- MUTLUER, Kamil. *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir 1975.
- KUYUMCU, Emin. *Fransız Mali Kaza Sistemi*, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:1962-112, Ankara, 1962.
- ONAR, S. Sami. *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Akgün Matbaası, İstanbul 1952.

ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami. *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ankara, 1993.

ÖNEN, Ergun. *Medeni Yargılama Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:442, Ankara, 1979.

ÖZAY, İlhan. *Gün ışığında Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 1994.

SÖNMEZ, Erdal-AYAZ Garip. *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara Şubat'99.

ŞENER, Abdüllatif. *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yayınları, No:39, İstanbul. 1990.

TEZEL, Adnan. *Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı*, Şafak Matbaacılık, Antalya 1990.

ULUATAM, Özhan. *Türk Vergi Hukuku*, Ankara, 1990.

YAĞMURLU, Tahsin-GENÇ, Kamer-BULUT, Mehmet: *Mali Yargılama Usulü ve Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları*, Ayyıldız-Matbaası, Ankara 1976.

YENİCE, Kazım-ESİN, Yüksel. *Açıklamalı, İçtihadlı-Notlu., İdari Yargılama Usulü*, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayi, Ankara 1983.

YILMAZ, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Kitabevi 1986, Ankara.

ETÜD, SEMPOZYUM VE MAKALELER

AKILLIĞLU, Tekin. "İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri", **II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, 10-14 Mayıs 1993

ALAN, Nuri. "İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Danıştay Dergisi*, S.97, 1999.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. "Vergi Yargısı ve Sorunları", *Danıştay Dergisi*, S.32-33, 1993.

ALTINTAŞ, Esat. "Belçika'da Mali Kaza Sistemi", *HUK Bilim Raporu s.411/399-5*, 1977.

BAYINDIRIR, Ahmet. "Vergi Mahkemeleri Göreve Başlarken", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.32-33, 1993.

CANDAN, Turgut. "İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması Müessesesi (1), (2)", *Yaklaşım Dergisi*, S.22-23, 1994.

CANDAN, Turgut. "Fransa'da İdari Yargı Reformu", *Danıştay Dergisi* S. 80, 1990 Ankara.

ÇETİNTEME, Harun. "İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları", *Danıştay Dergisi* S. 68. 69. 1998.

DOLUN, Galip. "Mali Kaza", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 12. Şeri-1966.

DÖNMEZ, Recai. "Vergi uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım", *Yaklaşım Dergisi*, S.91, 2000.

DURAN, Lütfi. "İdari Yargı Adlileşti", *İdari Hukuku ve İlimler Dergisi*, S.53, 1982.

ERKAN, Fikret. "İdarenin Yargısal Denetimi ve İdari Yargı Kararlarının İnfazı", *Türk Hukuk Dergisi*, S.41, 1999.

ENGİN, İsmail-SARAÇOĞLU, Fatih-DÖNMEZ, Leman. "Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Sonuçları Üzerinde Bir Değerlendirme", *Yaklaşım Dergisi*, S:87, 2000.

ERTUĞRULOĞLU, Mehmet. "Mali Kaza", *Maliye Mecmuası*, 1946, C.II, S.41-42.

GÜREL, Erdal. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı ile İlgili Getirilen Yasal Düzenlemeler ve Uygulamaları, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.76, 1995.

KANETİ. Selim. Vergi Hukukunda Gelişmeler Konulu Toplantı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991.

KARAASLAN, Ali. "Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası* S.10, 1982.

KARAKOÇ, Yusuf. "Sosyal Maliye Kavramı". *Mali Hukuk Dergisi*, S. 19, 1993.

KAYI, Ekrem. "İdari Yargılama Usulünde Yürütmenin Durdurulması". *Yaklaşım Dergisi*, s.78, 1999.

KILINDAROĞLU, Kemal. "Vergi Hukukunda Gelişmeler Konulu Toplantı". Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991.

KORKUSUZ, Mehmet. "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Deneme", *Yaklaşım Dergisi*, S.79, 1999.

KÖSEBALABAN, Atıf. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantı", *Gelirler Genel Müdürlüğü*, 7-10 Ekim 1991.

KUMRULU, Ahmet. "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", *II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, 1993.

———. "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Aralık 1979.

KURUCA, Zeki. "Vergi Denetimi ve Mali Kaza", *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, C. 5, S.33. Aralık 1973-Şubat 1974.

MERMUT, Yaşar. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantı" *Gelirler Genel Müdürlüğü*, 7-10 Ekim, 1991.

- OTO. Şenay. "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.95, 1996.
- ÖZGÖREN, Vedat. "Türk Mali Yargı Sistemi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 1968, 17. seri.
- POLATKAN, Vahit, "Yürütmenin Durdurulması Kararları", *Yaklaşma Dergisi*, S.6, 1993.
- POLATKAN, Vahit. "Vergi Yargısı", *Yaklaşım Dergisi*, S.7, 1993.
- .SAYGILIOĞLU, Nevzat. "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi". *Vergi Dünyası*, S.53. Temmuz 1986.
- SEVİĞ. Veysi. "Vergi Davası Nasıl Açılacak", *Vergi Dünyası Dergisi*, , S.13, 1982.
- SEVİM, Eşref. "Vergi Mahkemesine Dava Açma-İtiraz ve Temyiz Etme Süreleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.87, S.29, Kasım 1988.
- YET. Orhun. "İlk Derece Mahkemelerin Kuruluşunun 17. Yılında İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri". *Danıştay Dergisi*, S. 1999.
- YAĞMURLU, Tahsin. "İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri", *II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, 10-14 Mayıs 1993.

