

T. C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümlemesi
(Türkiye Azerbaycan Karşılaştırması)

Nurlan ABDİNOV

2501060927

Danışman: Doç. Dr. Ufuk BAKKAL

İstanbul 2009

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz **MALİ HUKUK** Bilim Dalında **2501060927** numaralı **NURLAN ABDİNOV'UN** hazırladığı “**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİ (TÜRKİYE AZERBAYCAN KARŞILAŞTIRMASI)**” konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **02/11/2009 PAZARTESİ** günü **Saat: 11:00'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin*kabul*.....'ne* **ÖYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.FİGEN ALTUĞ	<i>KABUL</i>	<i>Figen Altuğ</i>
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR	<i>kabul</i>	<i>S. Ateş Oktar</i>
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU	<i>kabul</i>	<i>Elif Sonsuzoğlu</i>
DOÇ.DR.SEYHUN DOĞAN	<i>Onaylı</i>	<i>Seyhun Doğan</i>
DOÇ.DR.UFUK BAKKAL	<i>Kabul</i>	<i>Ufuk Bakkal</i>

ÖZ

Vergi uygulamaları sırasında yükümlü ile idare arasında zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıkları çoğu kez uyuşmazlık konusu haline dönüşmekte, bu tür konuların çözümlenmesinde iki tür çözüm yoluna başvurulmaktadır. Yükümlü ya bu yollardan birincisi olan idari çözüm yollarına başvurarak uyuşmazlığı yargı önüne getirmeden ortadan kaldırmaya çalışmakta, ya ikinci yol olan yargı yoluna doğrudan başvurmakta ya da önce idari yollara başvurup daha sonra buradan istediği sonucu elde edemeyince yargı yoluna gitmektedir. Her ne kadar vergi uyuşmazlıklarının çözümünde taraf olan borçlunun kendi çıkarlarını koruyacak en uygun yöntemi seçeceği varsayılsa da bu varsayımın geçerliliği; borçlunun, uyuşmazlığın çözümünde kullanılabilecek yöntemler ve özellikle de bu yöntemlerin sunacağı avantajlar hususunda yeterli bilgiye sahip olup olmamasına bağlıdır.

Bu çalışmamızda vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesi yollarını Türkiye ve Azerbaycan örneklerini karşılaştırarak inceleyeceğiz.

Yapmış olduğumuz çalışmamızın birinci bölümü vergi uyuşmazlığının ne olduğu, ne şekilde doğduğu ve uyuşmazlığın doğumuna neden olan etkenlerin çeşitlerinin neler olduğu, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının idari yollardan çözümü ve hukuk sistemi içinde vergi yargısının yeri, bağımsızlığı konusu ve vergi yargı teşkilatının örgütlenmesi hususunda geniş bir literatür çalışması ile başlamıştır. İkinci bölümde ise Azerbaycan yargı sistemi ve bu yargı sistemi içerisinde yer alan vergi yargısı organları ve işleyiş süreci incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise vergi uyuşmazlıklarının yargısal mercilerdeki çözüm yolları karşılaştırmalı olarak irdelenmiştir.

ABSTRACT

Differences in opinion and implementation arising time to time between taxpayer and tax administration during taxation often turns into case under dispute. There are two methods to resolve these problems. Taxpayer either tries to eliminate the dispute by administrative methods without recourse to judicial organs or applies directly to court or apply to court if they could not eliminate the dispute by the administrative methods. It is assumed that the debtors will choose the most appropriate method to protect their own interests. The validity of this assumption depends on the methods of solution and especially the debtors' sufficient information regarding the advantages the methods can provide.

In this study we analyzed resolutions of tax disputes through judicial way by comparing Turkey and Azerbaijan samples.

In the first chapter of the study we touched on tax dispute, how tax dispute appears, variety of factors creating disputes, administrative ways of tax dispute resolution in Turkey, importance of tax jurisdiction in judicial system, its independence, its subject, extensive literature research about formation of the judicial organization. In the second chapter, judicial system of Azerbaijan, tax jurisdiction organs in judicial system and functioning process of these organs are examined. In the third chapter solution methods of tax disputes in judicial authorities are comparatively examined.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın ortaya çıkmasından tamamen sonuçlandırılmasına kadar tüm süreçlerde bana fikirleriyle yardımcı olan sayın danışmanım Doç. Dr. Ufuk BAKKAL'a ve çalışma sırasında bana sınırsız destek veren arkadaşlarım İlkin HÜSEYİNOV ve Assel AUBAKİROVA'ya teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
TABLO LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE TÜRKİYE’DE ÇÖZÜM

YOLLARI

1.1. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlıkları Hakkında Genel Bilgiler.....	4
1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuş Nedenleri	5
1.2.1. Vergi Dairesinden Doğan Vergi Uyuşmazlıkları.....	6
1.2.1.1. Vergi İşlemleri.....	7
1.2.1.2. Vergi Uyuşmazlık Çeşitleri.....	12
1.2.2. Vergi Yükümlüsü ya da Vergi Sorumlusundan Doğan Vergi Uyuşmazlıkları ...	16
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğma Zamanı.....	17
1.4. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Kullanılan İdari Yollar.....	18
1.4.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi	19
1.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	21
1.4.1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	21
1.4.1.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	22
1.4.1.1.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması	23

1.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	23
1.4.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı	23
1.4.1.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	24
1.4.1.2.3. Uzlaşma Talebinin Yapılması ve Uzlaşmada Süre	25
1.4.2. Düzeltme ve Şikâyet	27
1.4.3. Pişmanlık ve Islah	28
1.4.3.1. Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beyannamelere Uygulanacak İşlemler	29
1.4.3.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesini Uygulamanın Taraflar Açısından Sonuçları.....	30
1.4.4. Cezalarda İndirim	30
1.5. Vergi Yargısının Türk Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri ve Yargı Bağımsızlığı Sorunu.....	31
1.6. Türk Vergi Yargısının Örgütlenme Şekli	34
1.6.1. Vergi Mahkemeleri	34
1.6.2. Bölge İdare Mahkemeleri	35
1.6.3. Danıştay	36

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE VERGİ

YARGISI

2.1. Azerbaycan Hukuk Sisteminin Genel Esasları	37
2.1.1. Yargı Yetkisi	39
2.1.2. Yargı Teşkilatı ve İşleyiş Süreci	40
2.1.3. Yargı Sisteminde Görevliler	45
2.1.3.1. Hakimler	46
2.1.3.2. Savcılar	48
2.2. Kamu Hukuku – Özel Hukuk Ayrımı ve Vergi Hukuku	49
2.2.1. Azerbaycan’da Vergi Hukukunun Tarihi Gelişimi	51

2.2.1.1. SSCB Dönemi	52
2.2.1.2. Bağımsız Azerbaycan Dönemi	54
2.2.2. Azerbaycan Vergi Hukukunun Kaynakları	56
2.2.2.1. Asli Kaynaklar	56
2.2.2.2. Tali kaynaklar	59
2.3. Vergilendirme Yetkisi	60
2.4. Vergi Organlarının İdari Yapısı	62
2.5. Vergi Borcunun Sona Ermesi	64
2.6. Vergi Denetimi	66
2.6.1. İkmalen Vergi Denetimi	67
2.6.2. Resen Vergi Denetimi	68
2.7. Vergi Suç ve Cezaları	69
2.8. Karşılaşılan Vergi Uyuşmazlıklarında Baş Vurulan Yollar	75
2.8.1. İdari Çözüm	77
2.8.1.1. Sorumlu Haklarının İdari Yollarla Korunması	78
2.8.2. Yargısal Çözüm Yolu	84
2.8.2.1. Yerel İktisat Mahkemeleri	86
2.8.2.2. İktisat Mahkemesi	88
2.8.2.3. Yüksek Mahkeme	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİNDE TÜRKİYE VE AZERBAYCAN'IN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Davasının Hukuki Niteliği, Konusu ve Tarafları	91
3.1.1. Türkiye Örneği	92
3.1.1.1 Vergi Davasının Konusu	93
3.1.1.2 Vergi Davasının Tarafları	94
3.1.1.2.1 Davacı	94

3.1.1.2.2 Davalı	95
3.1.1.2.3 Davaya Katılma	96
3.1.1.2.4 Davanın İhbarı	97
3.1.2 Azerbaycan Örneği	98
3.1.2.1 Vergi Davasının Konusu	99
3.1.2.2 Vergi Davasının Tarafları	101
3.1.2.2.1 Davacı	101
3.1.2.2.2 Davalı	102
3.1.2.2.3 Davaya Katılma	103
3.1.2.2.4 Davanın İhbarı	104
3.2 Yargı Mercilerinde Dava Açma Sürelerine İlişkin Esaslar	104
3.2.1 Türkiye Örneği	105
3.2.1.1 Dava Açma Sürelerinin Başlangıcı	105
3.2.1.2 Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması	108
3.2.2 Azerbaycan Örneği	108
3.2.2.1 Dava Açma Sürelerinin Başlangıcı	110
3.2.2.2 Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması	111
3.2.3 Dava Açma Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları	112
3.3 Vergi Davasının Açılması	112
3.3.1 Türkiye Örneği	113
3.3.1.1 Dava Dilekçesinin Şekli	114
3.3.1.2 Dava Dilekçeleri Üzerinde İlk İnceleme	115
3.3.1.3 Görev ve Yetki	117
3.3.1.4 Davanın Karşı Tarafa Tebliği ve Cevap	118
3.3.2 Azerbaycan Örneği	119
3.3.2.1 Dava Dilekçesinin Şekli	119
3.3.2.2 Dava Dilekçeleri Üzerinde İlk İnceleme	120
3.3.2.3 Görev ve Yetki	121
3.3.2.4 Davanın Karşı Tarafa Tebliği ve Cevap	124

3.4 Vergi Davasının Görülmesi	127
3.4.1 Türkiye Örneği	128
3.4.1.1 Dava Dosyasının İncelenmesi	129
3.4.1.2 Vergi Mahkemelerinde Öncelikle Görülecek Davalar	130
3.4.1.3 Vergi Davasında İspat ve Delil	131
3.4.1.3.1 Delil ve Delil Çeşitleri	132
3.4.1.3.2 İspat ve İspat Yükünün Paylaşımı	134
3.4.1.4 Duruşma	135
3.4.1.5 Davaların Karara Bağlanması	137
3.4.2 Azerbaycan Örneği	138
3.4.2.1 Hâkimin Davayı Mahkemede İncelemek İçin Hazırlaması	138
3.4.2.2 Dava Dosyasının İncelenmesi	140
3.4.2.3 Vergi Davasında İspat ve Delil	140
3.4.2.3.1 Delil Çeşitleri ve Delillerin Tespiti	141
3.4.2.3.2 İspat ve İspat Yükünün Paylaşımı	147
3.4.2.4 Duruşma	149
3.4.2.5 Davaların Karara Bağlanması	150
3.5 Yürütmenin Durdurulması (İhtiyatî Tedbir)	153
3.5.1 Türkiye Örneği	154
3.5.2 Azerbaycan Örneği	157
3.6 Vergi Davasının Sonuçları	160
3.6.1 Türkiye Örneği	160
3.6.2 Azerbaycan Örneği	162
3.7 Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları	164
3.7.1 Türkiye Örneği	164
3.7.1.1 Olağan İtiraz Yolu	165
3.7.1.1.1 İstinaf	165
3.7.1.1.2 Temyiz	166
3.7.1.1.3 Karar Düzeltme Yolu	169

3.7.1.2 Olağanüstü İtiraz Yolu	170
3.7.1.2.1 Kanun Yararına Bozma	171
3.7.1.2.2 Yargılamanın Yenilenmesi	171
3.7.2 Azerbaycan Örneği	172
3.7.2.1 Olağan İtiraz Yolları Örneği	173
3.7.2.1.1 İstinaf	173
3.7.2.1.2 Temyiz	181
3.7.2.1.3 Karar Düzeltme Yolu	187
3.7.2.2 Olağanüstü İtiraz Yolu Olan Yargılanmanın Yenilenmesi	190
3.7.2.2.1 Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri ve Başvurulacak Mahkeme	190
3.7.2.2.2 Yargılamanın Yenilenmesine Başvuru Şekli, Süresi ve İnceleme Sonunda Verilecek Kararlar	191
SONUÇ	193
KAYNAKÇA	199

KISALTMALAR

a.e.	: aynı eser
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AC.	: Azerbaycan Cumhuriyeti
BİM	: Bölge İdare Mahkemeleri
bkz.	: bakınız
C.	: Cilt
Dş.Der.	: Danıştay Dergisi
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İGEME	: İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi
İİHK	: İdari Hukuk İhlalleri Hakkında Kanun
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	: madde
RG.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: sayfa
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TÖUzl.Yön	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
Uzl.Yön.	: Uzlaşma Yönetmeliği
vb.	: ve benzeri
VK	: Vergiler Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil:1. 16 Haziran 1981 tarihli “Mahkeme Kuruluşu Hakkında” Azerbaycan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetinin Kanununda Öngörülen Yargı Sistemi (1991 düzenlemeleriyle).....	41
Şekil:2. 10.06.1997 Tarihinde Kabul Edilen “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında Kanun”a Göre Düzenlenen Yeni Yargı Sistemi.....	42
Şekil:3. Azerbaycan Vergiler Bakanlığının İdari Yapısı.....	63

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Yerel İktisat Mahkemelerinde 2006–2008 Yılları Arasında Görülen Davalar.....	87
Tablo 2: Türkiye’de Vergi Davalarının Konuları.....	94
Tablo 3: Azerbaycan’da Vergi Davalarının Konuları.....	100

GİRİŞ

18 Ekim 1991 tarihinde bağımsızlığını ilan eden Azerbaycan, bağımsızlığın yanında uzun dönemden beri kabullenmiş olduğu sosyalist rejimi terk ederek piyasa ekonomisine geçmiştir. Piyasa ekonomisine geçişle birlikte, iktisadi ve sosyal hayata etkili devlet müdahale aracı olan vergiler de, Azerbaycan ekonomisi içerisinde kendi yerini almıştır. Sosyalist rejimde bütçenin önemli bir kalemi fiyatlar aracılığıyla sağlanan gelirler olduğu halde şu anda vergiler bunların yerini almıştır.

Vergilerin uygulanmaya konması ile birlikte mükellef-idare arasındaki uyumsuzluklar ortaya çıkmıştır. Gerek vergi mükellefi veya sorumlusu, gerekse vergi organları çeşitli nedenler ile uyumsuzlukların oluşmasına birer sebep olmuştur. Bu tür uyumsuzlukların çözülmesinde çeşitli ülkelerde farklı uygulamalar olduğu gibi Azerbaycan Vergi Kanununda da düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi uyumsuzlukları genellikle, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır. Bu uyumsuzluklarda iki taraf vardır. Biri vergi alacaklısı olan vergi dairesi, diğeri de vergi borçlusu durumunda olan mükellef ya da vergi sorumlusu veya ceza muhatabıdır.

Vergi uyumsuzlığında, idare ile mükellefin ya da sorumlunun karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin alınmak ya da ödenmemek istenmesi veya daha az tutarda ödenmek istenilmesinden doğmaktadır. İdare vergiyi almak, yükümlü ise az ödemek veya hiç ödememek istemektedir.

Bu aşamada tarafların önünde iki seçenek vardır. Bunların ilki, sorunu idari aşamada çözmek, ikincisi ise ihtilafı yargı (dava) konusu yapmaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının dava konusu yapılmasının maliyet riskinin yüksek olması, sorunun idari aşamada tarafların karşılıklı anlaşma zemininde çözümlenmesini daha üstün ve yararlı bir çözüm yöntemi olarak karşımıza çıkarır.

Yükümlü ile vergi idaresi arasındaki sorunların idari yollarla çözümlenmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda, uyuşmazlığın çözümlenmesi için yargısal çözüm üstlenecek mekanizmaların devreye girmesi kaçınılmaz hale gelecektir. Böylece yargı organlarına intikal etmiş uyuşmazlık, bağımsız yargı organınca nihai çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

Daha yeni yeni özel mülkiyeti ve özel teşebbüsü kabul eden Azerbaycan'da vergi yargısı kavramı da yenidir. Çalışmamızda Azerbaycan hukukunda düzenlenmiş vergi uyuşmazlığı, vergi davaları, vergi uyuşmazlıklarını çözümlen mahkemeler, değişik bir ifade ile vergi yargı kavramları Türk hukukundaki aynı kavramlar ile mukayise edilerek incelenmiştir.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın, "Vergi Uyuşmazlıkları ve Türkiye'de Çözüm Yolları" başlığını taşıyan birinci bölümünde, uyuşmazlık kavramı hakkında genel bilgi verilmiş, vergi uyuşmazlıklarının doğuş nedenleri ve uyuşmazlıkların doğma zamanı sıralanmış, Türk hukukunda gösterilmiş vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yolları irdelenmiş ve vergi yargısının Türk hukuk sistemi içerisinde yeri ve bağımsızlığı konusu ele alınarak vergi yargı sisteminin örgütsel yapısı anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Azerbaycan hukuk sistemi içerisinde vergi yargısının yerinden bahsedilmektedir. Bu bölümde kuvvetler ayrılığı içerisinde yargının yeri ve ayrıca yargı teşkilatı hakkında bilgi verilmektedir. Yasama, Yürütme ve Yargı organı olarak üçlü bir kuvvetler ayrımı yapıldığı ve yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce yerine getireleceğinin Anayasayla teminat altına alındığı vurgulanmaktadır. Mahkemelerin ilk derece, istinaf ve temyiz mahkemeleri olarak üç dereceli faaliyet göstermesi, yargının bağımsızlığının ve tarafsızlığının Anayasa ve kanunlarla güvence altına alındığı belirtilmektedir. Ayrıca vergi hukukunun diğer hukuk

dalları ile olan ilişkileri ve vergi hukukunun kaynakları konusunda açıklamalar yapılmış, vergilendirme yetkisine sahip devletin bu yetkisinin anayasal dayanağı ve gerekli gördüğü sınırları çizerek Nahçıvan Özerk Cumhuriyetine ve belediyelere devr etmesi, vergilendirme yetkisini yerine getirecek organların yapısı, vergi borcunu sona erdiren nedenler, vergi suçları ve bu suçlara vergi kanununa, idari hukuk ihlalleri hakkında kanuna ve ceza kanununa göre uygulanan cezalar ve genel olarak vergi uyuşmazlığı çeşitleri ve idari çözüm yolları ile yargı organlarının örgütsel yapısı sorgulanmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözülmesinde Türkiye ve Azerbaycan'ın karşılaştırmalı değerlendirilmesine yer verilmiş üçüncü bölümde ise vergi uyuşmazlıklarının ilk derece mahkemelerde çözümleneceği, mahkemelerde vergi idare ve mükellef ve sorumlularının açtığı davaların hukuki niteliği, dava konuları, dava açma şekilleri, davaların incelenmesi ve karara bağlanması için hangi aşamalardan geçmesi gerektiği, kullanılacak delillerin neler olduğu, davaların duruşma yapılarak incelendiği, mahkeme kararlarına karşı hataları gidermek amacıyla olağan ve olağanüstü itiraz yollarına başvurulabileceği, bu itiraz yollarına başvuru şekli, süresi, şartları ve başvuruyu inceleyecek mahkemelerin verebileceği kararların neler olduğu vs. Türkiye ve Azerbaycan örnekleri esasında incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE TÜRKİYE’DE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlıkları Hakkında Genel Bilgiler

Bir hakkın vücutu, kapsamı veya sonuçları üzerinde iki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında oluşan farklılık uyuşmazlık olarak nitelendirilebilir. Hukuk dilinde kullanılan “uyuşmazlık” sözcüğü ile günlük dilde kullanılan uyuşmazlık sözcüğü birbirinin aynısıdır. Uyuşmazlık; bireyler, idari merciler (yani adli, idari, askeri merciler) ve devletlerarasında olabilir¹. Bu durumda söz konusu uyuşmazlık sulh yoluyla çözümlenemediğinde dava ya da tahkim konusu olur. Başka deyimle uyuşmazlık sözcüğü herhangi bir konuya taraf olanların o konuya ilişkin farklı düşünce ve tavırlara sahip olmasını, bir konunun veya ilişkinin tarafları arasında fikir birliğinin olmadığını ifade eder.

Vergi uyuşmazlığı ise, verginin taraflarının farklı düşünce ve davranışları dolayısıyla uygulamada karşılaşılan anlaşmazlığı ifade eder². Vergi uyuşmazlığı, Doktrinde ise “Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır” şeklinde de tanımlanmaktadır. Ancak, bu tür uyuşmazlıkların tarafı bazen vergi sorumluları, bazen Maliye Bakanlığınca ödenecek vergiden sorumlu tutulanlar, bazen adlarına vergi salınan veya ceza kesilenler veya – emlak vergisinde olduğu gibi-muhtarlar, odalar gibi vergi idaresiyle doğrudan vergilendirme ilişkisi içinde bulunmayanlar olabildiğinden bu tanımın dar anlamda vergi uyuşmazlığı tanımı olduğunu belirtmekte yarar vardır. Verginin alınmasında vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmesi, vergi kanunlarını dar manada yorumlamaları, buna karşılık, vergi mükelleflerinin de az veya hiç vergi vermeme

¹ Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 14. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 45.

² Metin Taş, *Vergi Yargısı*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 7.

arzusuyla hareket etmesi olguları uyuşmazlıkların sayısını artırmaktadır³. İdarenin yaptığı bir düzenleyici işlemin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle bir yükümlünün dava açması bir vergi uyuşmazlığıdır. Aynı biçimde, bir yükümlünün gerçekleştirdiği bir fiil dolayısıyla kendisine verilen cezayı haksız bularak girişimde bulunması da vergi uyuşmazlığının örneğini oluşturur⁴.

1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğuş Nedenleri

Vergi ilişkisinin tarafları arasında doğan irade çatışması vergi uyuşmazlığı olarak tanımlanabilir. Bu irade çatışmalarının bir kısmı hak ve menfaat çatışması olarak karşımıza çıkarken bazıları bir düşünce, saik, niyet veya anlayış çatışması olarak gözlemlenir.

Ekonomik yaşamdaki dinamik gelişme, vergi kanunlarının sık sık değişmesine ve bu da kanunların anlaşılma ve uygulanmasında güçlükler neden olmaktadır. Buna göre de vergisel düzenlemeleri yanlış olarak anlayıp ve uygulamaları sonucunda hem vergi mükelleflerinin hem de vergi memurlarının hataya düşmesi bir gerçektir. Üstelik vergi dairelerinin, kanunları çoğu kez ‘kriminalistik’ baktığını gözlemek mümkündür.⁵ Ama bu hiç de idareye vergilemeye ilişkin işlemlerde keyfi davranma hakkı vermez.

Çağdaş hukuk devletlerinde vergilere yönelik düzenlemeler yasalarla belirlenmektedir. Buna “verginin yasallığı ilkesi” deniliyor. Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Bütün bunların dışında ise vergilerin her zaman yükümlülerce istenerek ve kolaylıkla ödendiğini ileri sürmek zordur. Buna en başlıca sebep vergilerin yükümlülerce “kölfe” olarak algılanması veya birçok yükümlünün

³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 91.

⁴ Taş, **Vergi Yargısı**, s. 8.

⁵ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 106.

kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da hiç ödememeye çalışmasıdır⁶.

İşte bütün bu nedenler dolayısıyla idare ve yükümlüler arasında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir.

1.2.1. Vergi Dairesinden Doğan Vergi Uyuşmazlıkları

Vergi uyuşmazlıkları genel olarak, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda genellikle davalı pozisyonunda vergi idaresi; davacı pozisyonunda ise mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı yer almaktadır. Ancak nadir de olsa bazı durumlarda vergi idaresinin de davacı konumunda olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Örneğin takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlara karşı vergi dairesi davacı olabilmektedir.