DİĞER KAYNAKLAR:

1982 Anayasası

Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergileri

Adalet İstatistikleri. T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Yayınları.

Danıştay Dergileri

Türk Vergi Kanunları

Türk Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgeler

Vergi Reform Komisyon Raporları

Vergi Dünyası Dergileri

Vergiler Temyiz Komisyonu Kararları Dergisi

Yaklaşım Dergileri



EKLER

Tablo 1 : İdari Mahkemeler İş Yüğü
(1986-1999)

YILLAR	MAHKEME TÜRÜ	GELENLER				ÇIKANIN TOPLAMA	%	KALANLAR	%	M
		GEÇEN YILDAN KALAN	YENİ GELEN	BOZU- LAK GELEN	TOPLAM					
1986	BÖLGE İDARE	8202	5051	0	13253	8310	62,7	4943	37,3	354
	İDARE	23100	29832	248	53180	25506	48,0	27674	52,0	329
	VERGİ	34421	39619	620	74660	42215	56,5	32445	43,5	292
1987	BÖLGE İDARE	4943	3423	7	8373	6385	76,3	1988	23,7	254
	İDARE	27674	34936	442	63052	28664	45,5	34388	54,5	349
	VERGİ	32445	46021	1187	79653	46594	58,5	33059	41,5	251
1988	BÖLGE İDARE	1988	10099	0	12087	9482	78,4	2605	21,6	84
	İDARE	34388	41567	701	76656	36657	47,8	39999	52,2	339
	VERGİ	33059	46941	1617	81617	53078	65,0	28539	35,0	218
1989	BÖLGE İDARE	2605	15943	0	18548	13512	72,8	5036	27,2	93
	İDARE	39999	57239	887	98125	47798	48,7	50327	51,3	307
	VERGİ	28539	58383	1050	87972	53865	61,2	34107	38,8	199
1990	BÖLGE İDARE	5036	18248	2	23286	16438	70,6	6848	29,4	123
	İDARE	50327	55916	1270	107513	53352	49,6	54161	50,4	340
	VERGİ	34107	74607	1138	109852	61749	56,2	48103	43,8	215
1991	BÖLGE İDARE	6848	14431	0	21279	18040	84,8	3239	15,2	112
	İDARE	54161	44801	1905	100867	57462	57,0	43405	43,0	337
	VERGİ	48103	69800	1729	119632	65288	54,6	54344	45,4	270
1992	BÖLGE İDARE	3239	12169	0	15408	12777	82,9	2631	17,1	85
	İDARE	43405	49116	2893	95414	53240	55,8	42174	44,2	293
	VERGİ	54344	51577	3837	109758	63642	58,0	46116	42,0	304
1993	BÖLGE İDARE	2631	16748	0	19379	13931	71,9	5448	28,1	95
	İDARE	42174	55506	3434	101114	57248	56,6	43866	43,4	267
	VERGİ	46116	62230	3601	111947	62827	56,1	49120	43,9	266
1994	BÖLGE İDARE	5448	21750	0	27198	19505	71,7	7693	28,3	115
	İDARE	43866	63335	5689	112890	69780	61,8	43110	38,2	226
	VERGİ	49120	61667	3942	114729	69108	60,2	45621	39,8	253
1995	BÖLGE İDARE	7693	14458	0	22151	17357	78,4	4794	21,6	141
	İDARE	43110	62834	5534	111478	66937	60,0	44541	40,0	233
	VERGİ	45621	50352	3858	99831	60927	61,0	38904	39,0	264
1996	BÖLGE İDARE	4794	9671	0	14465	12451	86,1	2014	13,9	111
	İDARE	44541	51121	4439	100101	59516	59,5	40585	40,5	266
	VERGİ	38904	42351	4000	85255	58247	68,3	27008	31,7	227
1997	BÖLGE İDARE	2014	6891	0	8905	8247	92,6	658	7,4	64
	İDARE	40585	49503	4082	94170	60296	64,0	33874	36,0	235
	VERGİ	27008	35756	4418	67182	48103	71,6	19079	28,4	188
1998	BÖLGE İDARE	658	4915	0	5573	4994	89,6	579	10,4	45
	İDARE	33874	53466	4463	91803	59840	65,2	31963	34,8	201
	VERGİ	19079	35425	3768	58272	40214	69,0	18058	31,0	168
1999	BÖLGE İDARE	579	15847	0	16426	15645	95,2	781	4,8	16
	İDARE	31963	59109	5864	96936	67560	69,7	29376	30,3	167
	VERGİ	18058	40022	3720	61800	42508	68,8	19292	31,2	156

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

Tablo 2: Vergi Mahkemeleri İş Yükünün Mahkemelerine Dağılımı
(1.1.1998 - 31.12.1998)