İdari birimlerle yükümlü veya sorumlular arasında meydana gelen vergi uyuşmazlığından söz edebilmek için öncelikle vergi dairesi tarafından bağlayıcı yani yerine getirilmesi zorunlu olan bir işlemin yapılması gerekir. Yükümlünün ise yapılan işlemlerden haberdar olması için bu işlemin tebliğ edilmesi zorunludur. “Çünkü yükümlü yapılan işlemten haberdar edilemezse ona aykırı davranışta bulunduğu iddiası da ileri sürüle bilmez”⁷.

Vergilemenin yasallık ilkesinin bir sonucu olarak, idare vergilemeyle ilgili işlemleri yasalara uygun olarak gerçekleştirmek durumundadır. Bu yasaların uygulaması sırasında vergi dairesinin işlemlerinin yasaya aykırılığı ileri sürülebilir. Taraflar arasındaki vergi ilişkisinin anayasaya aykırı olması vergi yasasının şekil itibarıyla anayasaya aykırı olması demektir. Yasaların anayasaya uygunluk denetimi anayasa yargısının görev alanına girer. İdarenin düzenleme yetkisini kullanarak çıkardığı genel, objektif işlemlerin (tüzük, yönetmelik vb.) yasalara uygunluğunun denetimi idari

⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 64.

⁷ H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998, s. 4.

yargının görev alanı içindedir⁸. Bizim bu kısımda inceleyeceğimiz uyuşmazlıklar ise sübjektif vergilendirme işlemlerinin yasaya aykırılığı nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Çünkü vergilendirme işlemleri, somut vergi ilişkisini ortaya koyan birer idari işlemlerdir. Şimdi kısaca vergi işlemlerine değinelim.

1.2.1.1. Vergi İşlemleri

Verginin tarhı; Mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi için ödeyeceği miktarın hesaplanması veya bulunması işlemidir. Verginin tarhı işlemi, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından ödenecek vergi miktarının hesaplanması ve bu alacağın miktar itibarıyla tespit edilmesi muamelesidir. Bu tanımdan tarh aşamasının bir idarî işlem olduğu anlaşılmaktadır⁹.

Tarh işlemi, bireysel (sübjektif), belirtici bir işlemdir. Taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğiyle bir aslî işlem görünümündedir. Buna karşılık matrah saptanması, yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler aslî olmayıp, nihai işlemi oluşturan tarh açısından hazırlayıcı işlemler niteliğindedirler.

Vergi hukukunda tarhiyat çeşitleri, beyana dayanan, ikmalen, resen, idarece, tahrir ve düzeltme yoluyla tarhiyattır.

Beyana Dayanan Tarh: Beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı yükümlüce saptanıp bildirilir. Bu bildirim bir itiraf niteliği taşımakla birlikte ayrıca vergi dairesi tarafından denetlenir. Yükümlüler ilke olarak kendi beyanları üzerine yapılan tarhiyata karşı dava açamazlar. İşlemden vergi hatası bulunması ve ihtirazi kayıtla beyan durumları bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır.

Beyan usulünde vergi yükümlünün yazılı veya sözlü beyanı üzerine tarh edilir. Bu usulde matrah bizzat yükümlüce saptanmış bulunduğundan, yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunmayacağı

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2006, s. 169.

⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 59.

gerekçesiyle bu usulde vergi, tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılır; beyan üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece vergilendirme sürecinin ayrı birer teknik aşaması olarak düşünülen tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır.

İdeal bir vergilendirme sisteminin tekniği olarak nitelediğimiz beyan usulünde yükümlünün beyanı asıl olmakla birlikte vergi dairesinin de bunu ayrıca denetlediği yukarıda belirtilmişti.

İkmalen Vergi Tarhı: Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir. Yükümlünün dava hakkını kullanıp kullanmamasına ya da açılan davanın sonucuna göre tarh işlemi tahakkuk eder, kesinleşir, ya da iptal edilir (terkin edilir). Görüldüğü gibi yükümlünün beyanına dayalı tarhiyattan farklı olarak ikmalen vergi tarhında verginin tahakkuku, tarh işleminden ayrı bir aşama biçiminde karşımıza çıkar. Bunun nedeni ikmalen vergi tarhında matrahın saptanması konusunda inisiyatifin vergi idaresinde bulunmasıdır. “İkmalen vergi tarhına dayanak oluşturan matrahın, defter kayıt ve belgelerden tam ve kesin olarak çıkarılabilmesi ya da kanuni ölçülerin uygulanması yolu ile bulunabilmesi ise bu tarh usulünü resen vergi tarhından ayırır”¹⁰.

Resen Vergi Tarhı: Matrahın maddî delillere, kanunî ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah yine idarece saptanıp resen vergi tarhı yoluna gidilir. Resen vergi tarhı, yasal süre içinde vergi beyannamesinin verilmemiş olması; süresinde verilen beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi, kanunen tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması, tasdik ettirilmemiş olması ya da inceleme elemanına ibraz edilmemesi; defter kayıtları ve ilgili belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması; defter ve beyannamelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda delil bulunması, her türlü harcama ve tasarrufların vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağlandığının mükellefçe kanıtlanamaması gibi durumlar da söz konusudur.

¹⁰ Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s. 112.

Resen vergi tarhını gerektiren yasal koşullar bulunduğu takdirde matrah ya takdir komisyonunca saptanır; ya da vergi inceleme elemanının raporunda gösterdiği miktar resen takdir olunmuş matrah sayılır¹¹. Resen vergi tarhının yanı sıra ilgili hükümler çerçevesinde ayrıca ceza da kesilir. İkmalen tarhiyatta olduğu gibi resen tarh işleminde de vergi idaresi inisiyatif kullandığından, tarh işleminin kendiliğinden tahakkuku esas geçerli değildir. Resen tarhiyat, yükümlünün dava hakkını kullanabilmesi için ihbarname ile tebliğ edilir.

İdarece Vergi Tarhı: İkmalen ve resen tarhiyatı gerektiren haller dışındaki durumlarda, verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenmiş sürelerde müracaat edilmemesi veya aynı kanunlarla yüklenen sorumlulukların yerine getirilmemesi sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir¹².

İdarece tarhiyat yapıldıktan sonra ihbarnameye ilişkin bilgilerin yer aldığı bir ilan vergi dairesine asılarak ilana ilişkin durum tutanakla tespit edilir.

Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresine tebliğ yapılan hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit edilen ilan tarihinden itibaren başlar. Bu usul beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olur.

Tahrire Dayanan Tarh: Verginin tahrir usulü ile tespit edilen matrahlar üzerinden hesaplanmasıdır. (Emlak vergisi arsa-arazi-bina değerlemesi). Hazırda uygulamadan kalkmış bir yöntemdir.

Düzeltilme yoluyla tarh: Hatalı olarak tarh edilen bir verginin hata düzeltilmesinden sonra, önceki hatalı tarhiyatın yerine doğru işlemin yapılmasına imkân veren bir uygulamadır.

Tebliğ; Yükümlünün, adına salınan vergiden haberdar olması için tarh işleminin kendisine bildirilmesi gerekir. Tebliğ adı verilen bu uygulama işleminden sonra

¹¹ VUK, m. 30/1, 34.

¹² Şükrü Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, C. 4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s. 701.

yükümlü ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Tebliğ, vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır¹³. Tarh işleminin yanı sıra vergilendirmeye ilişkin çeşitli belgeler, yazılar, belli ödevlerin ifası için vergi dairesince yapılan bildirimler de tebligata tabidir. Aynı şekilde yargılama aşamasında çeşitli işlemler ve kararlar tebliğ usulleri çerçevesinde ilgililere bildirilir.

Tebliğ işleminde yazılı şekil esastır. Tebligat yükümlüye, yasal temsilciye, umumi vekile, ceza muhatabına, tüzel kişilerde yasal temsilcilere, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idareci veya temsilcilere, kamu idare ve müesseselerinde en büyük amirlere, bunların yardımcılara ya da yetkili kılınan memurlara yapılır. Muhatap bulunmadığı takdirde, tebligat ikametgâh adresinde bulunanlardan birine ya da işyerinde memur, müstahdemden birine yapılır. Ancak ikametgâh veya işyerinde muhatap yerine tebliğ yapılacak kişilerin görünüşüne göre 18 yaşından aşağı olmaması ve açıkça ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

Beyan esasına dayanan vergilerde mükellef kendi durumunu ilgili mevzuata uygun bir şekilde kendi inisiyatifi ve imkânları ile belirleyip ilgili vergi dairesine bildirerek bir bakıma kendi kendisini vergilendirdiği için, bu usul içinde gerçekleşen vergilendirmede mükellefin tarh edilen vergisinin kendisine bildirilmesine yani tebliğine ihtiyaç yoktur¹⁴. Görüldüğü gibi mükellefin ödemesi gereken ve bilgisi dışında tarh edilen vergi borcunun mükellefin bilgisine sunulmasına “verginin tebliği” denilmektedir.

Tahakkuk; Tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Kısaca vergi borcunun kesinleşmesidir. Tahakkuk, tahsilden önce gelen vergi alacaklısı

¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 103.

¹⁴ Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s. 55.

olan kamu birimlerinin bu alacağını hak edişe bağlayan bir işlem ve ya aşamadır. Ama tahakkuk, verginin tahsile hazır hale gelmesi, yani kesinleşmesi demek değildir¹⁵.

Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı ret kararı üzerine gerçekleşir¹⁶. Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku birer idari işlem olarak tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli noktadır.

Beyana dayalı vergilendirmede tahakkukun tarh işlemiyle birlikte gerçekleşmesi de ona ayrı bir işlem niteliği kazandırmamaktadır. Beyan usulünün daha önce belirtilen özelliği gereği tarh işlemiyle birlikte vergi tahakkuk eder. Buna karşılık örneğin ikmalen ya da resen vergi tarhında idarenin üstünlüğü ile gerçekleştirdiği işlemlerden haberdar edilerek belli hukuki yolları kullanma olanağı yükümlüye tanınmakta; tahsil ertelenmekte, yani ayrı bir aşama olarak araya tahakkuk aşaması girmektedir.

Tahsil; Somut, sübjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile ortadan kalkar¹⁷. Tahsil işlemi ile yani ödeme ile o vergi borcu ortadan kalkmış olur. Tahakkuk aşamasının aksine, tahsil ayrı bir idari işlem niteliği taşır. Dolayısıyla tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilir. Tarh ve tahsil işlemleri arasında temel işlem - sonuç işlem (bağlı işlem, zincirleme işlem) bağıntısı vardır.

Tahsil işlemiyle vergi borcunun ortadan kalkmasında öncelik yükümlüde ya da alacaklı vergi dairesinde bulunur. Başka bir anlatımla, ya yükümlü iradî olarak borcunu vadesinde öder; ya da yine iradi olmakla birlikte borç vadeden sonra ödenir. Bu son durumda asıl borca ayrıca gecikme zammı eklenir. Yükümlüce kendiliğinden ödenmeyen borcun tahsili için vergi dairesi harekete geçer. Bu durumda ise verginin cebren tahsili söz konusudur.

¹⁵ Erginay, **Vergi Hukuku**, s. 92.

¹⁶ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001, s. 127.

¹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s. 108.

1.2.1.2. Vergi Uyuşmazlık Çeşitleri

Önce söylenenlerden anlaşıldığı gibi vergi uyuşmazlığı, mükellef ile vergi dairesi arasında bir hukuki durum olarak doğar ve hukukun belirlenen çözüm yöntemleri tüketilene kadar devam eder. Vergi idaresi vergi uyuşmazlığı süreci içinde kamu alacağının tahsilini güvence altına almak üzere, mükellef üzerinde yasaların verdiği olanakları kullanır. Genel olarak baktığımız zaman ise vergi dairesinden kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının vergi hukukuna özgü nedenlerden kaynaklandığını söyleyebiliriz. Bunlardan birincisi vergi hataları diğeri ise idari işlemlerdeki hukuka aykırılık nedenleridir. Şimdi önce vergi hataları sonra ise idari işlemlerdeki hukuka aykırılık nedenleri üzerinde duralım.

– **Vergi Hataları;** “Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır”¹⁸. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, hatalar hesap hatası ve vergilendirme hatası olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

Hesap hataları VUK madde 117’ de belirtildiği üzere şunlardan oluşmaktadır:

- **Matrah hataları:** Beyanname tahakkuk fişi gibi belgelerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmesi.
- **Miktar hataları:** Vergilendirmeye ilişkin oran ve tarifelerin yanlış uygulanması sonucu eksik ya da fazla vergi tarh edilmesi. Örneğin kurumlar vergisi oranının %20 değil de sehven %15 olarak uygulanması.
- **Verginin mükerrerliği:** Aynı vergi dönemi içinde aynı vergi kanunu uygulanarak aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hatalarına ise VUK madde 118’ de yer verilmiştir. Buna göre:

- **Mükellefin şahsında hata:** Bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Bu hata çok sık karşılaşılmamakla beraber genelde

¹⁸ VUK, madde 116.

ad ve soyadları aynı olan mükelleften birinden alınması gerekirden diğerinden alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

- **Mükellefiyette hata:** Açık olarak vergiden muaf olanlardan vergi alınmasıdır. Örneğin bankaya yatan emekli maaşına gelir vergisi stopajı yapılması.

- **Mevzuda hata:** Açık olarak vergi konusuna girmeyen bir gelir, servet, kıymet ya da harcama üzerinden vergi alınmasıdır. Örneğin kişiye veraset yoluyla intikal eden paralar için gelir vergisi salınması.

- **Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata:** Herhangi bir vergiyle ilgili olarak muafiyet ve vergilendirmenin yanlış uygulanmasıdır. Örneğin gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi.

Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı; Vergilendirme işleminin, yetki, konu, şekil ve sebep yönlerinden biri ile ya da bunlardan birkaçının bulunması nedeniyle hukuka aykırı olması halinde, uyuşmazlıkta ortaya çıkmış olur.

Aşağıda, uyuşmazlık konusu olabilen bu gibi durumlar ayrı ayrı incelenmiştir.

➤ **Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı:**

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasına verginin kanuniliği ilkesi denir¹⁹. Bu amaçla vergi kanunları Anayasa'dan sonra vergi hukukunun temel bağlayıcı kaynağını oluşturmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olan vergi idaresinin kanunlara uygun bir şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneğine yetki denilmektedir²⁰. Vergi idaresinin yetkisi konu, zaman ve yer bakımından üçe ayrılır.

Konu bakımından yetki, Anayasa ve kanunların idari makamlara genel bir yetki vermediğinden idari makamların hangi konuda karar almaya yetkili ise sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade eder²¹. Örneğin çevre temizlik vergisi belediyelerce

¹⁹ Celal Doğruyol, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006, s. 31.

²⁰ Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 47.

²¹ Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 122.

yürütülmekte iken bu işlemlerin vergi dairesi tarafından tesis edilmesi konu itibariyle yetki açısından kanuna aykırı olmaktadır.

Yer bakımından yetki, Anayasa ve kanunların bazı idari makamlara karar alma yetkisini sadece belirli bir coğrafi alanda verdiğinden; bir idari makamın hangi yerde hangi coğrafi alanda karar alamaya yetkili ise orada karar alabilmesi durumunu ifade eder²². Örneğin kanunda belirtilen istisnai durumlar haricinde vergi dairesi kendi coğrafi alanı içerisinde vergi toplamaya yetkilidir, aksi halde yapılan işlem yine yer bakımından hukuka uyarlı olmamaktadır.

Zaman bakımından yetki, bir idari makamın hangi süre içinde karar almaya yetkili ise o sürede karar alabilmesi durumunu ifade eder. Örneğin bir kamu görevlisinin emekli edilmesinden sonra yapmış olduğu bir vergilendirme işlemi zaman bakımından yetki unsuru açısından sakattır.

➤ Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı:

Vergiler genel olarak adlarını, üzerine konuldukları konulardan almaktadırlar. Sağlıklı bir vergi uygulaması bakımından, verginin nasıl uygulanacağı kadar, neyin üzerinden alınacağını belirlenmesinde büyük önemi vardır. Verginin konusu; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını, belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da gösterir.²³

Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup, yasalarda gösterilmiş olmadıkça, herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilmez. Ayrıca, verginin konusu göz önünde tutulmak suretiyle, kıyas yoluyla diğer bazı işlem ya da iktisadi unsurların vergilendirilmesi olanağı yoktur.²⁴

²² A.e., s. 123

²³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007, s. 120.

²⁴ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1984, s. 39.

Gelir elde eden bir gerçek kişiden gelir vergisi yerine, bir harcama vergisi alınması, vergilendirme işlemini konu yönünden hukuka aykırı hale getirmekte ve sakatlamaktadır.

➤ **Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı:**

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar, izlenmesi ve uyulması gereken yol, usul hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallarına göre yapılması hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlar, hem de vergi alacağının güven altına alınması için vergi idaresine izlemesi gereken yolu gösterir. Vergilendirme işlemlerinde yetki kuralları ile şekil kuralları birlikte, usul kurallarını oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girilmesi yasada öngörülmüş olabilir, örneğin belli makamların görüşlerinin alınması gibi, eğer bu işlemler yasaya uygun bir şekilde yapılmazsa veya hiç yapılmamaları halinde, şekil açısından hukuki aykırılık söz konusu olmaktadır.²⁵

➤ **Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı:**

Vergilendirmeye ilgili olarak, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olan durumlardan biri de sebep yönünden hukuka aykırılıkla ilgilidir.

Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru vardır. Hukuki sebep ve maddi sebep olmak üzere ikiye ayrılır. Hukuki sebep, yürürlükteki kanun hükmünü, maddi sebep ise, vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. Devletin alacak hakkının doğmasına neden olan vergiyi doğuran olay ise, ya fiili bir olay ya da hukuki bir durumun gerçekleşmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun

²⁵ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 69–70

olması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın başka bir anlatımla, maddi olayın, kanun hükmüne uygun olmasına “tipiklik” denilmektedir²⁶.

Vergi idaresi tarafından, bir vergilendirme işlemi ile bir serbest meslek kazancı elde etmediği halde bu kazançtan dolayı kendisine gelir vergisi tarh olunan mükellefin durumunda, sebep yönünden hukuka aykırılık vardır. Bir başka anlatımla, tipiklik ilkesi gerçekleşmemiş sayılmaktadır.²⁷

Yukarıda izah edilen nedenlerden dolayı da vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler neticesinde vergi uyumsuzlukları doğabilmektedir.

1.2.2. Vergi Yükümlüsü ya da Vergi Sorumlusundan Doğan Vergi Uyumsuzlukları

Devletle fert ve kurumlar arasında doğan vergi ilişkisi, taraflara bazı ek sorumluluklar yüklemekle birlikte, esas olarak bir borç-alacak ilişkisinden başka bir şey değildir. Bu ilişkide bir tarafta vergi alacaklısı (veya aktif vergi süjesi) olarak devlet, diğer tarafta vergi borçlusu (veya pasif vergi süjesi) olarak fert ve kurumlar bulunur. Vergilendirme işlemi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki ilişkiye taraf olanların yetki ve sorumlulukları Anayasada ve vergi kanunlarında tespit edilmiş durumdadır. Vergi hukuku da, mevcut ilişkinin hukuksal şekillenmesi olarak karşımıza çıkar. Bu çerçevede vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarına bu alandaki uyumsuzlukların çözümlenmesine ilişkin parasal ve biçimsel kuralları inceleyen bilim dalıdır şeklinde tanımlanabilir²⁸.

Buradan anlaşıldığı gibi vergi hukuku, yükümlüler tarafından yerine getirilmesi gereken ve çok kural içeren bir yapıya sahiptir. Vergi uyumsuzlukları da daha çok vergi

²⁶ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 49.

²⁷ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 69.

²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 20.

yükümlüsü ve sorumlusu tarafından yasalarda belirtilmiş bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Devlet vergileme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip fert ve kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ancak, devlet bununla yetinmeyerek, bazı durumlarda vergi tahsilâtını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bunu sağlayabilmek için, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir.

Vergi hukuku alanında yapılan parasal yükümlülük ve biçimsel yükümlülük ayırımına uygun olarak vergi idaresi, mükellefleri bazı biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeleri için zorlayabilir. Ayrıca vergi ilişkisi dışındaki üçüncü kişilere yönelen idari işlemlerde bulunabilir.

Vergi sorumlusu ya da yükümlüsü tarafından meydana getirilen uyuşmazlıklar, yasalardaki parasal ya da biçimsel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi şeklinde kendini gösterir. Parasal yükümlülüğün yerine getirilmemesi vergi ziyayı olarak adlandırılıp vergi kaybına neden olan kaçakçılık, ağır kusur ya da kusur suçlarından birisini oluşturur. Biçimsel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ise, vergi kaybına neden olan suçlar yanında veya onlardan bağımsız olarak genel ve özel usulsüzlük suçlarından birisini oluşturur²⁹.

1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Doğma Zamanı

Vergi uyuşmazlığı için ortada bir vergi olması şart değildir. Vergi matrahının tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları doğabilir.

²⁹ Bayraklı, a.g.e., s. 17.

Bu nedenle, verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada ortaya çıkabilmektedir³⁰. Kural olarak vergilendirme işlemlerinin tarh, tahakkuk, tahsil aşamalarında vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır. Örnek olarak ceza kesmede uyuşmazlıklar, vergi cezasına ilişkin olarak ortaya çıkar. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar³¹. Matrahın fazla ya da eksik belirlenmesi, yükümlünün şahsında yapılan hatalar ise tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklardır.

1.4. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesinde Kullanılan İdari Yollar

İdarenin, temelinde kamu hizmetlerini görmek amacıyla, mükelleflerden toplamış olduğu vergilendirme işlemleri, niteliği itibariyle idari işlem statüsündedir. Bu nedenle idarenin yapmış olduğu her türlü işlem hukuka uygun olmak zorundadır. Bu kural hukuk devletinin bir gereğidir.

Bu amaçla vergi idaresi ile mükellefler arasında kimi zamanlarda çeşitli anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların ortaya çıkmasında ise temel faktör, ya idarenin tesis ettiği hukuka aykırı işlemler ya da idarenin denetimler esnasında mükelleflerin matrahı düşük beyan etmesi ya da hiç beyan etmemesi gibi nedenlerle yaptığı tarhiyatlardır. Yapılan tarhiyatlar neticesinde ise mükellefler, sorumlular ya da ceza muhatapları ya idarenin bu işlemi kabul edip gereğini yerine getirmekte ya da çeşitli yollara başvurumaktadırlar. Bu yollardan birisi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü iken diğeri de uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümüdür.

Uyuşmazlık haline getirilip yargı yoluna gidilmesine gerek kalmaksızın idarenin kendiliğinden ya da ilgililerin başvurusu sonucu uyuşmazlıkların çözüme

³⁰ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 67

³¹ Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 116

kavuşturulmasına barışçıl yollar ya da vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları denilmektedir. Bu yollara barışçıl çözüm yolları denilmesinden maksat, uyuşmazlığın, bir yargı merciinin önüne getirilmeksizin ortadan kaldırılmasıdır. Türk Vergi Hukuku'nda vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları olarak uzlaşma ve hata düzeltme kabul edilmektedir. Ancak bu yollara cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahında dâhil edilmesi mümkündür. Barışçıl yollara kural olarak vergiler ile cezalar için tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında başvurulabilmektedir³².

Bu kısımda vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan taraflar arasında nasıl çözüme kavuşturulacağına dair yolların neler olduğuna kısaca değinilecektir.