MAHKEMELER	GELENLER			ÇIKANLAR										KALANLAR				
	Geçen yıldan kalan	Yıl içinde gelen	Bozularak gelen	TOPLAM	Red	Kabul	Kısmen kabul	İlk inc.üz.dilek.ve dav.reddi merc.tevdi	İşlemden kaldırma	Merci tayini-Bağlantı	Kabul fera vb.nedenli karar ver.yer olm.	Davanın açılmamış sayılmasına	Af kanunlarına göre çıkanlar	Re'sen inc.üz.verilen kesin karar	TOPLAM	Görülmekte olan	Beklemekte olan	TOPLAM
ADANA 1	396	1036	143	1575	246	716	125	19	0	0	4	13	0	0	1123	445	7	452
ADANA 2	238	1114	67	1419	278	556	153	48	0	8	37	3	0	0	1083	326	10	336
ADAPAZARI	377	368	31	776	120	231	125	39	0	6	37	2	0	0	560	216	0	216
AFYON	19	84	41	144	18	63	9	14	0	0	3	3	0	0	110	28	6	34
ANKARA 1	347	709	84	1140	247	396	65	76	0	13	8	18	0	0	823	306	11	317
ANKARA 2	449	701	64	1214	201	469	119	76	0	7	14	32	0	0	918	237	59	296
ANKARA 3	470	696	101	1267	132	454	128	19	0	36	44	56	0	0	869	377	21	398
ANKARA 4	238	700	94	1032	177	346	70	89	0	39	13	16	0	0	750	253	29	282
ANKARA 5	339	684	130	1153	179	437	114	36	0	22	21	32	0	0	841	302	10	312
ANKARA 6	360	675	104	1139	116	447	78	75	0	40	14	35	0	0	805	304	30	334
ANKARA 7	401	701	71	1173	195	487	86	56	0	11	13	34	0	0	882	276	15	291
ANTALYA	184	538	94	816	57	329	140	36	0	8	16	16	0	0	602	210	4	214
AYDIN	317	554	73	944	74	266	126	103	0	0	31	4	0	0	604	340	0	340
BALIKESİR	114	404	47	565	85	125	103	66	0	0	4	2	0	0	385	180	0	180
BOLU	157	97	16	270	38	125	42	6	0	4	0	0	0	0	215	55	0	55
BURSA	819	1247	103	2169	228	823	59	120	0	0	27	29	0	0	1286	867	16	883
ÇORUM	76	174	12	262	30	99	54	13	0	1	9	2	0	0	208	53	1	54
DENİZLİ	192	461	12	665	68	288	61	16	1	13	1	10	12	0	470	161	34	195
DIYARBAKIR	91	197	22	310	56	63	38	24	0	1	6	5	0	0	193	115	2	117
EDİRNE	189	305	87	581	66	272	82	73	0	0	2	3	0	0	498	22	61	83
ELAZIĞ	107	146	8	261	60	125	31	0	0	7	7	0	0	0	230	31	0	31
ERZURUM	71	320	57	448	36	97	129	94	0	0	0	13	0	0	369	79	0	79
ESKİŞEHİR 1	200	278	9	487	96	190	77	27	0	2	9	3	0	0	404	80	3	83
ESKİŞEHİR 2	284	269	18	571	75	174	150	9	0	0	0	3	0	0	411	160	0	160
GAZİANTEP	789	766	49	1604	276	483	183	101	0	6	24	31	0	0	1104	476	24	500
HATAY 1.	131	324	76	531	106	212	56	10	0	30	0	5	0	0	419	109	3	112
HATAY 2.	224	346	65	635	85	243	71	24	0	0	7	37	0	0	467	149	19	168

Tablo 2 (Devamı)

	GELİMLER				ÇIKANLAR										KALANLAR			
	Geçen yıldan kalan	Yıl içinde gelen	Bozularak gelen	TOPLAM	Red	Kabul	Kısmen kabul	İlk inc.üz.dilek ve dav.reddi merc.tevdi	İşlemden kaldırma	Merci tayini-Bağlantı	Kabul fera vb.nedenli karar ver.yer olm.	Davanın açılmamış sayılmasına	Af kanunlarına göre çıkanlar	Re'sen inc.üz.verilen kesin karar	TOPLAM	Görülmekte olan	Beklemekte olan	TOPLAM
MAHKEMELER																		
İSTANBUL 1.	406	1619	133	2158	275	782	127	258	0	42	67	24	0	0	1575	576	7	583
İSTANBUL 2.	696	1472	179	2347	294	1010	235	78	1	33	59	38	0	0	1748	578	21	599
İSTANBUL 3.	682	1486	124	2292	134	1029	187	229	0	8	87	48	0	0	1722	535	35	570
İSTANBUL 4.	560	1378	70	2008	216	833	106	130	0	1	73	31	0	0	1390	581	37	618
İSTANBUL 5.	430	1415	140	1985	285	759	160	69	0	41	76	38	0	0	1428	546	11	557
İSTANBUL 6.	387	1426	159	1972	262	794	127	202	0	0	48	32	0	0	1465	488	19	507
İSTANBUL 7.	493	1556	108	2157	334	779	134	168	0	30	78	46	0	0	1569	567	21	588
İSTANBUL 8.	495	1543	229	2267	289	863	105	239	0	9	62	26	0	0	1593	660	14	674
İSTANBUL 9.	451	1375	85	1911	210	757	142	176	0	7	56	18	0	0	1366	528	17	545
İZMİR 1.	1368	749	63	2180	154	299	124	128	3	3	21	11	0	0	1258	1299	28	1327
İZMİR 2.	1174	740	66	1980	335	277	518	90	0	9	47	92	0	0	853	705	17	722
İZMİR 3.	1373	744	68	2185	145	404	109	88	0	8	36	26	0	0	816	1362	7	1369
KAYSERİ	366	627	71	1064	134	417	122	104	0	0	6	0	0	0	783	281	0	281
KIRIKKALE	0	87	0	87	4	7	0	10	0	1	0	1	0	0	23	62	2	64
KOCAELİ 1.	484	232	16	732	161	282	115	24	1	0	11	5	0	1	600	117	15	132
KOCAELİ 2.	376	178	71	625	207	110	114	49	9	0	11	0	0	0	500	124	1	125
KONYA	295	786	85	1166	193	421	149	108	0	2	0	8	0	0	881	276	9	285
MALATYA	74	180	9	263	40	91	49	4	0	0	6	5	0	0	195	62	6	68
MANİSA	154	436	102	692	64	255	106	43	1	0	14	6	0	0	489	52	151	203
MERSİN 1.	306	448	93	847	259	272	49	43	0	0	15	32	0	0	670	177	0	177
MERSİN 2.	285	496	43	824	219	285	50	78	0	0	1	9	0	0	642	180	2	182
ORDU	13	1044	11	1068	110	110	32	5	2	20	24	2	0	1	306	753	9	762
SAMSUN	143	301	15	459	26	202	39	51	2	1	12	4	0	0	337	122	0	122
SİVAS	50	188	20	258	45	78	51	28	0	4	0	0	0	0	206	44	8	52
TEKİRDAĞ	70	214	18	302	44	83	25	31	1	0	0	0	0	10	194	108	0	108
TRABZON	280	438	79	797	140	279	137	81	2	0	3	11	0	0	653	139	5	144
VAN	22	30	7	59	14	22	12	1	0	2	2	0	0	0	53	6	0	6
ZONGULDAK	67	343	26	436	46	140	46	25	0	2	3	8	0	0	270	164	2	166
TÜRKİYE TOPLAMI	19079	35425	3768	58272	7984	20156	5644	3809	23	477	1169	928	12	12	40214	17249	809	18058