1.4.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi

Asrımızda verginin önem kazanması, vergi kanunlarının sayısının artması, hele bu kanunları değil mükellef, vergi memurlarının dahi anlamakta zorluk çekmesi, vergi uygulamasında uyuşmazlıkların artmasına neden olmuştur. Aynı zamanda sosyal hukuk devletinin gelişmesi, kamu harcamalarının artmasına neden olmuş ve devletin ekonomik hayatta aktif rol alması, daha fazla vergi alınmasını zorunlu hale getirmiş bulunmaktadır. Günümüzde vergilerin beyan esasına göre tarh işlemlerinin yapılması da vergi idaresinin kontrollerinin artmasına ve netice olarak taraflar arasında vergi uyuşmazlıklarının çoğalmasına neden olduğunu görüyoruz.³³

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yeri yargı organları olması gerekirken; vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlemesinin uzun zaman alması, birtakım formaliteleri gerektirmesi, tarafların zaman ve emek kaybına uğrayacakları, bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal ettirmeleri sonucu, vergi yargısının ağır bir yük altında kalmasına ve çalışamaz hale gelmesine neden olacağı ve kendisine düşecek

³² Yusuf Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 39.

³³ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 108.

ve kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremez hale gelecektir ki, bu da vergi sisteminin tamamen sarsılmasına neden olabilecektir³⁴.

İdare ile vergi mükellef veya sorumlusunun devamlı uyuşmazlık içinde olmaları, vergi sisteminin yerleşmesi gelişmesine mani olacak, mükelleflerin tepkilerine neden olacak ve sosyal bunalımları beraberinde getirecektir.

Gelişmiş batı ülkelerinde yukarıda açıkladığımız sakıncaları önlemek için vergide uzlaşma müessesesini çok geniş bir şekilde uygulamakta olduklarını, vergi ihtilafların çok önemli bir kısmını yargı organlarına gitmeden, önce idari aşamada uzlaşma yoluyla çözmeye özen gösterdikleri, bir uzlaşma sağlanamaması durumunda yargı organlarına gidilmesine müsaade edildiği görülmektedir³⁵.

Uzlaşma müessesesinin amacı uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Öte yandan idare uzlaşma yolunda yaptığı bir tür idari sözleşme ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada bundan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Bu feragatten vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilebilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan, gerçek anlamda ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp, idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşü ağırlık kazanmaktadır³⁶.

Uzlaşma konusunda ortaya konulmuş bu olumlu düşüncelere ve dünya ülkelerinde yaygın bir uygulama alanı bulmasına karşılık uzlaşma hakkında bazı eleştiriler de yapılmıştır. Bu konuda uzlaşmanın, uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi veya ceza ödemeleri nedeniyle aynı durumda olan kişilerle eşitlik durumunu bozduğu ve bunun da anayasa da yer almış olan vergilerde eşitlik ilkesine aykırı olduğu, vergi ve cezanın bir kısmının anlaşma ile ortadan kaldırılması dolayısıyla

³⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergide Uzlaşma", *Danıştay Dergisi*, Başbakanlık Basımevi, S. 28-29, Ankara, 1978, s. 3.

³⁵ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 109.

³⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 171.

vergilerin kanunilik ilkesinin uygulamasını engellediği ve cezaların bir tür idari sözleşme ile kaldırılmasının vergi cezalarını idari yaptırım haline getirdiği gibi nedenlerle eleştiri konusu yapılmıştır. Bu tür eleştirilere rağmen uzlaşma yukarıda belirtildiği gibi dünyanın birçok ülkesinde geniş bir şekilde uygulama alanı bulabilmiştir³⁷.

Uzlaşma, Almanya'dan esinlenerek Türk vergi hukukuna 1963 yılında dâhil edilmiştir. Uzlaşmaya benzer ya da yakın kurumlar yabancı hukuk sistemlerinde de anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan uzlaşma kurumu, iki aşamada söz konusu olmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi incelemelerine dayanarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulabilecek uzlaşmadır. İkincisi ise, vergi, resim ve harçların resen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulacak olan uzlaşmadır. Birincisine, “tarhiyat öncesi uzlaşma”, ikincisine ise “tarhiyat sonrası uzlaşma” denilmektedir.

1.4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalara ilişkin tarhiyatın yapılması aşamasından önceki aşamada, yeni vergi incelemesi aşamasında, idare ile yükümlü veya ceza muhatabı arasında uzlaşılmasıdır³⁸.

1.4.1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Uzlaşmanın kapsamına vergi incelemesi sonucu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi zıyayı cezaları girmektedir. Bundan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçuna ilişkin vergi zıyayı cezası ve bu tür suçlar için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir.

³⁷ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 331.

³⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 352.

Tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyai cezası hakkında yapılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşma, bu cezaya ilave olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da yapılabilir³⁹.

1.4.1.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapıldıktan sonra merkezi veya mahalli inceleme elemanlarının bağlı olduğu denetim kurulunca oluşturulacak uzlaşma komisyonlarınca yapılmaktadır.

Merkez inceleme elemanlarınca devamlı çalışma yerlerinde yapılan incelemeler için kurulacak uzlaşma komisyonu incelemeyi yapanların kurul mensubu merkez inceleme elemanı olması halinde ilgili kurul başkanlıklarınca belirlenecek biri başkan olmak üzere üç inceleme elemanından, incelemeyi yapanların Gelir İdaresi Başkanlığı merkez inceleme elemanları olması halinde ilgili başkanlıkça tespit edilecek biri başkan olmak üzere üç merkezi inceleme elemanından oluşur. Merkez inceleme elemanlarının geçici çalışma yerlerinde ise komisyon ekip başkanının başkanlığında incelemeyi yapanın dışında başkan dâhil üç inceleme elemanından oluşur. Komisyonun üç inceleme elemanının oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon üyeleri iki inceleme elemanı ile ilgili vergi dairesi müdürü (bağlı vergi dairelerinde mal müdürü) veya vergi müdüründen oluşur⁴⁰.

Vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde uzlaşma komisyonu vergi dairesi başkan veya vekil edeceği grup müdürünün veya vergi denetmeninin başkanlığında vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri veya vergi denetmenlerinden oluşur.

³⁹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 120.

⁴⁰ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 293.

Vergi dairesi kurulmayan yerlerde ise vergi denetmenlerince yapılan incelemelerde, komisyon defterdarın veya vekil tayin edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında defterdar tarafından belirlenen iki vergi denetmeninden oluşur.

1.4.1.1.3. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, belirtilen gün ve saatte üyelerinin tamamının katılması ile toplanmakta ve çoğunlukla karar vermektedir. Uzlaşma günü bildirildikten sonra yükümlünün mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek yükümlüye bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir⁴¹.

1.4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma'nın usul ve esasları VUK' un Ek. 1-10'uncu maddelerinde belirtilmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan sorunların yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında bir anlaşmaya varılmak suretiyle çözüme kavuşturulmasıdır⁴².

1.4.1.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

VUK' un Ek 1'inci maddesine göre, uzlaşma konusu yapılacak hususlar, kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve buna bağlı mali cezalar hariç olmak üzere resen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile buna ilişkin vergi zıyaı cezalarıdır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile VUK' un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi zıyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

⁴¹ TÖUzl.Yön., madde 14.

⁴² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 356.

Vergi Usul Kanunu, bu kanunun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceğini saptama yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için aynı yetki İçişleri Bakanlığına verilmektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi "Uzlaşma Yönetmeliği"⁴³ ve "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" ile kullanmaktadır. Uzl.Yön.'nin kapsamına ikmalen resen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin Tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar girer.

1.4.1.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Yükümlü ile idare arasında yapılacak uzlaşmada pazarlığı, idare tarafından "Uzlaşma Komisyonları" yürütmektedir. Uzlaşma Komisyonlarının oluşumu, toplanma ve karar alma mekanizması Uzl.Yön.'nin 6. maddesinde belirtilmiştir. Yasama erki kamu gelirinin türü, miktarı, il veya ilçede kurulu bulunması ve kurulu bulunduğu yerde bağımsız vergi dairesi olup olmamasına göre değişik komisyonlar kurulabileceğini öngörmüştür⁴⁴.

Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı R.G.'de yayımlanan Uzl.Yön.'nde düzenlenmiştir. Şimdi bu komisyonlara kısaca değinilecektir.

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi müdürlüklerinde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şef; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşur. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef

⁴³ 03.02.1999 tarih ve 23600 Sayılı R. G.'de yayınlanmıştır. Yönetmeliğe 22.10.2005 tarih ve 25974 Sayılı R.G.'de yayımlanan Yönetmelikle değişiklikler yapılmıştır, bkz. (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/uzlasma_ana_sayfa.htm, 03 Kasım 2009.

⁴⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s. 202.

bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; malmüdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olur.

Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşur.

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerdeki (Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen) vergi dairelerinin uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezî Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırlarının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Daire Başkanı veya Grup Başkanlarından birinin başkanlığında, grup başkanları ve/veya müdürlerden oluşur.

Merkezî Uzlaşma Komisyonu: Mahallî Uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

Komisyonlar, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar.

1.4.1.2.3. Uzlaşma Talebinin Yapılması ve Uzlaşmada Süre

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri vergi incelemesi yapan kişinin merkez elemanı olması durumunda, inceleme elemanının bağlı bulunduğu ekip ve grup başkanlığına

yapılabilir. Yetkili merciiler dışında makamlara yapılan uzlaşma talepleri geçersiz sayılır⁴⁵. Bu talepler yetkili makamlara yazılı olarak yapılır.

Sözlü talepler geçersiz sayılır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin, vergi incelemesi ile ilgili inceleme tutanağında yer alması da ilgili makama yapılmış uzlaşma talebi sayılır.

Mükellef bilgisi dâhilinde yapılan incelemelerde, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde, nezdinde inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma isteminde bulunulması mümkündür. Mükellef bilgisi dışında yapılan incelemelerde ise, uzlaşmaya davet yazısı posta vasıtasıyla veya memur eliyle tebliğ edilebilir. Uzlaşma davetiyesinde tebliğ tarihinden 15 gün içinde uzlaşma isteminde bulunulabileceği mükellefe bildirilir. Yoksa tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanamaz⁴⁶.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ise, mükellef ya da ceza muhatabı tarafından bizzat veya resmi vekili tarafından vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yapılır. Resen tarhiyatta, ilgili vergi dairesi, aynı süre içinde mükellefi ya da ceza muhatabını uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşma için saptanan günde usulüne uygun uzlaşma talepleri taraflar arasında müzakere edilerek bir sonuca ulaşılmaya çalışılır. Uzlaşma vaki olmuşsa durum bir tutanakla saptanarak tutanağın bir nüshası ilgiliye derhal verilir ve bir nüshası da üç gün içerisinde vergi dairesine gönderilir.

Mükellef ya da ceza muhatabı, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemişse ya da gelmiş fakat müzakerelerde anlaşmaya varılamamışsa uzlaşma temin edilememiş demektir. Komisyonca bu husus düzenlenecek bir tutanakla saptanır ve tutanağın bir nüshası da üç gün içerisinde ilgiliye ve vergi dairesine tebliğ edilir. VUK ek 5. Maddesinde mükellefin komisyona gelmesine rağmen tutanağı imzalamaktan

⁴⁵ Şükrü Kızılot, "Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı-I", *Hürses*, 12.02.1999, s. 9.

⁴⁶ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 242.

kaçınması ya da tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde de uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağını belirtmektedir. Uzlaşma komisyonunun tutanakları kesin nitelikte olduğundan, gereği vergi dairesince derhal yerine getirilir. Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, aynı vergi veya ceza için, uzlaşma süresi tamamlanmadan, vergi mahkemesinde dava açamaz. Uzlaşma halinde, mükellef üzerinde uzlaşılan vergi veya cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmaya varılmaması hallerinde ise mükellefçe tutanağın tebellüğ edilmişinden itibaren genel hükümler çerçevesinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Böyle bir durumda dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az kalmış ise; bu süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzamaktadır. Kişinin, uzlaşma talebinden önce, aynı vergi veya ceza ile ilgili olarak dava açmış olması durumunda; dava, söz konusu uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemesi tarafından incelenmemektedir. Herhangi bir nedenle incelenmiş ve karara bağlanmış ise hükümsüz sayılmaktadır⁴⁷.

1.4.2. Düzeltme ve Şikâyet

Düzeltme, mükellefle idare arasındaki vergi ilişkisinde oluşabilecek hataların düzeltilmesinde idareye takdir yetkisi veren bir işlemdir. Bu şekilde düzeltilebilecek olan matrah hataları, vergi miktarında yapılan hatalar, mükerrer vergilendirme gibi hesap hataları ile mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata, vergilendirme ve konuda hata gibi vergilendirme hatalarıdır.

Düzeltme yoluyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi hatalarının neler olduğu VUK' da yer almaktadır. Buna göre VUK' da (116-126. maddeler) vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Tanımın

⁴⁷ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 144.

incelenmesinden de fark edileceği üzere vergi hatası haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi ve alınmasını doğuran yanlış bir işlemdir⁴⁸.

Hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılması için tek koşul değildir. Bu hatalar yapıldıktan sonra ayrıca verginin eksik ya da fazla alınması da gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesine göre vergi mahkemesi Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde bu hatalar, yargı kararı kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla giderilebilir. Ancak bu gibi durumlarda düzeltmenin yapılabilmesi için hatalarla ilgili olarak belirtilen yargı mercilerince karar verilmemiş olması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da fark edileceği üzere vergi hatası, vergi alacağının doğmasından tarh tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve sonuçta bu alacağın haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olabilen usulsüz işlemlerdir⁴⁹.

Düzeltilme talebinin kabul edilmemesi durumunda, Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla müracaat olanağı vardır.

1.4.3. Pişmanlık ve İslah

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine olanak sağlayan diğer uygulamalardan bir tanesi de pişmanlık ve ıslah müessesesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmüne göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere anılan maddede yer alan kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Buna göre;

⁴⁸ Ahmet Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989, s. 21.

⁴⁹ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 106.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile başvurulmak suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması,
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması,
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi⁵⁰.

Yukarıdaki şartların yerine getirilmesi ile mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmektedir.

1.4.3.1. Pişmanlık ve Islah Talebiyle Verilen Beyannamelere Uygulanacak İşlemler

Pişmanlıkla ilgili beyanname haber verme dilekçesi ile birlikte verilebileceği gibi, bu bildirim izleyen 15 gün içinde de verilebilir. Alınan beyannamelerin koşullara uygunluğunun anlaşılması üzerine, kanuni süresinde verilmiş beyanname gibi, beyan üzerinden ve tahakkuk fişi esasına göre gerekli tarhiyat yapılır. Düzenlenen tahakkuk fişinin bir örneği, mükellef veya beyannameyi getiren kişiye verilir. Ve böylece, verginin tahakkuku sağlanmış olur⁵¹.

⁵⁰ Mehmet Yaşın, “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 174, 2007, s. 97.

⁵¹ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 196.

1.4.3.2. Pişmanlık ve Islah Müessesesini Uygulamanın Taraflar Açısından Sonuçları

Vergi beyannamelerini süresinde vermek esastır. Beyannamelerin kanuni süre ve ek süre geçtikten sonra verilmesi durumunda, beyanname hiç verilmemiş sayılmakta ve dönem matrahının resen takdiri yoluyla belirlenmesi gerekmektedir. Takdir olunan matrah üzerinden salınan vergiye de vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bu aşamada mükelleflerin, hem takdir olunan matrahın yüksek oluşuna hem de cezalara itirazı söz konusu olabileceğinden, uyuşmazlık yargı mercilerine intikal ettirilmekte ve mükellefler yıllarca bu uyuşmazlıkla uğraşmaktadır. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslah müessesesi yukarıda açıklanan uygulamayı önleyebilen ve uyuşmazlığı idari aşamada çözümleyebilen bir müessesedir. Ayrıca emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin önüne geçer, iyi niyetli mükellefleri korur ve takdir komisyonlarının yükünü azaltır⁵².

1.4.4. Cezalarda İndirim

Ceza indirimi konusunu VUK' un 376. maddesinin 1. bendinde açıkça ortaya konulduğu gibi "İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

1. Vergi ziyai cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
 2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri;
- indirilir”.

⁵² A.e., s. 201.

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

Ancak uzlaşma isteminde bulunan mükellef ya da ceza sorumlusu, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda buna ilişkin tutanağın kendisine tebliğ tarihinden itibaren herhangi bir süre içerisinde cezada indirim talebinde bulunamaz. Ayrıca dava açma süresinin dolmasından sonra, davadan feragat edilerek cezada indirim istenmez⁵³. VUK'un 376. maddesi vergi ve cezaları idari aşamada daha ihtilafa gitmeden çözümleyen önemli bir madde hükmü niteliğindedir. Bu madde bir anlamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer ve idari safhalarda vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen bir mahiyet arz etmektedir.

1.5. Vergi Yargısının Türk Hukuk Sistemi İçerisindeki Yeri ve Yargı Bağımsızlığı Sorunu

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.⁵⁴

Bir yargı kolunun bağımsızlığından anlaşılması gereken o yargı kolunda görev yapan yargıçların bağımsız olmaları dışında, verilecek hükümlerin o yargı koluna ait bağımsız bir üst mahkemece denetime tabi tutulması olmalıdır⁵⁵.

Özellikleri itibarıyla idari bir uyuşmazlık olan vergi uyuşmazlıkları mahiyeti itibarıyla özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklardan oldukça farklıdır. Hem bu sebepten ötürü hem de, devletin giderek artan faaliyetleri ile birlikte idari uyuşmazlıklarda sayısal olarak görülen artışlar yüzünden, bu tür uyuşmazlıkların adli yargıda çözülmesinin birtakım sakıncalar yaratacağını savunan bir düşünce akımı doğmuştur.

⁵³ A.e., s. 205

⁵⁴ Zeynel Murat Gül, "Türk Vergi Yargı Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 117, Haziran 1998, s. 45.

⁵⁵ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılanması Hukuku*, Alfa Basım-Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 23.

İdari uyuşmazlıkların kendilerine has özellikleri dikkate alınarak, bu tür uyuşmazlıkların adli yargının dışında, ayrı bir yargı organında çözümlenmesi gerektiğini savunanların ileri sürdüğü başlıca gerekçeler şunlardır⁵⁶:

İdari uyuşmazlıkların adliye mahkemelerinde çözümlenmesi Anayasada tanımlandığı biçimiyle kuvvetler ayrılığı prensibine uygun düşmez. İdari uyuşmazlıkların adli yargı yerlerince çözüme kavuşturulması, yargı erkinin yürütme erkine üstünlüğünü kabul etmek olur. Öte yandan, idari uyuşmazlıkların kendilerine özgü birtakım teknik özellikleri haiz olması, adliye mahkemelerini zor durumda bırakır. Üstelik adliye mahkemelerindeki iş yoğunluğu dikkate alınırsa idari uyuşmazlıkların çözümünün adliye mahkemelerine bırakılması uygun olmazdı.

Geniş bir hukukçu grubu, vergi uyuşmazlıklarının, idari uyuşmazlıklarla aynı niteliğe sahip olduğu ve bu nedenle idari yargı içinde çözümlenmesi görüşünü savunmaktadır. Kimi hukukçularda, verginin dayanağı olan hukuki işlem, mülkiyet ve alım-satım gibi ana kavramların özel hukuk kavramı olması dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının da adli yargı içinde çözümlenebileceği görüşünde birleşmektedirler.

Günümüzde, çeşitli ülkelerde bağımsız yargı kolu olarak, adli, idari, askeri ve anayasa yargısı gösterilmektedir. Vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olup olmadığı ise halen tartışma konusudur. Örneğin, Almanya'da bağımsız vergi yargısı modeli benimsenmiştir.⁵⁷

Esasen vergilendirmeye ilişkin mevzuatın oldukça çok ve karışık olması ve vergileme işlemlerinin VUK ve İYUK gibi iki ayrı Usul hukuku çerçevesinde adeta iki başlı değerlendirilmesi göz önüne alınırsa ve vergi davalarının teknik özellikleri dolayısıyla vergi hâkimlerinin iktisat, işletme ve muhasibe bilgilerine de vakıf bulunmaları gerektiği düşünülürse; vergi yargısının bağımsızlığı daha ziyade savunulabilir. Öte yandan bağımsızlığının getireceği bir uzmanlık alanı sonucu, vergi

⁵⁶ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 10.

⁵⁷ Kırbaş, *a.g.e.*, s. 177.

davaları üzerinde vuku bulabilecek, bilirkişi kurumunun olumsuzluklarının önüne geçebilecek, böylece daha etkin, hızlı ve verimli bir yargılama süreci oluşturabilecektir. Sayısal bakımdan da konu ele alınırsa vergi davalarında görülen hızlı artış ayrı bir yargı düzenini teşkil edecek düzeydedir.

Yukarıdan anlaşıldığı üzere vergi yargısı, ülkelerin geleneklerine, hukuk sistemlerinin niteliğine göre değişik düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bazısında vergi uyuşmazlıklarına bakma görevi tamamen idari yargıya bırakılırken, diğerlerinde bu görev adli yargıya verilmiştir. Karma bir çözüm olarak, bir kısım uyuşmazlıkların idari, diğer bir kısmının ise adli mahkemelerde, ya da bu amaçla kurulmuş ayrı mahkemelerde bakılması imkânları vardır⁵⁸. Türkiye'nin de içinde bulunduğu kimi ülkelerde adli yargının yanında idari yargı düzeni kabul edilmiştir. Yani Türkiye'de de uygulanmakta olan modelde vergi yargısı, idari yargının içinde örgütlenmekle birlikte, vergi uyuşmazlıkları vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir. Ancak, vergi mahkemelerinin kararlarının kanun yolu denetimi, genel idari yargının denetim mahkemeleri (Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay) tarafından yapılmaktadır. Yargı birliğinin bulunduğu İngiltere ve ABD gibi ülkelerde ise idari uyuşmazlıkların çözümü de adliye mahkemelerince yapılmaktadır.

1.6. Türk Vergi Yargısının Örgütlenme Şekli

Devlet tarafından yapılan bir kamu hizmetinin, hizmetten yararlanacak olanlara nasıl sunulduğu ve hizmeti sunacak olan birimlerin organizasyon yapılarının hizmetin başarısında rol oynayacağı şüphesizdir.

Vergi yargısına, idari yargı içinde yer veren bugünkü modelin temeli, 06.01.1982 tarihinde kabul edilen 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunların kabul edilmesine dayanmaktadır. Devletin resen hareket yetkisini kullanarak, mükellefler üzerinde vergilendirmeye ilişkin işlemler yapması, idari nitelikte olan bir tasarruftur. Nitekim

⁵⁸ Uluatam ve Methibay, *a.g.e.*, s. 235.

VUK' nun 20. maddesinde tarh işlemi bir idari işlem olarak tanımlanmıştır. Böylece diğer idari işlemler üzerinden geçerliliği olan hukuksal kaideler vergi işlemleri bakımından da geçerlidir. Ancak burada idari hukukunun genel idari işlem teorisinin “konu” yönünden özelleştiği ve bunun sonucunda da vergilemeye ilişkin işlemlerin hukuki denetimini yapmakla görevli vergi mahkemelerinin idari yargı içinde “özel görevli” yargı mercileri olarak kabul edildiği gözlemlenmektedir. Vergi davalarının teknik özellikleri de dikkate alındığında özel görevli bir yargılama dalı olarak benimsenen örgütlenme şeklinin yerinde olduğu söylenebilir.

2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunlarla vergi yargılamasında idari yargı içinde iki kademeli bir yargılama modeli kabul edilmiştir. Vergi yargılamasında üç yargı mercii görevli kılınmıştır. Bu merciler aşağıda detaylı şekilde anlatılacaktır.

1.6.1. Vergi Mahkemeleri

Belli konularda doğrudan Danıştay'a verilen yetki dışında kalan vergi uyuşmazlıklarına ilk derecede bakma görev ve yetkisi vergi mahkemelerininindir. 2576 sayılı Kanun'da vergi mahkemelerinde bir başkan ile yeteri kadar üyenin bulunacağı belirtilmişse de, uygulamada tüm mahkemelerin bir bakan iki üyeden oluşan kurullar halinde çalışmaktadır.