Tablo 3: Vergi Mahkemeleri İş Yılındaki Mahkemelerine Dağılımı

(1.1.1999 - 31.12.1999)

MAHKEMELER	GELENLER			ÇIKANLAR										KALANLAR				
	Geçen yıldan kalan	Yıl içinde gelen	Bozularak gelen	TOPLAM	Red	Kabul	Kısmen kabul	İlk inc.üz.dilek.ve dav.reddi merc.tevdi	İşlemden kaldırma	Merci tayini-Bağlantı	Kabul fera vb.nedenl.karar ver.yer olm.	Davanın açılmamış sayılmasına	Af kanunlarına göre çıkanlar	Re'sen inc.üz.verilen kesin karar	TOPLAM	Görülmekte olan	Beklemekte olan	TOPLAM
ADANA 1	452	940	87	1479	320	560	208	39	1	8	17	8			1151	321	7	328
ADANA 2	336	941	52	1329	228	739		56		7	23	12			1065	247	17	264
ADAPAZARI	216	261	4	481	64	129	139	36		8	2	21			399	82		82
AFYON	34	58	11	103	27	46	8	11		45	15	10			93	10	9	10
ANKARA 1	317	714	75	1106	171	423	80	102		26	17	51			846	251		260
ANKARA 2	296	612	75	983	100	398	114	81		42	21	22			787	195	1	196
ANKARA 3	398	821	108	1327	201	515	132	17	2	39	11	28			952	323	52	375
ANKARA 4	282	661	77	1020	102	452	72	85		22	26	11			789	218	13	231
ANKARA 5	312	700	126	1138	162	426	134	33		39	26	11			814	309	15	324
ANKARA 6	334	690	75	1099	161	557	79	66		7	10	7			887	205	7	212
ANKARA 7	291	638	96	1025	160	444	68	57		12	18	13			772	236	17	253
ANTALYA	214	803	78	1095	87	566	8	72	1	3	11	14			763	314	18	332
AYDIN	340	701	82	1123	96	231	116	158			7	8			620	503		503
BALIKESİR	180	466	27	673	85	238	107	70			7	3			510	163		163
BOLU	55	87	1	143	20	45	22	7	5	4					103	13	27	40
BURSA	883	1510	115	2508	159	660	152	185			15	33			1205	1207	96	1303
ÇORUM	54	228	8	290	33	123	28	42	1	6	3	1			236	54		54
DENİZLİ	195	485	43	723	86	287	96	8		12		12			501	95	127	222
DIYARBAKIR	117	443	14	574	35	148	82	48		1	8	4			326	243	5	248
EDİRNE	83	299	61	443	96	128	55	52			4	9			344	11	88	99
ELAZIĞ	31	253	14	298	97	61	56	3		2	2				221	77		77
ERZURUM	79	357	9	445	61	54	17	81				6			219	220	6	226
ESKİŞEHİR 1	83	376	26	485	84	184	67	32		7	8	3			385	93	7	100
ESKİŞEHİR 2	160	376	27	563	64	228	92	41	1		6	13			445	117	1	118
GAZİANTEP	500	943	59	1502	156	336	208	148			12	33			893	585	24	609
HATAY 1.	112	616	46	774	166	248	67	31		4		3			519	244	11	255
HATAY 2.	168	629	48	845	119	288	86	34			14	12			553	287	5	292

Tablo 3 (Devamı)