2576 sayılı Kanun'un 6'cı maddesine göre; vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ev köylere ait vergi, resim ver harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulamasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemeleri kural olarak kurul halinde çalışmakla birlikte, 2576 sayılı kanununun 7'nci maddesi ve Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun

uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri belli bir miktarı* (2009 yılı için 7.630 TL'yi) aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerden biri tarafından çözümlenmektedir.⁵⁹

Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararlara karşı kanun yolu, Bölge İdare Mahkemeleri nezdinde itiraz başvurusu, kurul halinde verilen kararlar karşı temyiz yoluna gidilir. Bölge İdare Mahkemelerinin kararları kesin olup bunların kararlarına karşı Danıştay'a gidilemez.⁶⁰

1.6.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Bölge idare mahkemesi başkan ve iki üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atama yapılır.

2576 sayılı kanunun 8.maddesinde Bölge İdare Mahkemeleri görevleri belirtilmiştir. Buna göre; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin olarak hükme bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmekle görevlidir.

Bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir ve bu kararlara karşı Danıştay'a başvurulamaz. Bunun bir istisnası kanun yararına bozmada söz konusudur⁶¹.

* 2576 sayılı kanunda 4577 sayılı kanunla yapılan değişiklik uyarınca tek yargıçla bakılacak davalara ilişkin parasal sınır her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılır, bkz (Çevrimiçi) http://www.turkhukusitesi.com/hukuksayfa/iyuk_parasal.htm, 03 Kasım 2009.

⁵⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 389-390.

⁶⁰ İYUK 47. maddesi tek yargıçlı vergi mahkemesi kararlarından bir kısmı için Danıştay'da temyiz yolunu açık tutmuştu. Buna göre yükümlülüğün konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olarak tek yargıçla verilen kararlara karşı Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunula bilinirdi. 3622 sayılı Kanun ile İYUK md.47'deki hüküm kaldırılmıştır. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 187).

⁶¹ Kırbaş, *a.g.e.*, s.181.

1.6.3. Danıştay

İdari yargıda/vergi yargısında en üst düzey organ olarak Danıştay görev yapmaktadır. Danıştay, onu dava dairesi, ikisi de idari daire olmak üzere, on iki daireden oluşmaktadır. On dava dairesinden beşi (üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve on birinci) vergi davalarına bakmakla görevlidir.

Vergi uyuşmazlıklarında Danıştay, genel düzenleyici işlemlerde ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Örneğin, vergi hukuku alanında çıkarılan tüzük ve yönetmeliklere karşı iptal davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da açılması gerekmektedir. Diğer vergi davalarında ise Danıştay temyiz mercii olarak görev yapmaktadır⁶².

Danıştay'ın vergi davalarına bakan bu dairelerinin başkan ve üyelerinden oluşan kurula Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu adı verilmektedir. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını, vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararları temyiz mercii olarak inceler. İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu, dava dairelerini veya İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında ayrılık veya uyuşmazlık görüldüğü zaman, birleştirilmiş içtihatları değiştirilmesi gerektiği durumlarda toplanmaktadır.⁶³

Çalışmamızın ana konusunu vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesi olması hasebiyle, vergi yargılama süreci ile ilgili kavramlar hem Azerbaycan hem de Türkiye örnekleri esasında 3. bölümde daha detaylı incelenecektir.

⁶² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 188–189.

⁶³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 391.

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE VERGİ YARGISI

2.1. Azerbaycan Hukuk Sisteminin Genel Esasları

18 Ekim 1991 tarihinde Azerbaycan Sovyet Sosyalist Respublikası Ali Sovyet'inin aldığı karar üzerine Azerbaycan Sovyetler Birliği terki binden çıktı ve bağımsızlığını ilan etti. Bundan sonra çok hızlı bir şekilde dünya ile entegre olma gayreti içinde olan Azerbaycan'da, uzun dönemden beri kabullenmiş olduğu sosyalist rejimi değiştirerek piyasa ekonomisine geçmek için yapılması zorunlu olan bazı reformlar gündeme geldi.

Ülkede öncelikle yapılması gereken devlet yapısında reformlar yaparak Yasama, Yürütme ve Yargı organı olmak üzere üçlü bir kuvvetler ayırımını sağlamaktı. Yasama organı toplum yaşamını düzenlemeye yönelik kanunları hazırlar. Yürütme organı ise, yürütme iktidarını kullanarak bu kanunları uygular yargı organı da, bu iktidara dayanarak kanunların uygulanmasıyla ortaya çıkacak anlaşmazlıkları çözümler. Bu zaman her bir organın başlı başına bir iradeye sahip olması gerekir. Bu ise her organın bu idare ile bağımsız olarak eylem ve işlemde bulunması anlamına gelmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi, devlet niteliğini taşıyan siyasal toplulukta birbirinden farklı kuvvetler bulunduğu, özgürlüklerin güvence altına alınabilmesi için bu kuvvetlerin birbirinden ayrı, bağımsız organlara verilmesi gerektiği temeline dayanmaktadır.

1995 yılı 12 Kasım'da yapılan halk oylamasıyla kabul edilip, aynı yılın 27 Kasım'ında yürürlüğe giren AC. Anayasası'nda bu kuvvetler ayrılığı ilkesi benimsenmiş ve kurulacak yeni yargı sisteminin de temelleri atılmıştır. Bu amaçla 1997 yılında kabul edilen "Mahkemeler ve Hâkimler Hakkındaki Kanun" ve "Anayasa Mahkemesi Hakkındaki Kanun" ile son şeklini alan yargı sistemi oluşumunu ancak Eylül 2000'de tamamlayabilmiştir. Yargı sisteminin hemen değiştirilmesinin mümkün olmaması ve bir yandan da ülkenin o zaman büyük bir finansal sıkıntı içinde olması dolayısıyla yeni

yargı sistemine geçiş ve onun yürürlüğe konularak uygulanması biraz zaman gerektirmiştir.

Her bir demokratik devlette devlet yönetimi hukuk devletinin esas prensibi olan “kuvvetler ayrılığı” ilkesi temelinde kurulur. Azerbaycan Anayasasında kuvvetlerin sert ayrılığı olarak ifade edilen başbakanlık rejimi kabul edilmiştir. Anayasa’nın 7. maddesinin 3. fıkrasında kuvvetler ayrılığı prensibi ile ilgili düzenleme yer alıyor. Bu maddeye göre, yasama yetkisini Milli Meclis (parlamento), yürütme yetkisini Devlet Başkanı, yargı yetkisini ise bağımsız mahkemeler yerine getirmektedir.

Milli Meclis, kanun kabul etmekle görevlendirilmiştir, denetim yetkisi sınırlıdır, toplantı zamanı ve süresi Anayasada belirlenmiştir. Hükümete güvenoyu vermek veya vermemek şeklinde olan parlamenter yetki, Azerbaycan Anayasasında sınırlı hale getirilmiş ve Milli Meclisin hükümete güvenoyu vermemesi halinde, aynı kişiyi tekrar hükümet kurma yetkisi verilmesi Cumhurbaşkanına tanınmıştır¹.

Cumhurbaşkanı, hem devletin hem de yürütmenin başıdır. Her türlü idari karar almak ve devlet teşkilatına şekil ve yön verme yetkisine sahiptir. Başbakanı, Bakanları ve diğer devlet görevlilerini atama ve görevden alma yetkisi vardır. Başbakan ve Bakanlar, Cumhurbaşkanına karşı sorumludur. Başbakan ve Bakanların Milli Meclise üye olma şartı yoktur². Cumhurbaşkanı halk tarafından ülke genelinde yapılan seçimlerle seçilmektedir.

Azerbaycan Cumhuriyeti bir hukuk devletidir, Anayasada egemenliğin tek kaynağını halk olduğu vurgulanmıştır. Anayasa, hak ve özgürlüklerin tespiti ve düzenlenmesi açısından çağdaş bir Anayasadır.

¹ Ziyafet Eskerov, **Azerbaycan Devlet ve Hukukunun Esasları**, Gapp-Poligraf Neşriyatı, Bakü, 2003, s. 176.

² İbrahim Şenel, **Azerbaycan Ülke Raporu**, İGEME Yayınları, İzmir, 1998, s. 9.

2.1.1. Yargı Yetkisi

Kuvvetler ayrılığı ilkesi içerisinde yer alan her erkin kendine özgü görevleri bulunmaktadır. Yargı erkinin görevi çeşitli hukuki sorunlarda Anayasada, kanunlarda, kanun hükmünde kararnamelerde ve uluslararası anlaşmalarda belirtildiği gibi hukukun üstünlüğünü sağlamaktadır. Böylece, yargı toplumun hak ve özgürlüklerini savunan ve devlet organlarının faaliyetinin hukuki çerçeve dışına çıkmamasını kontrol eden bir mercidir.

Egemenliğin bir kolu olan yargı, egemenlik kavramının içerdği bütün özelliklere sahiptir. Bu özellikler egemenliğin genelliği, egemenliğin özel organ aracılığıyla uygulanması, egemenliğin toplumda zor kullanma tekeline sahip olması ve egemenliğin bağımsızlığıdır³.

Kuvvetler ayrımı ilkesinin doğal bir sonucu olarak; demokratik rejimlerde mahkemelerin yasama ve yürütme organlarına karşı bağımsızlıkları korunmuştur. Yasama ve özellikle yürütme organları, mahkemelere yargı görevlerinin ifası dolayısıyla ve görevlerine ilişkin olarak emir ve talimat veremezler, kararlarını değiştirip kaldıramazlar.

Yargı erkinin hem yasama erkinden hem de yürütme erkinden bu şekilde ayrılması gereklidir. Çünkü yargı erki yürütme organı ile birleştiğinde, zayıf bir ihtimal da olsa, adaletin siyasetin etkisinde kalması mümkündür. Devletin yüksek menfaatini gerçekleştirmekle görevli olanlar, kasten olmasa da, bazen bunları özel menfaatlere tercih etmeyi düşünebilirler. Bireyin hürriyet ve güvenliği, yargı görevinin tarafsız bir şekilde yerine getirilmesine bağlıdır. Bireyi sahip olduğu haklar açısından güvenliğe kavuşturmak için, yalnız yargı erkinin yürütmeden ayrılması yeterli değildir; ayrıca, kararların da bu organdan bağımsız olarak alınması gerekir. Bu bakımdan, yargı

³ Mayıl Bayramov, *Azərbaycan'da Məhkəmə Həkimliyi*, Kanun Neşriyatı, Bakü, 2008, s. 18.

personeli yürütme organının keyfine göre görevden alınmamalı ve ücretleri yürütmenin iyi niyetine veya ülke ekonomisinin durumuna bağlı bulunmamalıdır.

Yargı erkinin yasama erkine bağlı olması da sakıncalıdır. Çünkü yargı erkinin yasama erkine bağlı olması durumunda hâkim, aynı zamanda kanun koyucu olacağından, vatandaşların hak ve hürriyetleri üzerinde keyfi bir iktidara sahip olabilir⁴.

Görüldüğü gibi yargı erkinin diğer erkler gibi en önemli özelliği bağımsızlığıdır. Bütün bu ortak özelliklerle beraber yargı yetkisinin, yasama ve yürütme yetkisinden farklı olarak kendine özgü özellikleri vardır. Bunlar;

- a) Yargı yetkisinin mahkeme salonlarında davaların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilmesi,
- b) Yargı faaliyetinin özel denetim sistemi ile denetlenmesi⁵.

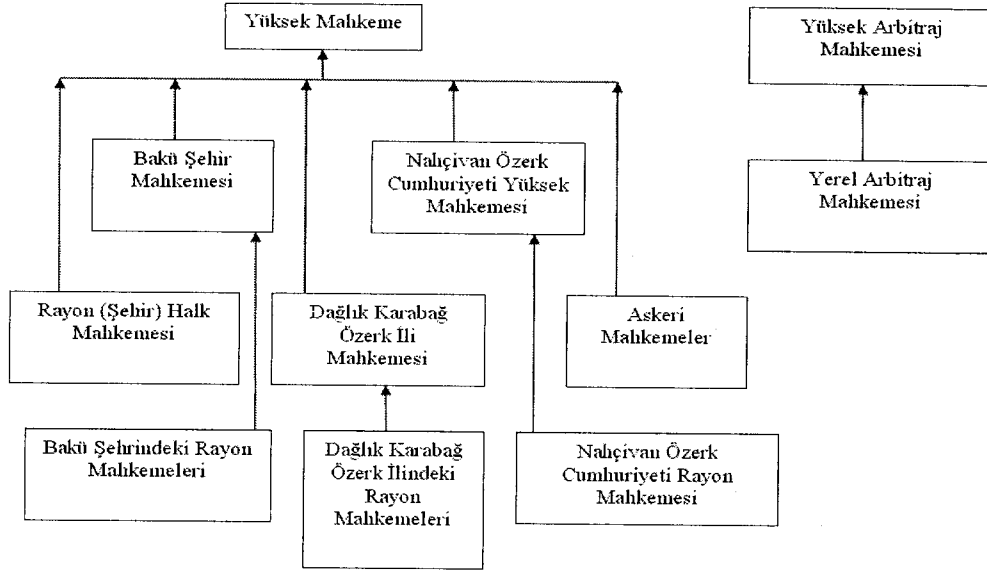
Yargı yetkisinin temel fonksiyonu adil yargılamanın gerçekleştirilmesidir.

2.1.2. Yargı Teşkilatı ve İşleyiş Süreci

Bağımsızlık sonrası geçici olarak Sovyetler Birliği dönemindeki yargı sistemi, Azerbaycan Cumhuriyetini üniter yapısına uygun hale getirilerek uygulanmıştır. Aşağıdaki şekilde 1991 yılında kabul edilen Azerbaycan yargı sistemi verilmiştir.

⁴ Şeref Ünal, *Anayasa Hukuku Açısından Mahkemelerin Bağımsızlığı ve Hâkimlik Teminatı*, TBMM Kültür Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, Ankara, 1994, s. 1.

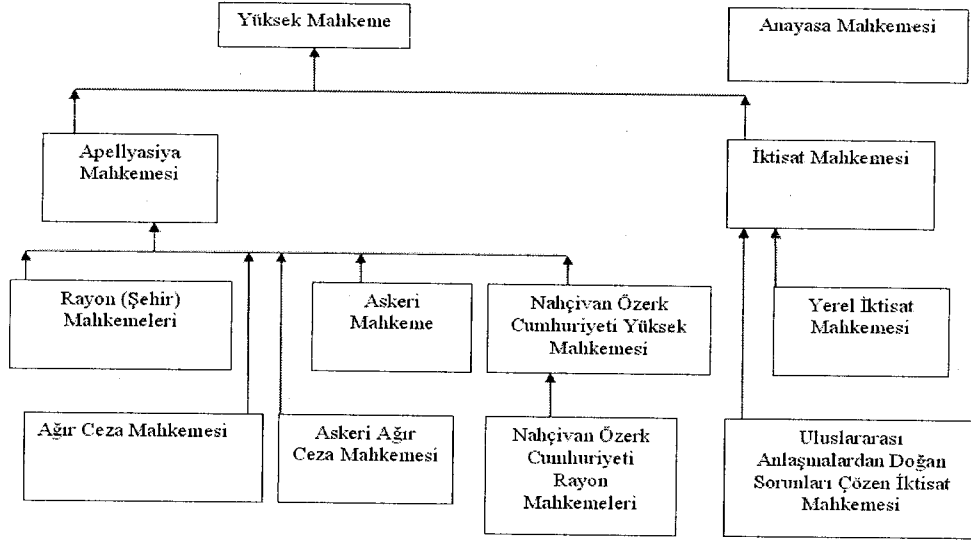
⁵ Eskerov, *a.g.e.*, s. 215.



Şekil: 1. 16 Haziran 1981 tarihli “Mahkeme Kuruluşu Hakkında” Azerbaycan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetinin Kanununda Öngörülen Yargı Sistemi (1991 düzenlemeleriyle).

Kaynak: Eyüp Zengin ve Nesimi Kamalov, “Azerbaycan Respublikasında Mahkeme Sisteminde Mahkeme Süjeleri ve Mahkeme İcraatı”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 2, Ankara 1999, s. 58.

Geçici yargı sisteminde 12 Kasım 1995'te Anayasanın kabul edilmesiyle birlikte değişiklikler başlamıştır. 1997 yılında "Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında Kanun" ve "Anayasa Mahkemesi Hakkında Kanun" kabul edilse de, yeni yargı sistemi Eylül 2000'de genel olarak oluşumunu tamamlayabilmiştir. Yeni yargı sistemi aşağıdaki şekilde oluşmuştur:



Şekil: 2. 10.06.1997 Tarihinde Kabul Edilen “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında Kanun”a Göre Düzenlenen Yeni Yargı Sistemi.

Kaynak: Südabe Hesenova, Hacıbala Sadıgov, **Azerbaycan Respublikası Mahkemelerinin Yaranması ve İnkişafı**, Çaşıoğlu Neşriyyatı, Bakü 2008, s. 199

Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasasının 7. bölümünde ve daha ayrıntılı olarak 10 Haziran 1997 tarihli "Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında Kanun"da temelleri belirtilmiş yeni yargı sisteminde yer alan mahkemelerin görevlerini şöyle açıklayabiliriz⁶:

Azerbaycan Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi; Apellyasiya mahkemesi, İktisat mahkemesi, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesinin istinaf mahkemesi olarak incelediği davalarda verilen kararlara karşı yapılan temyiz şikâyetlerini inceler.

Apellyasiya (İstinaf) Mahkemesi; kendi yetki alanına ait medeni hukuk, ceza hukuku ve idare hukuku alanında kalan her türlü davayı istinaf mahkemesi olarak inceler. Başkentte kurulmuştur, yetki alanı tüm Azerbaycan'ı kapsar. Apellyasiya mahkemesi, istinaf mahkemesi olarak Rayon Mahkemeleri (Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Rayon Mahkemeleri istisna), Askeri Mahkemeler, Ağır Ceza Mahkemesi, Askeri Ağır Ceza Mahkemesi ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesinin ilk derece mahkemesi olarak incelediği ağır ceza davalarında verilen kararlar hakkında

⁶ Andrey Suharev, **Pravovie Sistemi Stran Mira**, İzdatelstvo Norma, Moskva 2009, s. 21

yapılan şikâyetleri inceler. Apellyasiya Mahkemesi Genel Kurulu, medeni hukuk, ceza hukuku, idari hukuk ihlalleri ve Askeri Mahkemelerin davaları ile ilgili dairelerden oluşur.

İktisat Mahkemesi; istinaf mahkemesi olarak Yerel İktisat Mahkemesinde ve Uluslararası anlaşmalardan doğan uyuşmazlıkları çözümleyen İktisat Mahkemesinde incelenen davalara dair kararlardan verilmiş şikâyetleri inceler.

Yeni yargı sistemi ile getirilen Apellyasiya ve İktisat Mahkemeleri istinaf mahkemesi görevini yerine getirirler. Bu mahkemeler şekilden de görüldüğü gibi ilk derece mahkemeler ile temyiz mahkemesi arasında yer almaktadır. Bunun en önemli katkısı sistemin çok fazla kargaşa olmadan rahatça işleyebilmesidir.

İstinaf mahkemeleri, ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlara karşı şikâyetlerde kararı maddi ve hukuki açıdan tekrar incelerler. İstinafta maddi olayın yeniden yargılaması yapılır ve bir hata saptanırsa bu konuda karar verilir.

Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi; Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Rayon Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlardan yapılan istinaf şikâyetlerini inceler. Ayrıca ilk derece mahkemesi olarak yetkisine giren ağır cezayı gerektiren davaları inceler.

Rayon* (Şehir) Mahkemeleri; yetkisi dâhilinde medeni hukuk, ceza hukuku ve idare hukuku sahasında kalan her türlü davaları ilk derece mahkemesi olarak inceler. Rayon (Şehir) mahkemesi, Azerbaycan Cumhuriyeti rayonlarında, rayon içinde yer alan şehirler istisna olmak üzere şehirlerde, şehirlerdeki rayonlarda kurulur.

Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Rayon Mahkemeleri; yetkisi dâhilinde medeni hukuk, ceza hukuku ve idare hukuku sahasında Azerbaycan'daki diğer rayon mahkemeleri gibi ilk derece mahkemesi olarak davaları inceler. Bu mahkemelerin verdiği kararlara karşı yapılan istinaf şikâyeti Nahçıvan Yüksek Mahkemesi tarafından incelenir.

Ağır Ceza Mahkemesi; ağır suçların uzmanlaşmış düzeyde çözümlenmesini

* Bölgesel bir yapıya sahip İcra Komitesi Başkanı tarafından yönetilen ünitedir, bkz. **Hukuk Ensiklopedik Lüğati**, Azerbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003, s. 158.

sağlamak için ilk kez oluşturulan mahkemedir. Bu mahkeme başkentte kurulmuştur, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti hariç tüm ülke genelinde yargılama yetkisine sahiptir.

Askeri Mahkemeler; yetkisi dâhiline giren ceza davalarını ilk derece mahkemesi olarak inceler. Askeri mahkemeler Azerbaycan Silahlı Kuvvetlerinin askeri garnizonlarının yerleştiği arazilerde, bu mahkemelerin faaliyet alanına ait askeri birliklerin sayısı dikkate alınarak kurulur.

Askeri Ağır Ceza Mahkemesi; yetkisi dâhiline giren davaları ilk derece mahkemesi olarak inceler. Başkent Bakû'de kurulur ve yetki alanı Azerbaycan Silahlı Kuvvetleri garnizonlarının tüm askeri birliklerini kapsar.

Yerel İktisat Mahkemesi; yetkisi dâhiline giren iktisadi uyuşmazlıklara ilişkin davaları ilk derece mahkemesi olarak inceler. Bu mahkemeler coğrafi bölgeler üzere kurulmuştur.

Uluslararası Anlaşmalardan Doğan Uyuşmazlıkları Çözümleyen İktisat Mahkemesi; yetkisi dâhiline giren iktisadi uyuşmazlıklara dair davaları ilk derece mahkemesi olarak inceler. Başkentte kurulmuştur, yetki alanı Azerbaycan'ın tamamını kapsamaktadır.

Anayasa Mahkemesi; Anayasa ve "Anayasa Mahkemesi Hakkında Kanun"la verilmiş yetkileri yerine getirir. Bu organ Azerbaycan Cumhuriyetinin en yüksek yargı organıdır ve temel görevi Anayasanın üstünlüğünü sağlamaktır⁷.

Mahkemeler adil yargılamayı yerine getirirken Anayasada gösterilmiş temel hak ve özgürlükleri, kurum ve kuruluşların, siyasi partilerin, diğer tüzel kişilerin haklarını ve hukuki çıkarlarını korurlar.

Mahkemelerde davalar üç aşamalı sistem esasına göre incelenir. Birinci aşamada ilk derece mahkemeleri, ikinci aşamada istinaf mahkemeleri, üçüncü aşamada yani temyiz aşamasında ise Yüksek Mahkeme, görevli mahkeme olarak davaları inceler.

Azerbaycan mahkemelerinde yargılama kurul halinde veya tek hâkim tarafından yapılır. İlk derece mahkemesi olarak görev yapan genel mahkemeler tek hâkim veya

⁷ Hikmet Eyvazov, "Mahkeme Strukturu ve Onun Faaliyeti", **Kanun Dergisi**, Sayı 6, Bakü, 2007, s. 35

kurul halinde davayı inceler. İstinaf aşaması ve temyiz aşamalarında ise üç veya daha çok hâkimden oluşan kurul davayı inceler. Kurul halinde incelenen davalarda karar oy çokluğu ile verilir.

Mahkemeler davaları Anayasayı, kanunları, diğer düzenlemeleri ve aynı zamanda uluslararası anlaşmaları esas alarak inceler. Mahkemeler incelediği davalar sonucu Azerbaycan Cumhuriyeti adına ara karar veya nihai karar verir. Mahkeme kararlarının uygulanmasının zorunluluğu Anayasayla teminat altına alınmıştır.