	GELENLER			ÇIKANLAR										KALANLAR				
	Geçen yıldan kalan	Yıl içinde gelen	Bozularak gelen	TOPLAM	Red	Kabul	Kısmen kabul	İlk inc.üz.dilek.ve dav.reddi merc.tevdi	İşlemden kaldırma	Merci tayini-Bağlantı	Kabul fera vb.nedenli.karar ver.yer olm.	Davanın açılmamış sayılmasına	Af kanunlarına göre çıkanlar	Re'sen inc.üz.verilen kesin karar	TOPLAM	Görülmekte olan	Beklemekte olan	TOPLAM
MAHKEMELER																		
İSTANBUL 1.	583	1484	242	2309	419	953	167	117		44	68	8			1776	500	33	533
İSTANBUL 2.	599	1453	185	2237	383	918	130	37		30	37	26			1561	656	20	676
İSTANBUL 3.	570	1474	142	2186	236	895	182	192	1	16	76	43			1641	530	15	545
İSTANBUL 4.	618	1495	66	2179	350	1019	84	96		1	56	33			1639	509	31	540
İSTANBUL 5.	557	1437	118	2112	317	943	174	61		24	70	19			1608	480	24	504
İSTANBUL 6.	507	1480	142	2129	338	883	186	177			61	21			1666	457	6	463
İSTANBUL 7.	588	1544	153	2285	344	852	170	134		48	37	19			1604	659	22	681
İSTANBUL 8.	674	1721	170	2565	461	876	130	265		20	96	21			1869	691	5	696
İSTANBUL 9.	545	1475	101	2121	283	832	155	202		7	40	27			1546	555	20	575
İZMİR 1.	1327	1132	68	2527	118	383	111	119		5	37	31			804	1720	3	1723
İZMİR 2.	722	1132	90	1944	320	495	257	109	2	4	15	17			1219	718	7	725
İZMİR 3.	1369	1325	108	2802	284	301	132	139	7	210	25	8			1106	1678	18	1696
KAYSERİ	281	676	45	1002	67	369	100	65			7	1			609	390	3	393
KIRIKKALE	64	218		282	69	129	17	18			7			12	252	30		30
KOCAELİ 1.	132	258	62	452	92	183	56	21		3	19	15		4	393	59		59
KOCAELİ 2.	125	290	9	424	171	112	47	5	1	4	4	4			348	74	2	76
KONYA	285	739	70	1094	157	358	149	57			17	12			750	328	16	344
MALATYA	68	193	37	298	45	102	53	16		2	9	6			231	62	5	67
MANİSA	203	1892	88	2183	91	265	113	875			8	1			1355	421	407	828
MERSİN 1.	177	518	117	812	142	359	75	59		2	9	4			648	164		164
MERSİN 2.	182	562	63	807	171	394	40	44	2	9	2	7			669	138		138
ORDU	762	187	13	962	51	806	31	12		4	4	1			904	57	1	58
SAMSUN	122	337	11	470	100	159	47	36			5	1			352	118		118
SİVAS	52	104	32	188	39	50	45	16			2	2			154	24	10	34
TEKİRDAĞ	108	290	12	410	23	145	51	46			4	1		18	287	106	17	123
TRABZON	144	452	66	662	110	182	153	84		2	1	1			533	129		129
VAN	6	78	14	98	46	17	3	16		1					83	15		15
ZONGULDAK	166	468	52	686	166	208	75	47		2	4	1		34	503	182	1	183
TÜRKİYE TOPLAMI	18058	40022	3720	61800	8533	21692	5226	4660	24	691	982	666			42508	18073	1219	19292

Tablo 4: Vergi Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Dağılımı
(1.1.1998 - 31.12.1998)

KONULAR	GELENLER				ÇIKANLAR										KALANLAR			
	Geçen yıldan kalan	Yıl içinde gelen	Bozularak gelen	TOPLAM	Red	Kabul	Kısmen kabul	İlk inc.üz.dilek.ve dav.reddi merc.tevdi	İşlemden kaldırma	Merci tayini-Bağlantı	Kabul fera vb.nedenl.karar ver.yer olm.	Davanın açılmamış sayılmasına	Af kanunlarına göre çıkanlar	Re'sen inc.üz.verilen kesin karar	TOPLAM	Görülmemekte olan	Beklemekte olan	TOPLAM
Gelir vergisi	5303	9758	833	15894	1828	6156	1567	993	4	68	402	206	6	4	11234	4462	198	4660
Kurumlar vergisi	1685	1971	240	3896	293	1046	534	279	1	20	50	55	1	2	2281	1539	76	1615
Emlak vergisi	288	326	23	637	67	110	117	48	0	6	9	2	0	0	359	277	1	278
Katma değer vergisi	5183	9128	1240	15551	2168	5411	1820	816	13	60	212	263	0	1	10764	4479	308	4787
Gümrük vergileri	1121	1183	513	2817	461	1030	224	180	0	45	33	37	0	0	2010	793	14	807
Verset ve intikal vergisi	139	221	14	374	28	89	55	15	1	0	4	2	0	0	194	177	3	180
Öz.id.bel.ve köy.ait vergi res.harc vb mal.huk.	1158	1343	159	2660	342	672	197	198	0	51	44	14	0	2	1520	1136	4	1140
Düzeltilme işlem. reddinden doğan işler	23	24	7	54	8	13	2	4	0	0	0	13	0	0	40	7	7	14
Yeni konan vergiler	700	359	97	1156	97	337	344	42	0	1	15	18	0	0	854	295	7	302
Tam yargı davaları	35	134	17	186	19	25	96	6	0	0	1	0	0	0	147	39	0	39
Diğer işler	3444	10978	625	15047	2673	5267	688	1228	4	226	399	318	5	3	10811	4045	191	4236
TOPLAM	19079	35425	3768	58272	7984	20156	5644	3809	23	477	1169	928	12	12	40214	17249	809	18058

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

Tablo 5: Vergi Mahkemeleri İş Yılı'nın Konularına Dağılımı
(1.1.1999 - 31.12.1999)