Anayasanın 127. maddesine göre, adil yargılamanın yerine getirilmesinin esas prensip ve şartları aşağıdakilerdir:

- Hâkimler davalara art niyetsiz, adil, tarafların hukuki eşitliğini gözeterek, gerçekler doğrultusunda ve kanuna uygun olarak bakmalıdırlar,
- Herhangi bir şahıs tarafından ve herhangi bir nedenle mahkeme icraatının sınırlandırılması, kanuna aykırı etki ve baskı gösterilmesi yasaktır;
- Adil yargılama, vatandaşların kanun ve mahkeme karşısındaki eşitliği doğrultusunda gerçekleştirilir,
- Bütün mahkemelerde yargılama açık şekilde yürütülür, ancak devlet veya sanayi ve ticari sırların ortaya çıkma durumu olduğu zamanlarda yargılama gizli olarak yürütülür,
- Yargılama tartışma prensibi esasında yapılır,
- Yargılamanın her aşamasında, herkesin savunma hakkı güvenceye alınır,
- Yargılama, Azerbaycan Cumhuriyeti devlet dilinde veya o yerin nüfusunun çoğunluğunun dilinde yürütülür. Sanık yargılamada kullanılan dili anlamadığında duruşma akışını öğrenebilmesi için tercüman kullanabilir ve ana dilinde savunma yapabilir.

2.1.3. Yargı Sisteminde Görevliler

Yargı sisteminde, yargılama sürecinin işlemlerini sağlamak amacıyla farklı görevler bulunmaktadır. Bunların içerisinde en önemlileri, yargılamanın yürütülmesi görevini üstlenen hâkimler ve devlet çıkarını korumak amacıyla görev yapan savcılardır.

2.1.3.1. Hakimler

Anayasanın daha çok üzerinde durduğu konulardan biri de yargı yetkisini yerine getiren kişilerin, yani, hâkimlerin hukuki durumu ile ilgilidir. “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında” kanunun 92. maddesine göre hâkimler, yargı yetkisini yerine getirmek için kanunla belirlenmiş yetkilere sahip kişilerdir.

Hâkimlerin hukuki durumu Anayasada ve kanunlarda öngörülmüş; hâkimlerin atanması, hâkimlerin görev yerlerinin değişmezliği; hâkimlerin bağımsızlığı, hâkimlikle bağdaşmayan işler yapamaması gibi ilkelerle belirlenir.

Hâkimleri Cumhurbaşkanı atar. Görev süreleri Anayasa Mahkemesi, Yüksek Mahkeme, İktisat Mahkemesi, Apellyasiya Mahkemesi ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi hâkimlerinin 10 yıl, bunların dışındaki mahkemelerin hâkimlerinin ise 5 yıldır⁸.

Anayasada ve “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkındaki Kanun”da hâkimlerin durumu ile ilgili olarak öngörülmüş en önemli ilke hâkimlerin görev yerlerinin değişmezliğidir. Bu ilkeye uygun olarak hâkim görevine atanmış kişiler kanunla öngörülmüş esaslar istisna olmakla birlikte, kendi izinleri olmadan görevden alınamaz, daha yüksek veya daha aşağı bir göreve atanamazlar⁹.

Hâkimlerin bağımsızlığı anayasanın 127. Maddesinde ve “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkındaki Kanun”un 100. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Söz konusu kanuna göre “hâkimlerin bağımsızlığı; onların görev süresince siyasetten uzak kalmasının sağlanması, görev yerlerinin değişmezliği ve dokunulmazlığı ile, göreve atanmasının, yargılanmasının, yetkilerine son verilmesinin ve görevden alınmasının sınırlandırılması ile, yargı organlarının bağımsız faaliyette bulunması ve adil yargılamanın kanunda öngörülmüş şekilde yerine getirilmesi ile mahkeme icraatının

⁸ Zengin ve Kamalov, “Azerbaycan Cumhuriyeti Mahkeme Sisteminde Mahkeme Stijeleri ve Mahkeme İcraatı”, s. 105.

⁹ A.e.

herhangi bir şahıs tarafından sınırlandırılmasının veya baskı yapılmasının yasaklanması ile, hâkimlerin kişisel güvenliğinin sağlanması yoluyla yerine getirilir ve onlara görevlerine uygun sosyal güvenceler sağlanır”.

Hâkimlerin bağımsızlığına vurgu yapan diğer bir düzenleme ise, “Hâkimler Bağımsızdır, yalnız Anayasa ve kanunlara tabidirler, görev süresi boyunca değiştirilemezler” şeklindeki Anayasanın 127. maddesidir.

Hâkimlerin hukuki durumunu belirleyen önemli ilkelerden biri de hâkimlik görevi ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunamamalarıdır. Anayasanın 126. maddesine göre hâkimler, “seçimle veya atamalı olan başka bir görevde çalışamaz, bilimsel, pedagojik, sanatsal faaliyetler hariç, hiçbir ticari ve diğer maaşlı işle uğraşamazlar, siyasi faaliyette bulunamazlar ve siyasi partilere üye olamazlar. Bilimsel, pedagojik, sanatsal faaliyetten elde edilen gelir hariç görev maaşı dışında başka bir gelir elde edemezler”.

Anayasanın 128. maddesi ve “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkındaki Kanun” un 101. maddesine göre, hâkimlerin hukuki durumunu belirleyen bir başka ilke hâkimlerin dokunulmazlığıdır. Hâkimlerin dokunulmazlığı onların yaşadığı yerleri, hizmet yerlerini, ulaşım ve iletişim araçlarını, posta ve telgraf yazışmalarını, şahsı emlak ve belgelerini de kapsar. Hâkimler cezai kovuşturmayaya tabi tutulmaz, evi, üzeri, makam odası aranamaz. Mahkeme üyesi mahkemedeki faaliyetine, sözlerine, verdiği oylara göre sorumlu tutulamaz, ondan bu konularda ifade vermesi talep edilemez. Suç işlediğinden şüphe edilen kişi olarak durdurulan hâkim kimliği belirlendikten sonra hemen serbest bırakılmalı, bu konuda Cumhuriyet Savcısına hemen yazılı bilgi verilmelidir. Hâkimlerin eylemlerinde suç unsurunun faktörleri oldukça onlar görevden uzaklaştırılabilirler. Hâkimlerin görevden uzaklaştırılması istemiyle Cumhurbaşkanı, Yüksek Mahkemenin onayı ile parlamentoda Meclis soruşturması açabilir. Hâkimler

görevden uzaklaştırıldıktan sonra, Yüksek Mahkemenin izni ve Cumhuriyet Savcısının kararına istinaden soruşturma açılabilir ve gerekirse tutuklanabilir¹⁰.

Kanunda belirlenmiş olan bu hususlar kuşkusuz yargıçların bağımsız karar verebilmeleri için önem taşımaktadır. “Yargı, başka hiçbir organa bağımlı olmadan kendi kendini yönetebilmelidir, çünkü görevi yasaların, devletin diğer güçlerine de uygulanabilmesini sağlamaktır. Yürütme gücünden bağımsız olamayan yargı ise aslında kurgudan başka bir şey değildir”¹¹. Yargıçların yasama ve yürütmeye karşı tam anlamıyla bağımsız olabilmeleri için onların mali olarak da, yürütmenin keyfi uygulamalarına karşı korunmuş olmaları gerekmektedir.

2.1.3.2. Savcılar

Savcılarının hukuki durumu Anayasanın 133. maddesi ile belirlenmiştir. Bu maddeye göre, savcılar kanunla öngörülmüş şekilde kanunların uygulanmasını kontrol eder, soruşturma başlatır, tahkikat yürütür, mahkemede devlet çıkarlarını korur, dava açar ve mahkeme kararlarına itiraz eder.

7 Aralık 1999 tarihli “Savcılık Hakkındaki Kanun’un 2. maddesine göre, “savcılık, yargı sistemi içerisinde yer alan bir organdır. Savcılık kurumu, Cumhuriyet Başsavcılığına bağlı olarak çalışan bölge savcıları ve uzaman savcılardan oluşmaktadır”.

Söz konusu kanunun 5. maddesine göre, “savcılık faaliyetinin temel ilkeleri: kanuna uygunluk, herkesin kanun önünde eşitliği, gerçek kişilerin hak ve özgürlüklerine, tüzel kişilerin ise haklarına saygı gösterilmesi, objektiflik, art niyetsizlik, delillere dayanma ve siyasi tarafsızlıktır”.

Savcılar kanunla belirlenmiş şekilde yabancı devletlerin uygun organlarıyla ve uluslar arası kuruluşlarla ilişki kurar, yetki sınırları içerisinde Azerbaycan

¹⁰Eskeroğlu, a.g.e., s. 218.

¹¹ İlhan Özay, “Yargı Güvencesi Bağımsızlığı ve Anayasa Mahkemesi”, *Anayasa Yargısı*, S. 8, Ankara 1991, s. 109.

Cumhuriyetinin kabul ettiği uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan sorunların çözümüne katılırlar. Herhangi bir kişi tarafından herhangi bir nedenle doğrudan veya dolaylı olarak savcılığın kanuni faaliyetinin sınırlandırılması, kanuna aykırı etkide bulunulması, baskı yapılması ve savcılığa saygısızlık gösterilmesi yasaktır¹².

Azerbaycan Cumhuriyeti savcılık kurumu aşağıdaki şekilde oluşmaktadır.

- Azerbaycan Cumhuriyeti Baş Savcısı,
- Azerbaycan Cumhuriyeti Askeri Savcısı,
- Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Savcısı,
- Rayon Savcıları,
- Askeri Uzaman Savcıları.

Azerbaycan Cumhuriyeti Başsavcısı, Cumhurbaşkanı'nın önerisi üzerine Milli Meclis tarafından atanır ve görevinden alınır. Anayasada savcılarının görev süresi 5 yıl olarak belirlenmiştir.

2.2. Kamu Hukuku - Özel Hukuk Ayrımı ve Vergi Hukuku

Roma Hukukundan günümüze kadar hemen hemen dünyanın bütün ülkelerinde hukuk kamu hukuku ve özel hukuk olmak üzere ikiye ayrılır. Birbirlerine eşit kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen, egemenlikle ilgisi olmayan hukuk kuralları özel hukuku oluşturmaktadır. Buraya ticaret hukuku, iş hukuku, medeni hukuku vs. ait edilebilir. Devletin egemenliğini kullanmasından doğan ilişkileri düzenleyen hukuk kuralları da kamu hukukunu meydana getirmektedir. Kişilerin devlet ve toplum ile olan ilişkileri, kamu hukukunun konusudur. Kamu hukuku alanına idare hukuku, ceza hukuku, anayasa hukuku, vergi hukuku vs. girmektedir¹³.

Kamu hukuku alanında, kamu yararı ön plandadır. Kamu hukuku alanındaki kurallar egemenlik ilkeleri esasında düzenlenmiştir. Yönetilenler ile ilgili talimat ve yasaklar bu hukuk alanının özelliğidir.

¹² Ezim Piriyev, *Azerbaycan Respublikasının Hukuk Muhafıza Organları*, Biznes Üniversitesi Yayınları, Bakü, 2008, s. 250.

¹³ Uluatam ve Methibay, *a.g.e.*, s. 4.

Devlet gelirlerinin büyük kısmını vergiler oluşturduğundan dolayı da vergi kuralları, devlet için önemli faaliyet alanını düzenlemektedir. Devletin vergilendirme yetkisini ülke üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak kullanması, vergi ilişkilerinde tarafların eşit durumda olmadığını gösterir. Bu da vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olduğunun göstergesidir.

Vergi hukuku, kamu hukukunun daha geniş bir dalı olan mali hukukunun bir alt dalıdır. Kamu mali hukuk, mali yükümleri, bütçeyi, kamusal mal varlığını ve kamu borçlarını ilgilendiren kuralların bütününe kapsar. Vergi hukuku ise yalnızca mali yükümlerin bir türü olan vergilerin hukuksal düzenini içerir¹⁴.

Vergi hukuku, kamu hukukunun alt dalı olan kamu mali alanına girer. Azerbaycan hukuk sistemi içerisinde de yeri bu şekilde belirlenen vergi hukuku, hukukun diğer dalları ile de belli ilişkiler içindedir. Özellikle Anayasa hukuku, kamu mali hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku ile yakın ilişkileri söz konusudur.

Azerbaycan hukuk sisteminde diğer hukuk alanlarının esasını oluşturan anayasa hukuku vergi hukukunun da esasını oluşturmaktadır. Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası'nın 147. maddesinde belirtilmiştir ki, "Anayasa en yüksek hukuki güce sahip olup ve aynı zamanda hukuk sisteminin esasını oluşturur". Vergi Kanununun oluşmasında Anayasanın 149. maddesinin 3. fıkrasında gösterilen, "Azerbaycan'da kabul edilen kanunlar Anayasaya aykırı olamaz" hükmünün önemli bir yeri olmaktadır.

Vergiler zorunlu ve kanuna uygun olarak alınmalıdır. Bu ilkeler Anayasanın 73. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Aynı maddenin 1. fıkrası vergilerin zorunlu olmasını, 2. fıkrası ise kanuna uygun almasını düzenler.

73. maddede belirtildiği gibi hiç kimse kanunla belirtilen hususlar olmadan ve kanunla belirtilmiş miktardan daha çok vergi ve diğer devlet ödemelerini ödemeye mecbur edilemez. Anayasanın 138. maddesi ile Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Meclisine, özerk cumhuriyet vergilerini genel şekilde belirleme yetkisi verilmiştir.

¹⁴ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 11.

Ayrıca Anayasanın 147. maddesiyle, belediyelere de belediye vergi ve ödemelerini belirleme tanınmıştır.

Kamu mali hukukunun iki önemli bölümü olan bütçe ve vergi hukukunun karşılıklı ilişkisi araştırılırken belirtmek gerekir ki, bütçe hukukunun esası da bütçenin en önemli gelir kaynağı olan vergileri düzenleyen vergi hukukudur. Nitekim Azerbaycan Cumhuriyetinin Devlet Bütçesi Hakkındaki Kanun da belirtilmiştir ki, devlet bütçesi gelirleri Azerbaycan kanunları ile belirlenmiş vergiler, harçlar ve diğer devlet gelirlerinden oluşur. Bilindiği gibi liberal ekonomilerde harçlar ve diğer devlet gelirlerine oranla vergiler bütçe içinde ana gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bundan dolayı vergi hukuku devletin mali düzeninin en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Vergi hukuku ile idare hukukunun karşılıklı ilişkisi, vergi kanunlarının ihlali durumunda sorumluluk belirlenirken ortaya çıkmaktadır. Azerbaycan Vergi Kanunu 53.1 maddesinde belirtilmiştir ki, “bu kanun ile belirtilmiş vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve onların temsilcileri ve aynı zamanda vergi idarelerinin görevlileri, vergi kanunlarının ihlalinin, vergi, idare ve diğer ilgili hukuki hükümlere göre sorumlu tutulacaktır”.

Vergi hukukunun ceza hukuku ile kesişmesi alanı ise, vergi hukuku normlarının ihlal edildiği bazı durumlarda, oluşan hukuka aykırı ve kasıtlı fiillerden dolayı vergi mükelleflerinin, vergi sorumlularının, banka ve kredi kuruluşlarının ceza kanununa göre cezai sorumluluğa tabi tutulmasında kendini göstermektedir.

2.2.1. Azerbaycan’da Vergi Hukukunun Tarihi Gelişimi

Vergi hukuku, devletle kişi arasındaki mali nitelik taşıyan ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarını incelemektedir. Azerbaycan hukuk sistemi içerisinde vergi hukuku, devletin egemenlik kullanmasından doğan ilişkileri düzenleyen hukuk kuralları arasında sayılmış ve bu nedenle kamu hukukunun alt dalı olarak düzenlenmiştir.

Genel olarak hukuk kavramı toplum halinde yaşayan kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve yaptırımlarla desteklenmiş olan kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda hukuk, toplumun gelişim süreci, mevcut rejimin özelliği, kültürü, ekonomisi ve ticari ilişkilerinin gelişim durumu ile belirlenir. Konunun daha iyi anlaşılabilirliğini sağlamak için çağdaş vergi hukukunun Azerbaycan'da izlediği süreci tarihi boyutlarına kısaca değinilmekle ulaşılan noktayı genel hatlarıyla belirtmekte yarar görüyoruz.

2.2.1.1. SSCB Dönemi

Bildiğimiz gibi, Azerbaycan uzun bir süre (1920–1991) Sovyetler Birliğinde yer almıştır. Bu dönemde Azerbaycan'da totaliter siyasi rejimin özelliğine uygun hukuk sistemi geliştirilmiştir. SSCB Anayasasında (1977 yılı) egemenliğin millete mahsus olduğu (Madde 2) beyan edilmiş olsa da, aynı Anayasanın 6. maddesinde kesin olarak belirtiliyordu ki, Sovyet rejiminin yönetici ve yön verici gücü Sovyetler Birliği Komünist Partisidir. Anayasaya göre, bütün iktisadi ve siyasi meseleler aynı zamanda vergi politikası da, partinin kararları doğrultusunda oluşturulur ve uygulanır. Aynı Anayasanın 72. maddesinde belirtilmiştir ki, “Sovyetler Birliği’nin devlet bütçesinin hazırlanması, yürürlüğü hakkındaki kararın onayı Sovyetler Birliği Yüksek Yönetim Organı’nın yetkisi alanındadır”. Bu Anayasanın 27. maddesine göre, “müttefik cumhuriyetler, Sovyetler Birliği Yüksek İdare Organları’nın yetkisine bırakılmış sorunların çözümüne katılamazlar, sadece alınmış kararların uygulayıcısıdırlar”.

SSCB sosyalist rejimi kabul ettiği için özel mülkiyeti ve özel teşebbüsü kapitalist sistemin bir parçası olarak görmüş ve buna göre de özel mülkiyete ve özel teşebbüse karşı olmuştur. Bu devlette ticari faaliyetle iştigal etmek devletin görevi ve salahiyeti olarak kabul edilmiştir. Örneğin, bir kimse SSCB’de fabrika sahibi ve işletmecisi olamayacağı gibi, ticari şirket de kuramazdı, küçük dükkânların, alış veriş merkezlerinin dahi mülkiyeti ve işletmesi devlete ait idi. Bu durum ise, SSCB’de ve dolayısıyla Azerbaycan’da ticari iş, ticari ilişki, vergi davaları, tacir, ticari şirket vs. ticaret hukuku,

vergi hukuku kavramlarının oluşmamasına, başka bir deyişle kabul edilmemesine neden olmuştur. Tamamen devletleştirilmiş bir ekonomide devletin kişilerden vergi almasının bir anlamı yoktur. Çünkü bu ekonomide kişilerin gelirleri devletin harcamaları, kişilerin harcamaları ise devletin gelirleridir. Bu nedenle bu tür ekonomilerde mühim olan devletin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatının tespitidir. Devlet ürettiği mal ve hizmetlere tespit ettiği fiyatlar maliyetlerin üzerinde tutulunca aradaki farkla devlet cihazının bütün giderleri karşılanabildiği gibi yeni yatırımlar da yapılabilir. Sosyalist ekonomilerde fiyat tespitleri kapitalist ekonomilerdeki vergilerin, harçların, parafiskal gelirlerin yerini alır¹⁵.

1980'li yıllarda Sovyetler Birliği eski katı politikasını kısmen de olsa hafifletmeye başladı ve bu dönemde az da olsa özel mülkiyete ve özel teşebbüse olanak tanındı, aynı zamanda bütçe ve vergi konularında bazı göstermelik değişiklikler yapıldı¹⁶. Şöyle ki bu dönemde devlet bazı küçük teşebbüslerle ilgili olarak gerçek kişilere ticaretle uğraşmak hakkı tanıdı. Bu fırsattan yararlanan fertler Azerbaycan'da özel, yani devlete ait olmayan ticari müesseseler kurmağa ve ticari ilişkilerde bulunmağa başladılar. Fakat bu dönemde en ciddi sorun vergi ilişkilerden doğan davaların hangi mahkemede yargılanacağı idi. Bu davaların genel mahkemelerde (halk mahkemelerinde) yargılanmasının mümkün olmadığı kabul edilmekteydi. Bu ise, 1964 tarih ve 26 sayılı Azerbaycan SSC Medeni Usul Kanununun 25. maddesinin 30.09.1980 tarihili Cumhurbaşkanı Fermanı ile değiştirilmesine neden oldu. Bu değişikliğe göre, dava ticari veya vergi ilişkisinden doğmuşsa veya tacirler arasında meydana gelmişse, genel mahkemede (halk mahkemesinde) yargılanamaz.

Görüldüğü gibi, değiştirilmiş 25. madde bu tür uyuşmazlıkların genel mahkemede çözümlenemeyeceğini kabul etmiştir. O halde ortaya şöyle bir soru çıkmaktadır, vergi davaları hangi mahkemede yargılanacaktır? Bu soruya cevap verecek bir mahkeme o dönemde Azerbaycan'da mevcut değildi. Hatta bu konuda kabul edilen bir yasa dahi yoktu. Bu nedenle 1980–1991 yıllarında Azerbaycan'da bu davalar 1964 tarih ve 26 sayılı Azerbaycan SSC Medeni Usul Kanununun, 25. maddesi ihlal edilerek

¹⁵ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 205.

¹⁶ Dünyamalı Veliyev ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Azerbaycan Üniversitesi Yayınları, Bakü, 2003, s. 25.

“halk mahkemelerinde”, yani genel mahkemelerde yargılanmağa devam edildi. Anlaşıldığı gibi, SSCB dönemin büyük bir kısmında Azerbaycan’da vergi yargı sistemi mevcut olamamış, tüm vergi davaları “halk mahkemelerinde” görülmüştür¹⁷. 1980–1991 yıllarda ise, vergi yargı kavramı kabul edilmiş, fakat vergi davalarını yargılayacak mahkemeler kurulmamış ve dolayısıyla vergi davları yine genel mahkemelerde yargılanmıştır.

2.2.1.2. Bağımsız Azerbaycan Dönemi

Vergi hukuku, “devletin egemenlik gücüne dayalı olarak almış olduğu vergi dolayısıyla ortaya çıkan hak ve ödevleri düzenleyen ve verginin hukuki esasını inceleyen bir bilim dalı olarak” tanımlanabilir¹⁸. Azerbaycan vergi hukuku, Azerbaycan’ın sosyalist sistemden piyasa ekonomisine geçiş sürecinde tümüyle yeni ve uluslararası hukuk kurallarına uygun bir vergi hukukuna ihtiyaç duyulması ile birlikte ortaya çıkmıştır.

Hukukun üstünlüğüne dayanan ve bütün dünyada kabul edilmiş değerleri esas alan, yeni demokratik devletin oluşması, büyük ölçüde işlevsel kurumların oluşturulmasına ve vergi sisteminin yapılandırılmasına bağlıdır¹⁹.

18 Ekim 1991 tarihinde Azerbaycan SSCB’den ayrılarak, bağımsızlığını ilan etti ve özel mülkiyeti, özel teşebbüsü istisnasız tanıyan ve destekleyen hukuk devlet olduğunu tüm dünyaya duyurdu. Aynı yılda yürürlüğe girmiş “Azerbaycan Cumhuriyetinin Ekonomik Bağımsızlığının Temelleri Hakkındaki Kanun”da, bağımsız maliye ve vergi sisteminin oluşturulması kimi tarihi önem taşıyan karar alınmıştır. Bu kanunların kabulü sosyalist rejimi terk ederek özel mülkiyeti ve özel teşebbüsü tanıyan Azerbaycan’da “geçit dönemine” rağmen ticari ilişkilerin hızla gelişmesine yardımcı olmuştur. Kanunun 13. maddesinde kesin olarak belirtilmiştir ki, “ Azerbaycan

¹⁷ 1964 tarih ve 26 sayılı Azerbaycan Sovyet Sosyalist Cumhuriyeti Medeni Usul Kanunu, Madde 25.