KONULAR	GELENLER				ÇIKANLAR										KALANLAR			
	Geçen yıldan kalan	Yıl içinde gelen	Bozularak gelen	TOPLAM	Red	Kabul	Kısmen kabul	İlk inc.üz.dilek.ve dav.reddi merc.tevdi	İşlemden kaldırma	Merci tayini-Bağlantı	Kabul fera vb.nedenli.karar ver.yer olm	Davanın açılmamış sayılmasına	Af kanunlarına göre çıkanlar	Re'sen inc.üz.verilen kesin karar	TOPLAM	Görülmemekte olan	Beklemekte olan	TOPLAM
Gelir vergisi	4660	10636	873	16169	2288	6041	1696	1007	4	67	318	194	0	11	11626	4343	200	4543
Kurumlar vergisi	1615	2305	310	4230	255	1270	585	268	0	19	28	52	0	0	2477	1655	98	1753
Emlak vergisi	278	469	33	780	152	146	41	26	0	12	24	1	0	0	402	376	2	378
Katma değer vergisi	4787	9909	1011	15707	2101	5050	1617	772	3	112	185	233	0	8	10091	4889	727	5616
Gümrük vergileri	807	2779	483	4069	779	1428	130	142	2	107	13	12	0	2	2615	1436	18	1454
Veraset ve intikal vergisi	180	411	41	632	60	102	95	35	0	7	5	1	0	0	305	315	12	327
Öz.id.bel.ve köy.alt vergi res.harc vb mal.hük.	1140	1342	151	2633	324	692	239	171	2	39	51	21	0	1	1540	1088	5	1093
Düzeltilme işlem. reddinden doğan işler	14	52	6	72	10	27	5	8	0	0	1	0	0	0	51	1	20	21
Yeni konan vergiler	302	270	66	638	85	174	96	33	1	4	6	3	0	0	402	232	4	236
Tam yargı davaları	39	57	18	114	6	42	17	12	0	0	0	1	0	0	78	35	1	36
Diğer işler	4236	11792	728	16756	2473	6720	705	2186	12	324	341	148	0	12	12921	3703	132	3835
TOPLAM	18058	40022	3720	61800	8533	21692	5226	4660	24	691	982	666	0	34	42508	18073	1219	19292

Kaynak: T.C. Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

Tablo 6: Bölge İdare Mahkemeleri İş Yılındaki Konularına Dağılımı
(1.1.1999 - 31.12.1999)

KONULAR	GELENLER				ÇIKANLAR														KALANLAR							
	Gögen Yılıdan Kalan	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Onama	Bozma			Görev Ret	Karar Düzeltme		Bağlantı		Y.D. İtiraz Kabul		Y.D. Kar. Kaldırıl-ması	Y.D. İtiraz Ret	Muh'a-kemat Onama	Muhakemat Bozma			Diğer	Toplam	Görül-mekte Olan	Bekle-mekte Olan	Toplam	
					Dava Kabul	Dava Ret	Dava K.Kabul K.Ret		İstemi Kabul	İstemi Ret	Kabul	Ret	*Y.D. Kabul	*Y.D. Ret				*Y.D. Kar. Kaldırıl-	Lüzum Men	**KVVO İade						
İtiraz	2	70	72	8	1	0	0	8	0	0	0	0	0	2	0	0	44	0	0	0	0	7	70	2	0	2
Y. Durdurulması İtiraz	0	7165	7165	78	1	0	1	0	0	0	0	0	0	325	676	238	5672	0	0	0	0	165	7146	15	4	19
Bağlantı	16	400	416	0	0	0	0	0	1	0	0	358	49	0	0	0	0	0	0	0	0	0	408	8	0	8
İtiraz	529	1075	1604	1160	108	18	63	10	2	130	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	1505	64	35	99
Y. Durdurulması İtiraz	0	1000	1000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	24	47	3	910	0	0	0	0	16	1000	0	0	0
Bağlantı	0	410	410	3	0	0	0	0	0	3	191	212	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	409	1	0	1
Görev, Yetki Uyumsuzluğu	0	872	872	2	0	0	0	4	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	863	872	0	0	0
Memurlar Mühakematı	0	4806	4806	43	16	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2927	342	167	109	412	4154	552	100	652
Diğer	32	49	81	29	0	0	0	2	0	7	0	0	0	0	0	0	16	5	0	0	0	22	81	0	0	0
Toplam	579	15847	16426	1323	126	20	66	24	3	140	552	261	351	723	241	6642	2932	342	167	109	412	1211	15645	642	139	781

ACIKLAMALAR :

(*) : Yürürlüğün Durdurulması (Y.D.)
(**) : Karar Verilmesine Yer Olmadığına (KVVO)

Tablo 7: Bölge İdare Mahkemeleri İş Yükünün Konularına Dağılımı
(1.1.1998 - 31.12.1998)

		GELENLER			ÇIKANLAR										KALANLAR																																																													
KONULAR	Geçen yıldan kalan				Yıl içinde gelen				Bozularak gelen				TOPLAM				Red-Onama				Kabul-bozma				Kısmen kabul-kısmen red				Görevden red- mercii tevdi				İşlemden kaldırma				Merci tayini-Bağlantı				Kabul fera vb.nedenli karar ver.yer olm.				İtiraz edilmemiş ve Dav. açılmamış say.				Af kanunlarına göre çıkanlar				Re'sen inc.üz.verilen kesin karar				TOPLAM				Görülmekte olan				Beklemekte olan				TOPLAM							
	1				157								158				151				2								1								2												33				1				156				2								2							
	5				304								309				30				148				3				5								114												48				283				16				16															
	120				540								660				483				44				3				5								1												33				617				26				17				43											
	8				16								24				17				2								3																1								19				4				1				5											
	3				43								46				32								3																1				37								9				9																			
	227				415								642				493				15				1								3								8				5				2				527				33				82				115											
	95				447								542				453				12				4								1								13				7				490				48				4				52															
	1				9								10				9				1																																												0											
	39				109								148				115				2				1				6																																2				126				22				22			
					89								89				78				8				3																																				89								0							
					685								685				561				64				1				14								1				2				1				9				20				673								12				12							
					16								16				15				1																																								16								0							
	2				172								174												1												173																								174								0							
	157				1913								2070				1474				143				15				30				7				2				2												94				1767				296				7				303							
658				4915								5573				3911				442				21				67				7				297				4				10				60				175				4994				447				132				579								