¹⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003, s. 2.

¹⁹ Veliyev ve diğerleri, *a.g.e.*, s. 26.

Cumhuriyeti kendi sınırları içerisinde bağımsız vergi politikası uygular, vergilerin çeşitleri ve oranları, vergi alma şekli Azerbaycan Cumhuriyetinin kanunları ile belirlenir ve bu bütün tüzel ve gerçek kişiler için geçerlidir”. Aynı maddenin 2 fıkrasında “Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisindeki müesseselerden, ortaklıklardan ve kurumlardan, aynı zamanda vatandaşlardan alınan vergiler ve diğer vergi benzeri gelirlerin bütün çeşitleri tamamen Azerbaycan’ın genel bütçesine ve yerel yönetim organları bütçelerine aktarılır”.

18 Ekim 1991 tarihinde kabul edilen Azerbaycan Cumhuriyetinin Devlet Bağımsızlığı Hakkında Kanun’un 21. maddesinde “hangi kaynaktan gelirse gelsin, Azerbaycan Cumhuriyetinin bütün gelirleri tek kaynak oluşturur ve bu kaynak kanunda ön görülen talepler ve sorumluluklar çerçevesinde kanunun belirlediği amaçlar için ve kanunun belirlediği şekilde harcanır”.

21 Temmuz 1992’de “Devlet Vergi Hizmeti Hakkında Kanun” ile vergi organlarının yapısı, onların görev ve yetkileri belirlenmiştir. Bağımsız vergi sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi ve bu sistemin ülke ekonomisine uyumlaştırılması için gelir vergisi, katma değer vergisi ve aksiz vergisi hakkında kanunlar kabul edildi. Genel olarak baktığımızda ise bağımsızlık sonrası Azerbaycan’da vergi konusunda yapılmış çok çeşitli düzenlemeler bakımından vergi hukukunun gelişim sürecini iki aşamaya ayırabiliriz; birinci aşama ise 1991 yılından 2001 yılına kadar olan dönem, ikinci aşama ise 2001 yılından sonraki dönemdir. 11.07.2000 tarihinde kabul edilen ve 01.01 2001 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Kanunu, vergi konusunda 1992–2001 yıllarında çıkarılan kanunları yürürlükten kaldırmıştır. Ayrıca, bu kanunla düzenlenen münasebetler kapsamı başlığını taşıyan birinci maddesine göre; Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi Azerbaycan Cumhuriyeti’nde vergi sistemini, vergilendirmenin umumi esaslarını, vergilerin muayyen edilmesi, ödenilmesi ve toplanması kaidelerini, mükelleflerin ve devlet vergi organlarının, vergi ilişkisinin diğer iştirakçilerinin vergi tutma konuları ile bağlı hak ve vazifelerini, vergi denetiminin metotlarını, vergi kanunlarına ayrılıktan dolayı sorumluluğu, devlet vergi organlarının ve onların görevlerinin hareketlerinden (hareketsizliğinden) şikâyet edilmeleri kurallarını

düzenler. Bu kanun ile Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti ve belediyelerde vergilendirmenin genel esasları ve vergiler belirtilir.

2.2.2. Azerbaycan Vergi Hukukunun Kaynakları

Vergi hukuku kaynaklarını yeni norm koyup koyamaması ölçüsüne göre ikiye ayırabiliriz. Bunlar yeni norm koyanlar, yani asli (bağlayıcı) kaynaklar, yeni norm koymayanlar yani tali (ikincil) kaynaklardır²⁰. Bu ayırımı göz önüne alarak vergi hukuku kaynaklarını inceleyelim.

2.2.2.1. Asli Kaynaklar

Asli kaynaklar verginin konulması, mükellefiyetin genişletilip, daraltılması, verginin nispeti gibi vergilendirmeyi doğrudan etkileyen konuları düzenlemektedir²¹. Azerbaycan vergi hukukunun asli kaynakları Anayasa, kanunlar, uluslararası anlaşmalar, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti kanunları, Cumhurbaşkanı fermanları, Bakanlar Kurulu Kararları, Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararlarıdır.

Anayasa. Her bir hukuk devletinde olduğu gibi Azerbaycan'da da hukukun her alanında aynı zamanda vergi hukukunun kaynakları arasında 12 Kasım 1995 tarihinde referandum yolu ile kabul edilmiş Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasasının özel yeri vardır. Anayasa normları yüksek güce sahiptir. Hukuk sisteminde hiçbir norm, hiçbir usul Anayasaya aykırı olamaz²². Anayasa vergi hukukuna ait kesin prensipleri genel olarak belirler. Vergi almanın anayasal dayanağı Anayasanın 73. maddesidir. Bu maddeye göre; “Kanunla öngörülmüş vergileri ve devlete yapılacak diğer ödemeleri zamanında ödemek her kesin borcudur. Hiç kimse kanunla belirtilen hususlar olmadığı halde vergi ve diğer devlet ödemelerini ödemeye veya kanunla gösterilen miktardan fazla ödemeye mecbur edilemez”.

²⁰ A.e., s. 136–137.

²¹ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 12.

²² Veliyev ve diğerler, *a.g.e.*, s. 135.

Anayasanın 94. maddesine göre Azerbaycan'da maliye politikasını, vergi ve harçların genel esaslarını belirleme yetkisi, Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisine verilmiştir. Devletin maliye-kredi politikalarını Cumhurbaşkanı onaylar (Madde 109); Bakanlar Kurulu ise Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmış maliye-kredi ve para politikasını uygular (Madde 119).

Kanunlar. Anayasaya uygun olarak Milli Mecliste kanunlar önemine göre, meclis üye tam sayısının yarısından bir fazla (63) veya meclis üye tamsayısının üçte ikisinden bir fazla(83) oy ile kabul olunur. Ve imzalanmak için 14 gün içerisinde Cumhurbaşkanı'na gönderilir.

Cumhurbaşkanı kanunları, sunulduğundan sonraki 56 gün içinde imzalar veya itirazı olursa, belirtilen sürede kanunu imzalamadan itiraz gerekçesi ile birlikte Milli Meclise geri gönderir.

Cumhurbaşkanı imzalamama gerekçesi ile birlikte Milli Meclise gönderdiği kanunlar, Meclis üye tamsayısının üçte ikisinden bir fazlası (83 oy) ile kabul edilmesi gerekenler Meclis üye tamsayısının dörtte üçünün bir fazlası (95 oy) ile, Meclis üye tamsayısının yarısından bir fazlası (63 oy) ile kabul edilmesi gerekenler ise Meclis üye tamsayısının üçte ikisinden bir fazlası (83 oy) ile yeniden kabul edilirse, bu kanunlar ikinci oylamadan sonra Cumhurbaşkanı'na sunulmaz doğrudan resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmektedir (Madde 110).

Vergi hukuku alanındaki kanunlar arasında 11.07.2000 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.2001 tarihinde yürürlüğe girmiş Vergi Kanununun özel yeri vardır. Bu kanun vergi hukukunun esas kaynağı gibi, vergi hukuku alanına giren bütün toplumsal ilişkileri düzenlemekte olduğu görülmektedir.

Vergiler hakkındaki kanunlar, vergilerin genel ve adil olmalı ilkelerine göre düzenlenmesini ön görür. Bu ilkelere uygun olarak vergiler hakkındaki kanunlarda anlaşılmayan durumlar olduğunda, kanun vergi mükellefi lehine uygulanır²³. Vergi konuları ile ilgili vergi kanunundan farklı diğer kanunlarda farklı düzenlemeler varsa, bu

²³ Akif Musayev, "Azerbaycan Respublikası Vergi Kanunvericiliyi ve Vergi Ödeyicilerinin Hukuklarının Korunması", *Vergi İslahatları Dergisi*, S. 9, Bakü, 2008, s. 21.

durumda vergi kanunları daha özel olduğu için uygulamada öncelik hakkı bulunmaktadır.

Uluslararası Anlaşmalar. Azerbaycan'da yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalarda, vergi kanunu ve ona uygun olarak kabul edilmiş diğer düzenlemelerden farklı uygulamalar varsa, uluslararası anlaşma hükümleri uygulanır²⁴. Azerbaycan'da ya da yabancı bir ülkede ticareti faaliyette bulunan vergi mükelleflerini çifte vergilendirilmesini önlemek amacıyla birçok ülke ile iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmıştır.

Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Kanunları. Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde kabul edilmiş kanunlar, Azerbaycan'da hukukun kaynağı olarak kabul görür. Anayasanın 138. maddesinin 2. fıkrasına göre Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Milli Meclisi, vergilere ait genel kanunlar kabul edebilir. Bu kanunlar ülkedeki vergiler hakkındaki mevzuata uygun olmalıdır (Anayasa m. 148).

Azerbaycan Vergi Kanunu'nun 7. maddesi ile belirlenmiş olan vergiler, aynı zamanda Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nin de vergileri sayılmaktadır.

Cumhurbaşkanı Fermanları*. Cumhurbaşkanı Fermanları, vergi hukuku kaynakları arasında özel önem taşımaktadır. Cumhurbaşkanı Fermanları bütün ülkede geçerlidir. Fermanlar Anayasaya ve kanunlara aykırı olamazlar²⁵.

Cumhurbaşkanı Fermanları, başka bir usul ön görülmemişse yayımlandıkları günden itibaren yürürlüğe girer. Cumhurbaşkanı verdiği Fermanlar ile Anayasaya uygun olarak vergi hukuku ilişkilerini düzenler ve bu konuda genel politikaları belirleme yetkisine sahiptir.

Dikkate almak gerekir ki Cumhurbaşkanı kabul ettiği bütün düzenleyici işlemler hukuk kaynağı, aynı zamanda vergi hukukunun kaynağı gibi değerlendirilemez. Bu

²⁴ Levent Gönenç, "Azerbaycan Anayasası Üzerine Notlar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 7, Ankara, 1999, s. 200.

* Ferman Devlet Başkanın genel kurallar getiren kararlarıdır. Bu kurumlar kanun gücündedir. (bkz. Hukuk Ensiklopedik Lügati, Azerbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003, s. 290.)

²⁵ Şenel, a.g.e., s. 10.

düzenleyici işlemlerden sadece genel özellikli olanlar, hukuk kaynağı önemine sahiptir. Bireysel özelliğe sahip düzenlemeler ise hukuk kaynağı sayılmadığı belirtilmektedir²⁶.

Bakanlar Kurulu Kararları. Bakanlar Kurulu kararları Anayasanın, Kanunların, Cumhurbaşkanı Fermanlarının uygulanmasını sağlar, ayrıca belirtildiği durumlarda onların ayrı-ayrı maddelerini somutlaştırır. Bakanlar Kurulu kararlarının hukuki gücü ülkede yaşayan vatandaşların hepsini kapsar. Bu kararlar Anayasaya, kanunlara ve Cumhurbaşkanı Fermanlarına aykırı olması durumunda, Cumhurbaşkanı tarafından iptal edilebilir²⁷.

Anayasa Mahkemesi Kararları. Anayasa Mahkemesinin Vergi Kanunu'nun Anayasaya aykırı olduğu yönünde verdiği kararlar, vergi hukukunun asli kaynağıdır. Bu kararlara kesinlikle uyulması gereklidir.

İçtihadı Birleştirme Kararları. Yüksek Mahkeme, aynı konu ile ilgili olarak varılan farklı görüşler, uygulamalar ve kararlar arasında birliği sağlamak amacıyla içtihadı birleştirme kararları alır. Yüksek Mahkeme tarafından alınan bu içtihadı birleştirme kararlarına vergi mükellefleri, vergi organları ve yargı organları uymak zorundadır²⁸.

2.2.2.2. Tali kaynaklar

Bağlayıcı olmayan tali kaynaklar, yeni norm koyma niteliğine sahip değildir. Tali kaynak olarak Vergiler Bakanlığının genelge ve yönltemelikleri ve belediye organlarının genel düzenleyici işlemleri gösterilebilir.

Vergiler Bakanlığının Genelge ve Yönltemelikleri. Vergiler Bakanlığı'nın genelge ve yönltemelikleri vergi mükellefleri için metodik özellikli düzenlemelerdir. Genelge ve yönltemelikler vergi alanında toplumsal ilişkileri düzenlemek ve vergiler

²⁶ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 139.

²⁷ Akif Musayev ve Zaur Rzayev, **Vergi Sistemi**, Azərbaycan Devlet Neft Akademisi, Bakü, 2007, s. 43.

²⁸ A.e., s. 47.

hakkındaki düzenlemelerin doğru ve iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla kabul edilmektedir²⁹.

Belediye organlarının Genel Düzenleyici İşlemleri. Belediyelerde vergi hukuku ilişkilerini düzenleyen belediye organlarının genel düzenleyici işlemleri vergi hukuku kaynaklarındandır. Belediye organları tarafından uygulanacak vergiler, vergi kanununun 8. maddesi ile belirlenmiştir. Belediye organlarının genel geçerli yönetim yetkileri olmasa da, onların genel düzenleyici işlemlerinin uygulanması ile ilgili düzenlemelere uyulması belirli coğrafi sınırlar içerisinde zorunludur.

2.3. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Vergileme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur. Devlet, kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar³⁰.

Devlet vergilendirme yetkisini, Anayasadan alır ve bu yetkisini, yasama organı vasıtasıyla kanun çıkararak kullanır. Vergilerin kanuniliği olarak da adlandırılan bu kural Anayasasının 73. maddesinde düzenlenmiştir. Birinci fıkrada kanunla öngörölmüş vergileri ve devlete yapılacak diğer ödemelerin zamanında ödenmesinin herkesin borcu olduğu, ikinci fıkrada ise hiç kimseden kanunla belirtilen hususlar olmadan ve kanunla belirtilmiş miktardan daha çok vergi ve diğer ödemeler alınamayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi kanununda, devlet vergilerine uygulanacak oranların, bu kanunda belirtilen hadlerden yüksek olmayacak şekilde her yıl “Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Devlet Bütçesi Hakkında Kanun” kanun kabul edildiği zaman belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

²⁹ Afet Mirzeyeva, *Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Hukuku*, Digesta Neşriyatı, Bakü, 2007, s. 45

³⁰ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 27

Anayasa ve vergi kanununu birlikte ele aldığımızda, devlet vergilerinin oranlarının belirlenmesi konusunda Meclis dışında hiçbir organa yetki verilmediği görmekteyiz. Ancak vergilendirme yetkisinin sahibi olan devlet bu yetkisinin bir kısmını uygun gördüğü sınırları çizerek Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'ne ve yerel belediyelere devrettiği görülmektedir³¹.

Devlet vergilendirme yetkisini Vergi Kanunu ile belirlenmiş aşağıdaki kurallar çerçevesinde kullanabilir:

- Vergiler genel, eşit ve adaletli olmalıdır. Yani herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerekir.
- Kişilerin anayasal haklarını ve özgürlüklerini engelleyecek vergiler konulması yasaktır. Şöyle ki, Anayasanın tümüne egemen olan ilkelere aykırı ve özgürlük hakkını engelleyecek, antidemokratik nitelik taşıyan keyfi vergiler konulması yasaklanmıştır.
- Devletin başlıca ekonomik prensiplerini ihlal eden vergilerin konulması yasaklanmıştır. Özellikle, ülke arazisinde malların, işlerin, hizmetlerin ve mali araçların serbest hareketini, direkt ve dolaylı olarak sınırlandıran yahut diğer yöntemlerle mükelleflerin yasal faaliyetlerini sınırlandıran veya engelleyen vergilerin konulması yasaklanmıştır.
- Hiçbir kişi, elde ettiği geliri üzerinden ödediği aynı çeşitten vergiyi, ikinci kez ödemeye zorunlu tutulamaz.
- Vergiler siyasi, ideolojik, etnik ve mükellefler arasında mevcut olan diğer özellikler esas alınarak belirlenemez ve ayrıcalıklı nitelikte olamaz. Bu kural, vergilendirme yetkisinin sahibi olan devletin sadece genel nitelikte vergiler koyabileceğini, özel nitelikte vergiler koyamayacağını güvencesidir.
- Mülkiyet yapısına, gerçek kişilerin vatandaşlıklarına veya sermayenin yerine göre, farklı oranlarda vergi alınamaz. Yani, yasama organı, şekli anlamda bir yasa çıkararak kimliği belirli kişilere mali yükümlülükler yükleyemez. Ancak ülkeye getirilen mallar

³¹ Fazil Memmedov ve Akif Musayev, *Vergitutmanın Nezeri ve Metodoloji Esasları*, Ozan Neşriyatı, Bakü, 2001, s. 132.

için, bu malların hangi ülkeden getirilmesine bağlı olarak vergi kanununda ve gümrük mevzuatlarında çeşitli gümrük vergisi oranları düzenlenebilir.

- Vergi kanunu ile belirlenen vergilerin sadece bu kanunda değişiklikler yapılarak feshedilebileceği veya değiştirilebileceği hüküm altına alınmıştır.
- Hiçbir kimseye, vergi kanunu ile belirlenen niteliklerden farklı niteliklerde vergi yahut da bu vergi kanunu ile belirlenen kurallar dışında belirlenmiş vergileri ödemek yükümlülüğü getirilemeyeceği güvence altına alınmıştır. Buradan vergilerin sadece kanunla belirleneceği, yani vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulamayacağı sonucu çıkar.
- Vergi sistemi müteşebbislik ve yatırım faaliyetini teşvik etmelidir. Vergiler konulurken genel, eşit ve adaletli olması hedeflerini içermesi yanında planlı kalkınmayı gerçekleştirme hedefini de içermelidir.
- Vergiler hakkında mevzuatın tüm uygunsuzlukları, açık olmayan durumları mükellefin lehine yorumlanmalıdır.
- Gerçek ve tüzel kişilere, vergi hukuku ile ilgili bilgilerin serbest olarak sağlanma imkânının kanunla tanınması gerektiği belirtilmiştir.

Vergilendirme yetkisi kullanılırken uyulması gereken bir başka sınırlama ise vergi kanununun 2. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, Azerbaycan'ın taraf olduğu uluslararası anlaşmalarda vergiler konusunda bu kanunla ve ona uygun olarak kabul edilmiş diğer kanunlar ile öngörülmüş hükümlerden farklı olan hükümler belirlendiğinde, uluslararası anlaşma hükümler uygulanır. Bu hükümle çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır.

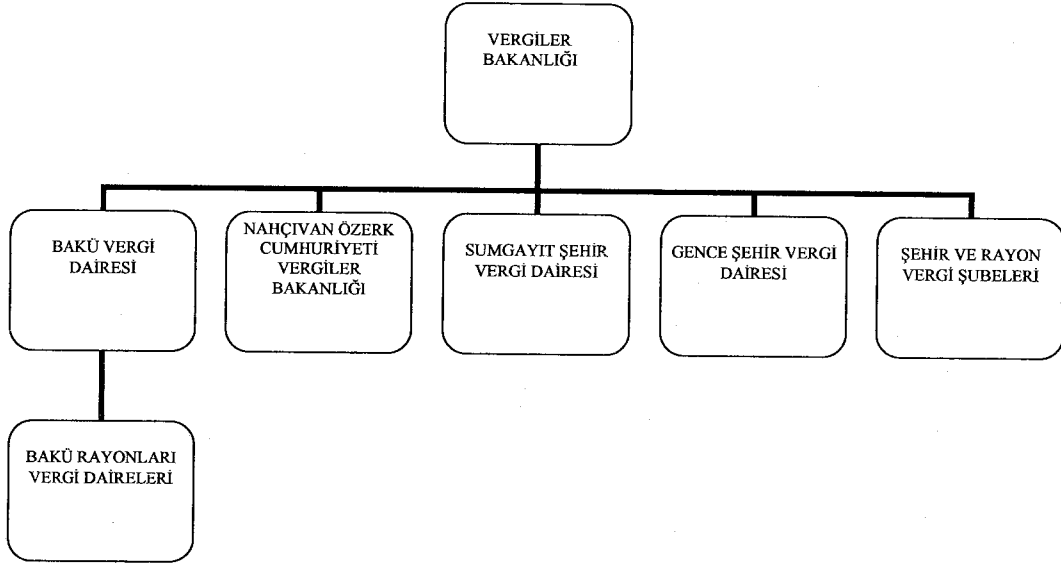
2.4. Vergi Organlarının İdari Yapısı

Azerbaycan vergi organları Vergiler Bakanlığı ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı, şehir ve rayonların vergi daireleri ve şubelerinden oluşmaktadır³². Vergiler bakanlığı 11.02.2000 tarihinde kurulmuştur. Bu tarihe kadar bakanlığın

³² Memmedov ve Musayev, a.g.e., s. 142.

hizmetlerini Başbakanlığa bağlı Baş Devlet Vergi Müfettişliği yapmaktaydı. Devlet vergi organları Vergiler Bakanlığına bağlı olarak vergi kanunlarına uyulmasını, kanunla belirlenmiş vergilerin ve diğer kamu gelirlerinin doğru hesaplanmasını, bütçeye zamanında ve tam aktarılmasını denetleyen, vergi mükelleflerinin haklarını ve kanuni çıkarlarını koruyan, kanunların ihlali durumu ile ilgili bilgileri toplayan, inceleyen ve değerlendiren, bu durumların ortaya çıkmasının sebeplerini araştıran ve ortadan kaldırmak için gerekli işlemleri yapan bağımsız organlardır.

Vergi organları faaliyetlerini yerel devlet organlarından bağımsız olarak ve yerel icra organları, hukuk organları, maliye ve diğer devlet organları ile karşılıklı yardımlaşma şeklinde yaparlar. Vergi faaliyetinin merkezi idareye bağlı olarak yapılması ülkenin bütününde tek vergi sisteminin uygulanmasına olanak sağlamıştır³³.



Şekil 3: Azerbaycan Vergiler Bakanlığının İdari Yapısı

Kaynak: Fazil Memmedov ve Akif Musayev, *Vergitutmanın Nezeri ve Metodoloji Esasları*, Ozan Neşriyatı, Bakü, 2001, s. 143.

³³ Tebriz Aliyev ve İlgar Abbasov, *Vergi Ödenmesinin Teşkili ve İdare Edilmesinin Bazı Problemleri*, Elm Neşriyatı, Bakü, 2007, s. 58.

Vergiler Bakanlığına bağlı vergi organlarının yapısı bölgelerin nüfus yoğunluğuna göre oluşturulmuştur. Bakü, Gence ve Sumgayıt gibi yoğun nüfusa sahip şehirlerde vergi daireleri, rayonlarda ise vergi şubeleri faaliyet göstermektedir.

Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde ise vergileme ile ilgili işlemler özerlik statüsü gereği Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı tarafından yürütülmektedir³⁴.

2.5. Vergi Borcunun Sona Ermesi

Vergi borcunu sona erdiren nedenler Azerbaycan vergi kanununun 77. ve 93. maddelerinde düzenlenmiştir. Burada vergi borcunu sona erdiren nedenlerin ödeme, ölüm, zamanaşımı, vergi yükümlülüklerinin yürürlükten kalkması şeklinde sayılmıştır.

Ödeme. Vergi borcunu sona erdiren en doğal neden ödemedir. Ödeme vergi borcunun yükümlü tarafından yasalara uygun biçimde yerine getirilmesidir. Mükellef, vergi kanunları gereğince, verginin ödenmesini öngören şartlar oluştuğu andan itibaren vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesinden sorumludur. Mükellef, bankada veya kasasında parasının olup olmamasına bakılmaksızın yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Mükellef vergi borcunun tamamını veya bir kısmını kanunen belirlenmiş süreden daha geç zamanda yerine getirdiğinde, her bir gün için, 90 güne kadar verginin ödenmeyen kısmının %0.05'i, 90 günden sonra ise %0.1' i tutarında gecikme faizi uygulanır³⁵.

Azerbaycan Vergi Kanunu'na göre tahsil zamanaşımı süresi, vergilendirilen hesap dönemi bitiminden itibaren 5 yıldır.