**Tablo 8 : Danıştay İdari Ve Dava Daireleri İş Yüğü
(01.01.1999 - 31.12.1999)**

	DAİRESİ	GEÇEN	YENİ	TOPLAM	ÇIKAN	KALAN	ÇIKANIN	M
		YILDAN KALAN					GELENE %	
İDARİ DAİRELER	1	26	189	215	204	11	94,9	34
	2	5078	4396	9474	3075	6399	32,5	553
	İDARİ İŞLER K.	4	175	179	164	15	91,6	20
	DAİRE TOPLAMI	5108	4760	9868	3443	6425	34,9	506
DAVA DAİRELERİ	3	5479	5280	10759	5027	5732	46,7	392
	4	3202	6368	9570	5325	4245	55,6	229
	5	7143	6462	13605	4623	8982	34,0	524
	6	6881	7175	14056	7022	7034	50,0	353
	7	2553	3657	6210	4526	1684	72,9	186
	8	11766	5396	17162	8583	8579	50,0	524
	9	4167	4927	9094	5105	3989	56,1	293
	10	9388	5575	14963	7408	7555	49,5	470
	11	4714	6104	10818	5166	5652	47,8	331
	12	6894	6390	13284	4263	9021	32,1	538
	İDARİ D. D. Gn. K.	1304	2009	3313	2103	1210	63,5	220
	VERGİ D. D. Gn. K.	358	474	832	654	178	78,6	171
	DAİRE TOPLAMI	63849	59817	123666	59805	63861	48,4	384

M : ORTALAMA GÖRÜLME SÜRESİ (GÜN)

Kaynak : T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü

Tablo 9: Yıllara Göre Danıştay Dava Daireleri İş Yüğü
(1986-1999)

YILLAR	GELENLER			DEĞİŞİM	ÇIKANLAR	KALANLAR	ÇIKANIN/ GELENE	M
	GEÇEN YILDAN KALAN	YENİ GELEN	TOPLAM				%	
1986	18469	22943	41412	100	20190	21222	48,8	331
1987	21222	27283	48505	117	21662	26843	44,7	354
1988	26843	28742	55585	134	24247	31338	43,6	395
1989	31338	25652	56990	138	24854	32136	43,6	452
1990	32136	34818	66954	162	29527	37427	44,1	389
1991	37427	35753	73180	177	30042	43138	41,1	441
1992	43138	39592	82730	200	38564	44166	46,6	402
1993	44166	44098	88264	213	46022	42242	52,1	345
1994	42242	57653	99895	241	48551	51344	48,6	317
1995	51344	62598	113942	275	60852	53090	53,4	305
1996	53090	60924	114014	275	55281	58733	48,5	346
1997	58733	58027	116760	282	52182	64578	44,7	403
1998	64578	56968	121546	294	57697	63849	47,5	403
1999	63849	59817	123666	299	59805	63861	48,4	384

Tablo 10: Yıllara Göre Danıştay İdari Daireleri İş Yüğü
(1986-1999)

YILLAR	GELENLER			DEĞİŞİM	ÇIKANLAR	KALANLAR	ÇIKANIN/ GELENE	M
	GEÇEN YILDAN KALAN	YENİ GELEN	TOPLAM				%	
1986	7374	4146	11520	100	4435	7025	39,0	600
1987	7025	4331	11356	99	5309	6047	46,8	488
1988	6047	3730	9777	85	5094	4683	52,1	438
1989	4683	3107	7790	68	4322	3468	55,5	395
1990	3468	3062	6530	57	4015	2515	61,5	304
1991	2515	3447	5962	52	3703	2259	62,1	240
1992	2259	3308	5567	48	3565	2002	64,0	223
1993	2002	3938	5940	52	3433	2507	57,8	220
1994	2507	3311	5818	51	2732	3086	47,0	333
1995	3086	3912	6998	61	3400	3598	48,6	329
1996	3598	3882	7480	65	2846	4634	38,0	440
1997	4634	3870	8504	74	3604	4900	42,4	459
1998	4900	4951	9851	86	4743	5108	48,1	372
1999	5108	4760	9868	86	3443	6425	34,9	506

M: ORTALAMA GÖRÜLME SÜRESİ (GÜN)

DEĞİŞİM: 1986 =100

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

DİZİN

—A—

Açıklama, 75; 92
Adli yargı, 15; 148; 161; 163
Adli Yargıç, 136
Alman vergi yargısı, 140; 141; 142
Anayasa, 1; 5; 9; 11; 12; 13; 17; 20; 27; 37; 44; 45;
77; 123; 141; 149; 163; 165; 175; 181
Ara Kararı, 74, 96
Ayırma Meclisi, 34

—B—

Bilirkişi, 22; 124
Bilirkişi İncelemesi, 46
Bilirkişi Ücreti, 46
Bölge İdare Mahkemesi, 87; 92; 96; 100; 105

C

Ceza ihbarnamesi, 6, 65

—D—

Danıştay, 12; 16; 17; 21; 32; 34; 35; 36; 37; 38; 39;
40; 41; 42; 43; 47; 48; 49; 52; 53; 54; 57; 58; 59;
60; 61; 62; 65; 67; 68; 69; 70; 71; 72; 74; 76; 77;
78; 81; 82; 84; 86; 88; 89; 90; 91; 92; 94; 95; 96;
97; 98; 99; 100; 105; 111; 112; 114; 116; 117;
118; 119; 120; 122; 123; 125; 126; 128; 129;
130; 131; 132; 133; 134; 139; 152; 155; 156;
157; 158; 163; 166; 167; 168; 169; 170; 177;
178; 180; 181
Danıştay Kanunu, 12; 38; 39; 58; 61; 89; 96; 112;
126
Dava dilekçesi, 22; 67
Derdest Dava, 130
Dilekçe Hakkı, 18, 105
Düzeltilme istemi, 100

—F—

Federal Mahkeme, 141
Federal Mali Mahkeme, 141; 144; 145
Federal Maliye Divanı, 37; 141

—G—

Genel Komiserler, 152; 153; 154
Gümrük Hakem Kurulu, 36

—H—

Haciz, 6; 11
Hakem mahkemeleri, 165
Harç, 6, 83
Hukuk devleti, 1; 13; 14; 17

—İ—

İçtihad mahkemesi, 131
İdare Mahkemesi, 60; 87; 92; 96; 100; 105; 131;
155; 156
İdari dava, 66; 161
İdari istinaf mahkemesi, 39
İhbarname, 105
İhtiyati haciz, 6
İhtiyati haciz kararı, 6, 82
İhtiyati tahakkuk, 6
İkmalen tarh, 106
İlçe idare kurulu, 111
İstinaf mahkemeleri, 151; 166
İşyeri kapatma kararları, 65
İş yükü, 129
İtiraz, 33; 34; 35; 36; 37; 39; 41; 44; 50; 80; 81; 86;
87; 106; 127; 141; 149; 153; 154; 180

—K—

Kanun yararına bozma, 92; 93; 94
Kanun yolları, 85
Kararın düzeltilmesi, 98; 99; 100
Kuvvetler ayrılığı ilkesi, 14

—M—

Mali mahkeme, 144
Mali hukuk, 9
Mali Yargı, 9
Mülk devleti, 13
Mükellef, 7; 68; 83; 105; 106; 107; 108; 115; 121;
145; 150

—Ö—

Ödeme emri, 6
Özel Komiserler, 152; 153; 154

—P—

Pişmanlık, 8
Pişmanlık ve Islah Müessesesi, 8
Polis devleti, 13, 14

—R—

Resen araştırma ilkesi, 22, 24, 122
Resen inceleme, 21
Resen tarh, 106
Resmi Gazete, 2; 38; 45; 55; 62; 71; 87; 92; 94;
106; 117; 170

—S—

Sosyal hukuk devleti, 17
Şurâi devlet, 32
Süzgeç müessesesi, 52, 133

T.C. YÜKSEK HAKEMETİN KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

—T—

Takdir komisyonu kararları, 6
 Tanık, 122
 Tarhiyat öncesi uzlaşma, 106; 109; 110
 Tebliğ, 91
 Tarhiyat sonrası uzlaşma, 8, 106, 109
 Tashihi kararı, 98
 Tebliğ, 91
 Temyiz, 33; 34; 35; 36; 37; 39; 40; 41; 42; 80; 81;
 88; 89; 90; 91; 92; 107; 127; 133; 141; 147; 148;
 149; 155; 159; 178; 180; 181
 Temyiz dilekçesi, 90
 Temyiz incelemesi, 91
 Temyiz komisyonu, 34

—U—

Uyuşmazlık mahkemesi, 162
 Uzlaşma, 8; 53; 66; 106; 107; 108; 109; 113; 114;
 115; 151; 167; 168; 179
 Uzlaşma komisyonu, 66
 Uzlaşma talebi, 108

—V—

Vergi, 1; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10; 11; 12; 13; 15; 16; 17;
 18; 19; 20; 22; 24; 25; 26; 27; 28; 32; 33; 34; 35;
 36; 37; 38; 39; 40; 41; 42; 43; 45; 46; 47; 48; 49;
 50; 51; 52; 53; 54; 55; 57; 58; 59; 62; 64; 65; 66;
 67; 68; 69; 70; 71; 72; 73; 78; 79; 80; 81; 83; 86;
 87; 89; 91; 97; 98; 103; 104; 105; 106; 107; 108;
 109; 110; 111; 112; 113; 114; 115; 116; 117;
 118; 119; 120; 121; 122; 123; 125; 127; 128;
 129; 130; 132; 134; 135; 136; 137; 139; 140;
 141; 143; 144; 145; 146; 147; 148; 149; 150;

151; 152; 155; 159; 160; 161; 162; 163; 164;
 165; 166; 167; 168; 169; 170; 171; 172; 175;
 176; 177; 178; 179; 180; 181

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 59; 62; 72; 89;
 91; 112

Vergi davası, 6; 67; 69; 73; 143

Vergi Divanı, 37; 164; 165

Vergi hataları, 104; 105

Vergi hukuku, 16; 17; 19; 26; 112; 123; 162; 163

Vergi ihbarnamesi, 6

Vergi mahkemesi, 65; 68; 73; 112; 149

Vergi ödevi, 12

Vergi Uyuşmazlığı, 4; 7; 8

Vergi tevkifatı, 6

Vergi yargısı, 15; 18; 24; 37; 38; 43; 46; 51; 70; 83;
 103; 112; 113; 123; 127; 129; 132; 136; 165;

169; 170; 172

Vergitay, 160

—Y—

Yanlışlığın düzeltilmesi, 75

Yargı, 8; 9; 12; 13; 14; 16; 31; 34; 37; 39; 40; 41;
 43; 48; 49; 50; 51; 52; 53; 57; 73; 78; 82; 84; 87;
 95; 100; 105; 106; 115; 120; 123; 126; 127; 129;
 130; 132; 133; 139; 140; 142; 145; 148; 149;
 152; 155; 157; 160; 163; 167; 169; 175; 176;
 177; 178; 180

Yargılama hukuku, 9; 22

Yargılamanın yenilenmesi, 95; 96; 97

Yargıç güvencesi, 144

Yemin, 24

Yeminli Mali Müşavirlik hakkı, 137

Yükümlü, 105