Vergilerin ödeneceği yer, vergi kanununun 86. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, vergiler tebliğde belirtilen yerde, kanunen gösterilen ödeme yerlerinde veya eğer tebliğde yer belirtilmemişse ve kanunda da özel ödeme yeri gösterilmemişse mükellef gerçek kişi ise ikametgâhında, mükellef tüzel kişi ise işlerin idare olduğu yerdeki vergi dairesine ödenmesi gerekir.

³⁴ Memmedov ve Musayev, a.g.e, s. 144.

³⁵ Tehmasib Ejderov, *Azerbaycan'da Vergilendirme ve Vergi Siyaseti Problemleri*, Sabah Yayınevi, Bakü, 2008, s. 160

Vergi kanununda belirlenen ödeme sureleri, vergi mükellefinin doğal afet ve diğer önlenemeyen olaylardan dolayı zarara uğradığı durumlarda ve verginin bir defada ödenmesi durumunda mükellefin iflası söz konusu olacaksa 1 aydan 9 aya kadar uzatılabilir³⁶.

Zamanaşımı. Devlet, alacağını belli sureler içerisinde talep etme yetkisine sahiptir. Bu nedenle, alacaklı kamu idaresi, yasaların belirlediği sureler içerisinde vergiyi tahakkuk ve tahsil etmediği takdirde artık bu hakkını kaybeder. Devletin vergi alma yetkisinin zamanaşımı sureleri ile sınırlandırılması vergiden doğan hukuki ilişkilerin uzun zaman askıda kalmasını önler. Böylece kamu yararı kadar, kişilerin yararı da korunmuş olur³⁷. Buradan da anlaşıldığı gibi, vergi borcunu sona erdiren en önemli nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Zamanaşımı, Azerbaycan vergi kanununun 93. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede kanunla belirlenmiş sureler içerisinde alacaklı tarafından istenmeyen vergiler, faizler ve mali cezaların, vergi idareleri tarafından silineceği belirtilmiştir. Vergi kanununda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran iki tür zamanaşımı olduğu görülmektedir. Bunlar tahakkuk ve tahsil zamanaşımıdır.

Tahakkuk zamanaşımına ilişkin hükümlere göre, vergi idaresi, vergilendirilen hesap dönemi bitiminden sonra 3 yıl süre içerisinde, mükellefin vergisini hesaplayıp mükellefe tebliğ etmezse vergiler zamanaşımına uğrar.

Tahsil zamanaşımına ilişkin hükümlere göre ise, vergi idaresi, verginin, faizlerin ve mali cezaların hesaplanmış tutarını vergilendirilen hesap dönemi bitiminden sonra 5 yıllık süre içerisinde almak yetkisine sahiptir.

Terkin. Vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biri de terkindir. Terkin, bazı koşulların varlığı durumunda vergi alacağını bütün hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldıran idari bir işlemdir³⁸. Azerbaycan Vergi Kanununda vergi

³⁶ Vergiler Bakanlığı, **Verginin Ödenilmesi Müddetinin Değiştirilmesi**, İlgili Kılavuz, Bakü, 2002, s. 2.

³⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.13.

³⁸ **A.e.**, s. 149

borcunun silinmesini gerektiren nedenler ölüm, çalışma yeteneğinin kaybedilmesi ve gerçek kişilerin kaybolması durumlarıdır.

Ölüm. Bu zaman durum vefat eden gerçek kişinin varisinin olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Vefat eden gerçek kişinin vergi yükümlülüklerinden onun varisi (varisleri) miras olarak kalan mal varlığının değeri ile sınırlı ve mirasın alındığı tarihteki payına orantılı olarak ödemekle sorumludur. Varis olmadığında vefat eden gerçek kişilerin vergi borçları ümitsiz borç olarak değerlendirilir ve silinir³⁹

Çalışma Yeteneğinin Kaybedilmesi veya Kaybolan Gerçek Kişilerin Vergi Borçlarının Sona Ermesi. Mahkeme tarafından mevzuatlarca belirlenmiş şekilde kaybolmuş veya çalışma yeteneğini kaybetmiş kabul edilen gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerini, kaybolan veya çalışma yeteneğini kaybeden kişinin mal varlığının vekili olan kişi bu mal varlığı hesabına ödeyecektir.

Mevzuatlarca belirlenmiş şekilde kaybolmuş veya çalışma yeteneğini kaybetmiş sayılan gerçek kişinin mal varlığı onun vergi yükümlülüklerinin ödenmesi için yeterli olmadığı takdirde, vergilerin mal varlığının yetmemesi ile ilgili olan kısmı, alınamayacak borç olarak değerlendirilir ve silinir.

Gerçek kişinin kaybolmasına veya çalışma yeteneğini kaybetmesine ilişkin kararın iptali konusunda mahkemelerce karar alınmadığında, önceden silinmiş vergi borçları yeniden başlatılır, ancak gerçek kişinin kaybolmuş veya çalışma yeteneğini kaybetmiş kabul edildiği andan, bu kararın iptali konusunda karar alındığı ana kadar olan döneme faiz uygulanmaz⁴⁰

2.6. Vergi Denetimi

Azerbaycan vergi sisteminde vergilerde beyan esası geçerlidir. İşte bu noktada mükellef beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Geniş

³⁹ Ejderov, a.g.e., s. 166

⁴⁰ A.e., s. 167

anlamıyla vergi denetimi yönetimin ve yükümlülerin yasalarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir⁴¹.

Azerbaycan'da vergi idareleri, vergilerin tam ve zamanında toplanmasını temin etmek amacıyla vergi denetimi gerçekleştirebilirler. Vergi denetimi, mükelleflerin ve vergiye tabi konuların kaydını, ayrıca vergi mevzuatlarına uyum sağlanmasına kontrolü gerçekleştiren denetim sistemidir.

Vergi denetimi, bu denetimin yapıldığı yıl da dâhil olmakla birlikte, geriye doğru sadece mükellefin 3 takvim yılını aşmayan faaliyetini kapsar. Vergi denetimi sırasında, mükellefin diğer kişilerle bağlı faaliyeti konusunda ve denetime konu olan bilgileri edinmek amacıyla onaylanmış evrakların alınmasını gerektiren durumlarda, vergi dairesi mükellefle muamelede bulunan diğer kişilerden, denetlenen mükellefin faaliyetine ilişkin evrakları alabilir. Vergi dairesi bu evrakları gerekçeli kararlara istinaden alabilir⁴². Vergi denetimi ikmalen ve re'sen olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

2.6.1. İkmalen Vergi Denetimi

İkmalen vergi denetimi, vergi dairesinde, mükellefin ibraz ettiği vergi bildirimleri ve ayrıca vergilerin hesaplanmasını ve ödenmesini kendinde içeren defter, kayıt ve belgeler ve mükellefin faaliyeti konusunda vergi dairesinde bulunan diğer belgeler üzerinden gerçekleştirilen denetimdir.

İkmalen vergi denetimi, mükellef tarafından verginin hesaplanmasına ve ödenmesine imkân veren belgelerin, vergi dairesine ibraz edildiği günden itibaren 30 günlük süre içerisinde gerçekleştirilir.

İkmalen vergi denetimi, muhasebe kayıtlarındaki bilgilerle vergi beyannamesindeki bilgilerin birbirine uygun olup olmadığını, ödenilmesi gereken verginin doğruluğunu, muafiyet ve istisna uygulamalarının uygunluğunu, tutulması

⁴¹ Metin Meriç, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 20.

⁴² Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 346

zorunlu olan defterlerin tutulup tutulmadığını ve vergi borçlarının zamanında ödenilip ödenilmediğini tespit eder.

Denetim sırasında belgeler düzenlenmesinde yanlışlıklar ve ibraz edilen evraklarda yer alan bilgiler arasında birbirine uygun olmayan göstergeler ortaya çıkması halinde, onunla ilgili mükellefe bilgi verilir ve 30 günlük süre zarfında uygun düzeltmelerin yapılması talep edilir. İkmalen vergi denetimi sonucu, vergi tutarının düşük gösterilmesi olayı ortaya çıkarsa vergi dairesi, vergi tutarını ve faizlerini hesaplar ve mükellefe 5 gün içerisinde ödeme talimatı gönderir⁴³.

2.6.2. Resen Vergi Denetimi

Re'sen vergi, denetimi olağan ve olağanüstü olarak iki şekilde yapılır. Olağan re'sen vergi denetiminde vergi dairesi mükellefe, denetime başlamadan 15 gün önce yazılı olarak bildiri göndermelidir. Mükellefe gönderilen bildiride, vergi denetiminin esası ve tarihi, ayrıca mükellefin ve vergi dairelerinin hak ve görevleri belirtilmelidir. Olağan re'sen vergi denetimi yılda bir defadan fazla gerçekleştirilemez ve bir ayda tamamlanması gerekir. İstisnai durumlarda üst vergi kurumlarının aldıkları karara uygun olarak olağan re'sen vergi denetiminin süresi 3 aya kadar uzatılabilir⁴⁴.

Olağanüstü re'sen vergi denetimi ise aşağıdaki durumlarda gerçekleştirilebilir⁴⁵:

- Yapılan son denetimde mükellefin defter ve kayıt işlemlerini kasten tutmaması veya kurallar gereği tutmaması ya da yasalar göre ödenmesi gereken vergilerin % 25'inden fazlasını gizlediği ortaya çıktığında,
- Vergi tarh ve tahsiline ilişkin belgelerin vergi dairesinin ihbarına rağmen verilmemiş olması durumunda,
- Vergi denetimi sonuçlarına ilişkin düzenlenmiş tutanakta doğru olmayan ve/veya tahrif edilmiş, bilgilerin doğru olduğu ortaya çıktığı durumlarda.

⁴³ Hagani Abdullayev, "Kameral Vergi Yoklamaları Nedir?", *Ekspert Dergisi*, No: 6, Bakü, 2006, s. 13.

⁴⁴ İlahe Halilova, "Seyyar Vergi Yoklamaları", *Vergiler Gazetesi*, 17 Ekim 2000, s. 1

⁴⁵ Mirzeyeva, a.g.e., s. 148

Re'sen vergi denetimi iş günü içerisinde ve mükellefin çalışma saatlerinde yapılır. Bu denetimi gerçekleştiren vergi dairesi görevlileri, mükellefin müteşebbislik faaliyetini gerçekleştirdiği arsalar veya binalara inceleme yapmak amacıyla girebilir. Ancak görevliler, arsalar veya binalara girebilmek için vergi dairesi başkanının ilgili kararını veya mahkeme kararını mükellefe ibraz etmek zorundadır. Gerekli durumlarda re'sen vergi denetiminde iştirak için uzman davet edilebilir. Uzman, incelemeleri sonucu rapor düzenler, bu rapor yapılan araştırmanın verdiği sonuçları içerir.

Re'sen vergi denetimi sonucunda vergi dairelerinin yetkili görevlileri belirlenmiş şekilde vergi denetimi tutanağı düzenlerler ve imzalarlar. Söz konusu tutanağı, vergi dairesi görevlileri, eğer mükellef tüzel kişiyse yetkili kişilere, gerçek kişiyse mükellefin kendisine imzalaması için ibraz eder.

Mükellef, vergi denetimi tutanağı ile veya onun herhangi bölümünde belirtilen faktörlerle mutabakata varmadığında, tutanağın ibraz edildiği günden itibaren 30 gün zarfında ilgili vergi dairesine tutanağı imzalamama nedenlerini açıklamalı yahut tutanağa veya onun belli bir kısmına karşı itirazını yazılı olarak beyan etmelidir. Bu durumda mükellef, denetim tutanağını imzalamaması veya ona itirazını kanıtlayacak belgelerin bir örneğini itiraz dilekçesi ile birlikte ibraz etmesi gerekmektedir⁴⁶.

Vergi denetimi sonuçlarına razı olmayan mükellefler tekrar vergi denetimi talep edebilirler. Bu durumda tekrar vergi denetimi, önceki vergi denetimini gerçekleştirmiş yetkililer tarafından yapılamaz. Mükellefler, vergi dairelerinin yaptıkları denetimler konusunda mahkemelere şikâyet etme hakkına da sahiptirler⁴⁷.

2.7. Vergi Suç ve Cezaları

Genel olarak vergi suçu, vergi kanununda vergiyle ilgili olarak belirtilen görev ve ödev hükümlerine, vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının, cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesidir⁴⁸.

⁴⁶ Halilova, a.g.m., s. 2.

⁴⁷ Abdullayev, a.g.m., s. 14.

⁴⁸ Tosuner ve Arıkan, Vergi Usul Hukuku, s. 287.

Azerbaycan vergi kanununa göre, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve onların temsilcileri, ayrıca vergi dairelerinin yetkili görevlileri vergi mevzuatlarının ihlalinin vergi kanunları ve diğer kanunlar ile belirlenmiş şekilde sorumludurlar. Vergi mevzuatlarını ihlal etmiş mükelleflere ve sorumlulara vergi kanunu ile belirlenmiş vergi cezaları uygulanır.

Ayrıca, vergi kanunlarının ihlali kasıtlı olarak yapılmışsa İdari Hukuk İhlalleri Hakkında Kanun (İHİHK)'a ve Ceza Kanununa göre vergi mükellefi, vergi sorumluları ve kurum yöneticileri veya baş muhasiplere para cezası ve/veya hapis cezası uygulanır.

Kayba uğratılan vergi emsal mali birimin iki bin kati kadar ise Vergi Kanununa ve eğer kasıt varsa İHİHK'una göre para cezası uygulanır. Kayba uğratılan vergi emsal mali birimin iki bin katından fazla ise o zaman Vergi Kanununa göre para cezası, eğer kasıt varsa ayrıca Ceza Kanununa göre para ve hapis cezası uygulanır.

Vergi Kanununa, İHİHK'una ve Ceza Kanunu'na göre vergi suçlarını ve uygulanan cezaları içeriğine göre gruplaştırarak inceleyelim.

a) Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi. Bu çeşit ihlallere uygulanacak cezalar Vergi Kanunu'nda, İHİHK'da ve Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir.

aa) Vergi Kanunu'na göre; Verginin beyannamede belirtilen tutarı, gerçek olarak beyannamede gösterilmesi gereken tutardan düşük gösterildiği takdirde mükellefe, azaltılmış tutarın % 20'si oranında vergi cezası uygulanır. Bu usulsüzlük olayı aynı yıl içerisinde tekrarlandığında, azaltılmış vergi tutarının % 40'i oranında vergi cezası uygulanır⁴⁹.

Katma değer vergisi mükellefi olarak kayıt yaptırmak zorunda olanlar, kayıtsız faaliyette bulundukları zaman, kayıtsız faaliyet dönemi içerisinde bütçeye aktarılması

⁴⁹ Cavanşir Eyvazov ve Şöle Guliyeva, "Hukuk Pozuntuları ve Mesuliyet", **Biznesmenin Bülleteni**, No: 32, Bakü, 2001 s. 38.

gereken KDV miktarının % 40'i oranında vergi cezası uygulanır.

Vergini kaynaktan kesmek zorunda olan vergi sorumluları, vergi kesmeden ödeme yaptıkta onlara kesilmemiş verginin % 20'si oranında vergi cezası uygulanır.

ab) İHİHK.' a göre;

i) Vergi kaçırmak amacıyla kasıtlı olarak beyannamenin veya muhasebe belgelerinin tahrif edilmesi durumunda;

- Gerçek kişilere emsal mali birimin yirmi katından otuz katına kadar,
- Tüzel kişilere emsal mali birimin iki yüz katından iki yüz elli katına kadar,
- Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin elli katından yetmiş beş katına kadar ceza uygulanır.

ii) Vergilerin doğru hesaplanmaması veya hesaplanmış vergilerin ödenilmemesi, kanunlarda belirlenmiş şekillere uygun olarak gelirler (giderler) ve vergi matrahı ile ilgili kayıtların tutulmamasına göre;

- Gerçek kişilere emsal mali birimin on beş katından otuz beş katına kadar,
- Tüzel kişilere emsal mali birimin yüz elli katından iki yüz katına kadar,
- Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin otuz katından elli katına kadar ceza uygulanır.

iii) Katma değer vergisi mükellefi olarak kayıt yaptırmak zorunda olanlar kayıtsız faaliyette bulunduklarına ve beyannamenin verilmemesi veya tahrif edilerek verilmesine göre,

- Gerçek kişilere emsal mali birimin yirmi katından yirmi beş katına kadar,
- Tüzel kişilere emsal mali birimin yüz katından yüz elli katına kadar,
- Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin kırk katından altmış katına kadar ceza uygulanır.

iv) Vergilerin kanunlarla belirlenen süreler içerisinde ödenilmemesi veya muhasebe kayıtlarının kanunlarla belirlenmiş usulde tutulmamasına göre,

- Gerçek kişilere emsal mali birimin on katından otuz katına kadar,

– Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin otuz beş katından kırk katına kadar ceza uygulanır.

v) Muhasebe belgelerinin, vergi beyannamesinin, vergilerin hesaplanması ve ödenilmesi ile ilgili diğer belgelerin verilmemesine göre,

- Gerçek kişilere emsal mali birimin yirmi beş katından otuz katına kadar,
- Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin kırk katından altmış katına kadar ceza uygulanır.

vi) Kanunlarla belirlenmiş süre içerisinde vergi mükellefi kimlik numarasını almayan,

- Gerçek kişilere emsal mali birimin on katından yirmi katına kadar,
- Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin kırk katından altmış katına kadar ceza uygulanır.

vii) Alış-satış işlemlerinde hukuk ihlalleri,

Kasa kullanılmaması veya vergi organlarda belirlenmiş usullere uygun olarak kayda alınmamış veya teknik talepleri yerine yetirebilecek özelliğe sahip olmayan kasaların kullanılması, bozuk kasalar kullanılarak alış-satış işlemlerinin yapılması, alıcıya ödeme fişi verilmemesine veya ödenilmiş miktardan daha az miktarda ödeme fişi verilmesine göre,

- Tüzel kişilere emsal mali birimin iki yüz katından iki yüz elli katına kadar,
- Kurum yöneticilerine veya baş muhasiplere emsal mali birimin yetmiş beş katından seksen katına kadar ceza uygulanır.

ac) Ceza Kanununa göre. Gerçek kişiler beyannamenin kasıtlı olarak verilmemesi veya tahrif edilmesine göre, emsal mali birimin iki bin kati kadar para cezasına ve ayrıca altı aydan iki yıla kadar hapis cezasına çarptırılır.

Tüzel kişilerin beyannameni kasıtlı olarak vermemesi veya tahrif etmesi durumunda, kurum yöneticileri veya baş muhasipler emsal mali birimin on beş bin katına kadar para cezasına ve ayrıca bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına çarptırılır.

b) Vergi mahremiyetinin ihlali. Vergi mahremiyetinin ihlaline göre uygulanacak cezalar vergi kanununda ve İHİHK'da düzenlenmiştir.

ba) Vergi kanununa göre. Vergi Kanununa göre, mükellefin işlemlerini gerçekleştiren bankalar ve diğer kredi kurumları faaliyetlerini kurallara aykırı yürüttüklerinde vergi cezaları uygulanacaktır. Buna göre, vergi idareleri tarafından tüzel kişiye, özel müteşebbise, şubeye ve temsilciliye vergi mükellefi kimlik numarasının verildiğini tasdik eden evrak olmadan girişimcilik faaliyetinde bulunan gerçek veya tüzel kişiye banka hesabı veya diğer hesaplar açan bankalara veya diğer kredi kurumlarına aylık ücretin vergilendirilmeyen kısmının 10 kati tutarında ceza uygulanır. Bankalar veya diğer kredi kurumları, girişimcilik faaliyetinde bulunan gerçek veya tüzel kişilerin banka ve diğer hesaplarını, ayrıca döviz hesapları üzerine işlemlerinin durdurulması ile ilgili vergi idarelerinin talimatlarını icra etmemesi durumunda bu hesaplar üzerinde yapılmış işlemlerin tutarının % 10'u oranında ceza öderler⁵⁰.

bb) İdari Hukuk İhlalleri Hakkında Kanuna göre,

i) Bankalara, vergi borçlarının mükelleflerin bankadaki hesaplarından silinmesine ilişkin vergi dairelerinin talimatlarını uygulamamasına göre, emsal mali birimin yetmiş beş katından doksan katına kadar ceza uygulanır.

ii) Bankalar, vergi mükellefi kimlik numarasını almayan tüzel kişiler için hesap açılmasına veya mali işlemlerini yürütmesine göre, emsal mali birimin yetmiş beş katından doksan katına kadar cezaya çarptırılır.

Vergi Kanunu'nun, vergi mevzuatının ihlalinden doğan sorumluluğun genel hükümleri başlıklı 53'üncü maddesinde faizler, vergi cezaları ile birlikte cezai yaptırımlar içerisinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme vergi borçlarının zamanında ödenilmemesinden dolayı uygulanan faizlerin bütçe zararını karşılama fonksiyonundan daha çok cezalandırıcı fonksiyon özelliği taşıdığına göstergesidir.

Vergi mevzuatlarının ihlaline göre Vergi Kanunu ile vergi cezası, İHİHK'una

⁵⁰ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s.129

göre idari ceza uygulanması aynı fiile iki farklı ceza uygulanması sonucunu doğurur. Ancak burada dikkate alınması gereken iki husus vardır. Birincisi, İHİHK'una göre idari ceza uygulanmasında vergi cezasından farklı olarak kasıt unsuru aranmaktadır. İkincisi ise uygulanan cezaların amaçlarındaki farklılıktır. Vergi Kanunu göre uygulanan vergi cezasının amacı, vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek devlet gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. İHİHK'una göre uygulanan idari cezanın amacı ise kamu düzeninin sağlanmasıdır.

Vergi Kanunu göre uygulanan vergi cezası ile İHİHK'una göre uygulanan idari cezalar prensip itibarıyla farklıdır. Çünkü Vergi Kanunu göre uygulanan vergi cezalar kayba uğratılan vergiye belli bir oran uygulanarak belirlenirken, İHİHK'una göre uygulanan idari ceza ise değişmez rakamlarla yani emsal mali birimin katları ile tespit edilir. Ayrıca Vergi Kanunu göre uygulanan vergi cezası hem gerçek kişilere hem de tüzel kişilere aynı miktarda uygulanmasına karşılık, İHİHK'una göre uygulanan idari cezaların miktarı ceza muhataplarının gerçek kişi, tüzel kişi, kurum yöneticisi veya baş muhasip olmasına göre değişmektedir.

Vergi Kanununa göre vergi mevzuat ihlallerinin yapıldığı günden itibaren 3 yıl geçtikten sonra kişi ve kurumlar bu hukuk ihlalinin yapılmasından dolayı sorumluluğa tabi tutulamazlar. İdari Hukuk İhlalleri Hakkında Kanuna göre, sorumluluğa tabi tutma ihlalin gerçekleştiği tarihten itibaren 1 yıldır. Ceza Kanununa göre ise sorumluluğa tabi tutma uygulanan cezanın ağırlığına göre 2 yıl ile 7 yıl arasında değişmektedir.

Mevzuatlarca belirlenmiş şekilde ve mahkemenin yürürlüğe girmiş kararı ile suçu kanıtlanamayan her bir mükellef veya vergi sorumlusu, suçsuz kabul edilecektir. Mükellef veya vergi sorumlusu, kendisinin suçsuz olduğunu kanıtlamak zorunda değildir, vergi daireleri mükellefin veya vergi sorumlusunun suçlu olduğunu kanıtlamalıdır. Sucun gerçekleşip gerçekleşmediğinde tereddüt varsa olay mükellef lehine sonuçlanmalıdır. Mükellef veya vergi sorumlusu vergi mevzuatını ihlal eden aynı fiilden dolayı aynı gerekçe ile ikinci defa cezalandırılmaz. Ancak vergi mevzuatının

birden fazla hükmünün ihlal edildiği durumlarda ayrı vergi cezası uygulanacaktır⁵¹.

Vergi Kanunu'na göre uygulanan vergi cezasının tutarı mahkemenin belirlediği ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenler göz önünde bulundurularak belirlenir. Ağırlaştırıcı neden, bir kimse cezanın kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde aynı cezaya gerektiren fiili tekrar işlerse vergi cezası 2 kat artırılarak uygulanır. Hafifletici nedenler ise mükellefin yaptığı işlemlerden dolayı samimi pişmanlık duyması ve mükellefin kanunu ihlal ederek yaptığı zararı vergi dairesi haberdar olmadan karşılamasıdır. Birinci durum olan samimi pişmanlık vergi dairesini mevzuat ihlallerini ortaya çıkardıktan sonra yararlanılabilen hafifletici nedendir. İkinci durumdan ise vergi dairesinin mevzuat ihlali ile ilgili bilgisi olmadan zararın mükellefçe ortadan kaldırılması ile yararlanır. Bu durumda yargı organları mükellefin vergi dairesi ile olan ilişkilerini de inceler, uygun görülürse cezayı tamamen kaldırabilir⁵².

Vergi kanununun ihlaline göre, vergi cezasına tabi tutulmuş kişi, cezanın uygulandığı tarihten itibaren 1 yıl içerisinde aynı ihlali tekrar yapmadığı takdirde bu cezaya ilişkin kayıt sicilden silinir⁵³.

Vergi dairesi, vergi cezalarının tahsili amacıyla ceza muhatabına talimat gönderir. Talimatı alan ceza muhatabı 10 gün içerisinde cezayı ödemezse, bu durumda vergi dairesi vergi kanununun ihlalinin yapıldığını ortaya çıkardığı günden itibaren 3 aylık süreni geçirmemek şartıyla mahkemeye başvurabilir.

2.8. Karşılaşılan Vergi Uyuşmazlıklarında Baş Vurulan Yollar

Vergi ödemelerini vergi mükelleflerine ve sorumlusuna borç olarak yükleyen Anayasa, aynı zamanda vergi organlarının görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri ve

⁵¹ Eyvazov ve Guliyeva, **a.g.m.**, s. 45.

⁵² Memmedov ve Musayev, **a.g.e.**, s. 75

⁵³ Eyvazov ve Guliyeva, **a.g.m.**, s. 54

görevlerini ihmal etmelerine karşı vergi mükellefinin ve sorumlularının haklarını güvence altına almıştır. Bu güvence Anayasanın 26'ncı maddesi ile verilmiştir. Bu maddeye göre; “ Herkesin kanunen yasaklanmayan usul ve araçlarla kendi hak ve özgürlüklerini savunma hakkı vardır. Devlet herkesin hak ve özgürlüklerinin korunmasına güvence verir”.

Anayasanın bu maddesini ve Vergi Kanununun 62'nci maddesini dayanak alarak vergi mükellefleri veya vergi sorumluları, idari yolla ve/veya yargı yoluyla haklarını korurlar. Vergi Kanununun 62. maddesine göre, her bir vergi mükellefi veya sorumlusu vergi dairelerinin kararlarından, tutanaklarından, vergi dairesi görevlilerinin hareketlerinden ve görevlerini ihmal etmelerinden şikâyet edebilir. Şikâyet kanunla belirlenmiş şekilde üst vergi idaresine (üst düzey yetkiliye) ve/veya mahkemeye verilir.

Üst vergi idaresine (üst düzey yetkiliye) yapılan şikâyet başvurusu, aynı zamanda veya sonradan mahkemeye başvurmağa engel değildir. Yani vergi mükellefleri veya sorumluları haklarının korunması için hem vergi idaresine hem de mahkemeye aynı anda veya önce mahkemeye sonra vergi idaresine başvurabilir. Bu uygulama 01.01.2001 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Kanunu ile getirilmiştir. Eski düzenlemeye göre vergi mükellefleri veya sorumluları idari başvuru yollarının tüm aşamalarını tüketmeden yargı yoluna başvuru yapamıyordular. Bu uygulama Vergi Kanunu ile getirilmiş en önemli yeniliklerdendir.

Vergi idareleri vergi borçlarının tamamı veya bir kısmını zamanında ödemeyen vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülükleri miktarındaki malvarlıkları üzerine haciz koyar ve bu malların açık artırmada satılmasını sağlamak ve bunun sonucunda vergi alacağını alabilmek amacıyla mahkemede dava açabilir.

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü gibi vergi sisteminde uyuşmazlık çözüm yolları idari ve yargısal olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.8.1. İdari Çözüm

Vergi yükümlü veya sorumluları, hak ve menfaatlerinin ihlali ilgili veya bağlantılı olarak ortaya çıkan mali kayıplarının telafisi, geri verilmesini talep edebilirler. Mevcut yasal düzenlemeye göre, hak ihlallerinden kaynaklanan sorunların çözüm yollarından biri de idari çözümdür.

Yükümlülerin haklarının güvencesi dar anlamda, vergi organları tarafından ihlal edilen hakların hukuki çerçevede korunması için gerekli, objektif, aydın ve dürüst normlar konulması, ister idari isterse de yargısal başvuru yollarının açık olmasıdır. Geniş anlamda bu güvence, hem ayrı ayrı mükelleflerin hem de genelde kamunun hak ve menfaatlerinin korunması denkleştiren, daha doğru anlatımla dengeleyen adaletli vergi sisteminin yaratılmasına bağlıdır. Vergileri ödettirmek veya tahsil etmek yolu ile bireyin mülkiyet hakkının kısıtlanması, yalnız cemiyetin (kamunun) normal yaşaması ve gelişimi için zaruri hadlerde hayata geçirilmelidir⁵⁴. Bu hususlar Vergi Kanunu'nda aşağıdaki şekilde beyan edilmiştir.

- Vergiler hakkındaki mevzuat vergilendirmenin umumi, eşit ve adaletli olma ilkesine uygun olmalıdır. (V.K. madde 3/1)
- Vergiler ekonomik yönden esaslı olmalıdır. (V.K. madde 3/2)
- Anayasal hak ve özgürlüklere engel teşkil eden vergilerin koyulmasına yol verilemez. (V.K. madde 3/3)

Hakların korunması için kanun ilk önce bu hakları ve onların korunma mekanizmasını gösteren normatif hükümleri ihtiva etmelidir. Bu bakımdan yürürlükte olan kanun, eskisine nazaran bir takım faydalı hükümleri içermektedir:

- Fazla ödenmiş veya fazla kesilmiş vergilerin zamanında geri ödenilmesi,
- Vergi idareleri görevlilerinin vergi mükellefleri ile ilişkilerinde kanunlara uygun hareket etmelerini (vergi sırrının korunmasını),

⁵⁴ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 441

- Vergi idarelerinin Vergi Kanunu’na ve diğer kanunlara aykırı kararlarını ve taleplerini yerine getirmemek,
- Vergi idarelerinin kanuna aykırı kararları, görevlilerin hareketleri ve görevi ihmal etmeleri sonucunda vergi mükelleflerinin uğradığı zararları kanunlarla belirlenmiş şekilde ödenilmesini talep etmek.

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu aynı zamanda yukarıdaki taleplerle vergi idarelerine başvurabilirler⁵⁵. Vergi mükellefleri veya vergi sorumluları, vergi dairelerinin aldığı kararlardan, tuttukları tutanaklardan, vergi dairesi görevlilerinin hareketlerinden ve görevlerini ihmal etmelerinden üst vergi dairesine (üst düzey yetkiliye) kendi haklarının ihlal edildiğini öğrendikleri varsayılan günden itibaren 3 ay içerisinde başvurabilirler. Bu süre mücbir nedenlerle geçirilmişse, şikâyetle bulunulmuş kişinin (yükümlünün) dilekçesine esasen üst vergi organı tarafından süre yeniden başlatılabilir. Burada bir olayın mücbir sebep olup olmadığını vergi organı taktir eder. Şikâyet alındığı günden 10 gün içinde şikâyetçiye (yükümlüye) yazılı cevap verilmelidir. Bu yola başvuru hakkı dayanağını, vatandaşın devlet organlarına müracaat etmek ve kanunlarla öngörülmüş kaidede ve sürelerde yazılı cevap alma, yani dilekçe hakkını düzenleyen Anayasa’nın 57. maddesi oluşturmaktadır. Vergi Kanunu’nun 62/3 ve 63. maddeleri ise şikâyet başvurusunun usulü ve şikâyete bakılma kurallarının esasını teşkil etmektedir⁵⁶.

2.8.1.1. Sorumlu Haklarının İdari Yollarla Korunması

Önceki bölümde de açıkladığımız gibi Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını idari (barışçıl) ve yargısal çözümler olarak ikiye ayırmıştık. İdari çözümler yükümlü ile vergi idaresi arasında oluşan çeşitli uyuşmazlık konularının barışçıl yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırmaya ilişkin yöntemlerdir. Barışçıl yöntemleri de, uzlaşma, düzeltme,

⁵⁵ Musayev, **a.g.m.**, s. 19

⁵⁶ Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 442

pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim müesseseleri oluşturmaktadır. Azerbaycan örneğinde ise dolaylı olarak “hata düzeltme” kurumu hariç, bu anlamda barışçıl yöntemlerden bahsedilemez. Vergi Kanunu daha çok idari denetim ilkeleri çerçevesinde ve memur keyfiliklerini önlemeye yönelik hiyerarşik denetim yolunu benimsemiştir ve bu yollarla yükümlülerin hak ve menfaat ihlallerinin esası, bir üst merciye şikâyetle bulunmadır.

Şikâyet, şikâyetle konu karar veya işlemin icrasını durdurmaz. Hatta yükümlü ona hesaplanmış (beyan üzerine veya idarece tarh edilmiş) verginin miktarını kabul etmiyorsa, karar veya işlemin icrası kısmen veya tamamen şikâyet başvurusunu inceleyen üst vergi idaresi (veya yetkilisi) tarafından durdurulabilir. Yürütmenin durdurulması içinde karar ve ya işlemin kanuna açıkça aykırılık teşkil ettiğinin bu mercilerce taktır edilmesi ve bu konuda karar vermesi gerekir. Vergi cezalarında ise durum farklılık arz etmektedir. Şikâyetle konu karar ve işlemler hakkındaki üst merciin nihai kararına kadar yükümlü mali yaptırımları (cezaları) ödememe hakkına sahiptir. Bir diğer anlatımla yükümlü şikâyetle konu karar veya işlemler esasında tarh edilmiş vergi aslı ve faizlerini mutlaka ödemeli, cezaları ise üst merciin nihai kararına kadar geçici olarak ödemeyebilecektir. Şikâyetin kabul edilirse, yani üst vergi organı yükümlünün şikâyetini farklı bulursa, vergi, faizler, mali yaptırımlar ve idari para cezaları tam veya kısmen iptal edilir. Bu durumda fazla tahsil edilmiş vergi, faiz ve cezalar, yükümlünün başka vergi borcu yoksa şikâyet başvurusundan itibaren 45 gün içinde iade edilir veya ileride doğacak vergi borçları için mahsup edilebilir⁵⁷.

Ayrıca Vergi Kanunu'nun 59/3. maddesine göre, yükümlünün dilekçeyle müracaat ettiği tarihten verginin iadesi tarihine kadar geçen her gün için, yanlış tahakkuk veya tahsil edilen vergi meblağının %5'i oranında gecikme faizi ödenir. Gecikme faizi hesaplanacak günlerin hesaplanmasına, yükümlünün dilekçeyle başvuru tarihinden itibaren 45 günlük sürenin bitiminde başlanır. Yanlış tahakkuk veya ödenilmiş vergiler iade edilirse gecikme faizi hesaplanmaz. Bu kanunla birlikte yanlış tahakkuk veya

⁵⁷ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 278.

ödenilmiş vergi, faiz veya cezaların iadesine ilişkin Bakanlar Kurulu 25.02.2001 yıl ve 48 sayılı Kararı hükümleri de uygulanır.

Vergi mükelleflerinin haklarının ve kanuni çıkarlarının korunması alanında üst vergi idaresinin yetkilerini Vergiler Bakanlığı yerine getirir. 22 Şubat 2001 tarihinde Vergiler Bakanlığı tarafından “Vergi Organlarının Karar, İşlem ve Onların Görevlerinin Aktif veya Pasif Eylemlerinden Vergi Ödeyicilerinin Şikâyetine Bakılması Üzere Komisyon Kurulması Hakkında” yönetmeliğine dayanarak bir komisyon kurulmuştur ve bakanlığın görevlilerinden oluşan bu komisyon ayda iki defadan az olmamak üzere toplanarak, yükümlülerin şikâyetlerine zamanında ve objektif olarak bakmalıdır. Uygulamada şikâyetler genelde vergi yoklamaları sonucu hesaplanan vergi miktarları (tarh edilen vergi miktarı) ve vergi yükümlülerinin sorumluluğunun doğduğu durumlarda söz konusudur. Vergi inceleme veya yoklama tutanaklarının düzenlenmesi aşamasında yükümlü, bu tutanaklara itiraz edebilir. Vergi inceleme veya yoklama tutanaklarını kabul etmeyen yükümlü, bu tutanağı imzalamamak ve tutanağın tutulduğu tarihten itibaren 30 gün içinde inceleme veya yoklama işlemi yapan idareye kendi açıklama ve itirazlarını, gerekli belgeleri de ilave etmekle, yazılı şekilde başvurma hakkına sahiptir. Komisyon incelemelerini vergi mükellefi veya onun temsilcisinin katılımı ile gerçekleştirir. Vergi mükellefi veya onun temsilcisi incelemeye gelmediği zaman komisyon incelemeyi onların yokluğunda yapar, incelenme ertelenmez. Vergiler Bakanlığı nezdinde kurulan komisyon, şikâyet başvurusu üzerine inceleme veya yoklama organının tutanak veya kararlarını iptal, tasdik veya olağandışı vergi inceleme veya yoklaması yapılmasına karar verebilir. Olağandışı inceleme veya yoklama yapılmasının gerekçesi ise inceleme ve yoklama tutanağındaki hususları kabul etmeyen yükümlünü bu yönde esaslı gerekçesi veya tutanakların dürüst ve/veya tahrif edildiğinin açıkça görülmesi olabilir. Komisyon tarafından verilmiş karar konusunda şikâyetçiye, kararın verildiği tarihten 10 gün içerisinde yazılı cevap verilmelidir⁵⁸.

⁵⁸ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 444.

Uygulamada çok çeşitli vergi hatalarından kaynaklanan sorunların çıkması kaçınılmazdır. Vergi kanunlarının, doğru bir şekilde uygulanması ve işlevini yerine getirmesi bakımından, vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesinin ihdas edilmesi gereği vardır. Vergi Kanunu'nda ortaya çıkabilecek vergi hatalarının çözüme kavuşturulmasında açık bir düzenlenme yapılmaması önemli eksiklik sayılabilir. Vergi Kanunu'nun 72. maddesinde vergilerde beyan usulü esastır. Beyan usulünde yükümlünün yazılı beyanı üzerine vergi tarh edilecektir. Yükümlü vergi idaresine verdiği beyannamede yapılan hataların düzeltilmesi yoluna gidebilecek mi? Bu duruma ilişkin olarak Vergi Kanunu'nun 53. maddesinde bir hüküm aşağıdaki hüküm vardır:

“Vergi yükümlüsü vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınmasında, hesaplanmasında ve ödenilmesinde yapmış olduğu hataları bağımsız olarak düzeltmek hakkı vardır. Bu madde vergi sorumlularına da uygulanır.”

Kanun düzenlenmesinin çelişkili olduğu düşüncesindeyiz. Şöyle ki, yükümlünün daha çok şekli vergi sayılabilecek, vergiyi doğuran olayın kayıt altına alınmasında yapılacak hataların düzeltilmesini, bağımsız olarak yani kendiliğinden yapabileceği uygulanabilirlik açısından mümkün olabilir. Ancak, beyana dayanan tarhta, yükümlü veya sorumlu verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak tanıyan diğer bilgileri kapsayan beyanname verdikten ve bu beyannameye dayanarak tarh edilerek tahakkuk etmiş ve ödenmiş vergini, kendiliğinden hangi şekilde veya yetkiyle düzeltebilecektir? Söz konusu kurum ancak, beyan edilen matrah üzerinden, tarh işlemi yapma yetkisinin yükümlüye ait olması halinde uygulama olanağı bulabilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin dolaylı bir hüküm Vergi Kanunu'nun 37. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan kanun maddesiyle, verginin idarece tarh edildiği işlem türlerinden verginin ikmalen tarh edildiği durumlarda, matrahın tespiti için yapılan ön işlemler zamanı yükümlüye matrah hatasını düzeltme fırsatı tanıyan kurum getirilmiştir. Buna göre, vergi yoklaması veya incelemesi zamanı vergi beyannamesinde gösterilen matrahın hatalı hesaplandığının görülmesi durumunda, vergi idaresi yükümlüye hataya ilişkin bildiri gönderir. Ayrıca, neden yeniden matrah beyanına gerek

olduğunun sebeplerini ve vergi idaresinin bu işlemine karşı idari denetim veya yargı yoluna gidileceği ihtar edilmelidir.

Vergi yükümlülerinin hak ve menfaatlerinin idari yollarla korunmasının diğer bir yönü de vergi organları ve bu organlarda çalışan kamu görevlilerinin hak ve yükümlülüklerini düzenleyen hükümlerdir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü müessesesi ile doğrudan ilgisi bulunmasa da idare ve kamu görevlilerinin hak ve yükümlülüklerinin kanunun 3. faslında düzenlenmesi bir bütün olması ve hukuka aykırılıkların önlenmesi açısından caydırıcı etkiye sahiptir. Diğer hukuki münasebetler gibi vergi hukukundan kaynaklanan ve vergi yükümlüsüyle ilişkilerde, vergi idareleri ve onların görevlileri kanunların kendilerine yüklediği işlev ve görevleri vicdanla, kanunlar çerçevesinde yerine getirmesi gerekir. Aksi durumda kamu görevlilerinin taşıyacağı sorumlulukların veya alınacak tedbirlerin belirli olması önem arz eder. Vergiler Bakanlığı'nın "Vergi Organları Karar, İşlem ve Onların görevlilerinin aktif ve Pasif Eylemlerinden Vergi Ödeyicilerinin Şikâyetlerine Bakılması Özere Komisyon Kurulması Hakkında" 22.02.2001 tarihli ve A-37 sayılı Yönetmeliği'nde, yükümlülerin şikâyeti üzere mahkemeler tarafından veya komisyon toplantılarında müzakere edilerek bakanlıkça iptal edilen yoklama veya inceleme tutanaklarının doğurduğu sonuçlara göre yoklama veya inceleme işlemini gerçekleştiren vergi idaresinin görevlilerinin sorumluluk taşıyacağı düzenlenmiştir.

Vergi Kanunu ve yönetmelikte idarenin ve kamu görevlilerinin vergi hukukundan ilişkilerde sorumluluk taşıyacakları tespit edilmiştir. Ancak sorumluluğun özü veya türleri açıkça belirtilmemiştir. Bu durumda sorumluluğun türü, istinat edilen veya açıkça atıf yapılan kanunlarla belirlenmelidir. Yürürlükte olan İnzibati Hatalar Kanunu ve Ceza Kanunu'nda vergi organlarının görevlerinin vergi ödeyicisiyle olan ilişkilerde hukuka aykırı eylemlerde (aktif veya pasif) bulunması hallerinde uygulanacak hukuki mesuliyet tedbirleri belirtilmiştir. Onlara yalnız "Devlet Vergi Organlarında

Hizmet Hakkında Yönetmelik” hükümlerine uygun olarak disiplin cezaları ağırlık derecelerine göre aşağıdaki şekilde sayılmıştır⁵⁹:

- Uyarma,
- Kınama,
- 6 ay süreyle bir alt kademeye geçirilme,
- Bulunduğu kademedan bir aşağı kademeye atanma,
- Vergi organlarında hizmete son verilmesi.

Yükümlülerin hak ve menfaatlerinin idari aşamada, daha doğru bir ifadeyle idari denetim mekanizmaları çerçevesinde korunması, uyuşmazlıkların yargı süreci sonucu çözüme kavuşturulmasıyla mukayesede bazı üstün yönleri sahiptir. Usulün sade olması, şikâyetle bakılma ve karar verilme sürecinin kısa ve kesin sürelerle bağlanması, bu yola başvuruda harç alınmaması, devletin fiskal çıkarlarının en kısa yoldan temin edilmesi sonucu verilerin bütçeye girmesi uyuşmazlığın idari denetim mekanizması çerçevesinde çözümlenmesinin pratik, doğrudan ve pozitif etkileri olarak sayılabilir. Kesin yargı kararına göre uyuşmazlığın çözüme kavuşmaması, idarenin çoğu zaman yükümlüyü bir hasım görmesi sonucu gayri objektif kararlar verebilmesi bu yolun negatif yönleri olarak gösterilebilir.

Azerbaycan’da uyuşmazlıkların idari yollarla çözümüne ilişkin bir düzenlemenin olmaması büyük bir eksikliktir. Bu nedenle yeni bir düzenlemeyle uyuşmazlıkların idari çözüm yollarına ilişkin çerçeve niteliğindeki kuralların öngörülmesi, uygulamada ortaya çıkacak tereddütleri gidermesi bakımından önemlidir. İdari çözüm yöntemlerinin uygulanması ve daha yaygın hale gelmesi için, Vergi Bakanlığı mensuplarının bu tür yöntemlerin yararlarını taraflara iyi anlatmaları gerekmektedir. Dünyadaki demokratikleşme ve sivilleşme eğilimlerine paralel olarak, uyuşmazlıkların çözümünde mahkemelerin dışında uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin geliştirilmesi, davaların tahammül edilmez bir şekilde uzadığı Azerbaycan’da büyük önem arz eder. Son yıllarda uyuşmazlıkların idari çözüm yöntemlerine ilişkin düzenlemeler çeşitli kanunlarda yer

⁵⁹ A.e.

bulsa da, bu konuda yeterince ilerleme söylenemez. Bu nedenle bu yöntemlerin özendirilmesi, yasal düzenlemelerin bir an önce yapılması gerekir.

2.8.2. Yargısal Çözüm Yolu

Hukuk devletinde vergilerin kanunilik esası sadece vergi düzeninin kanunlara dayanması değil, aynı zamanda bütün vergileme işlemleri hakkında yargı yoluna başvurulması olanağının tanınmasını da zorunlu kılar⁶⁰.

Mevcut vergi yasalarının işleyişi sırasında idare ile mükellef ya da vergi sorumlusu arasında meydana gelen uyuşmazlıkların nihai olarak mahkemelerce çözümlendiği ve sonuçlandığı aşama yargısal çözüm yoludur⁶¹.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi ile yargısal yolla çözümlenmesini karşılaştırdığımızda; idari yolla çözüm yargısal yolla çözüme oranla daha basittir; idari çözümde yargısal çözüme göre şikâyetin inceleme süresi kısadır; idari çözüm yolunda harç ödenmiyor; idari çözüm yolunda, vergi idareleri bütçeye para girmesi görevini yerine getirdiklerine göre bazen objektif karar almayabilirler.

İdari çözüm yolunda objektif karar alınmama olasılığı olsa da, bu çözüm yoluna başvurulmasında vergi mükellefi veya sorumlusu kendi konumlarının zayıf noktalarını ve vergi idaresinin kullandığı delillerin neler olduğunu öğrenir. Ayrıca yargı yoluna başvurulmadan önce idari çözüm yoluna başvurulması mükellefin mahkemede haklarını nasıl savunması gerektiğine bir hazırlık olur.

Bütün bu avantajlarına rağmen vergi kanununun mükelleflere veya sorumlulara vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yoluna başvurmada yargı yoluna başvuru hakkı tanınması yerinde ve gerekli bir düzenlemedir. Mükelleflerin veya sorumluların zaman kaybını önler, onlara doğrudan yargı organlarında haklarını arama özgürlüğü tanır.

⁶⁰ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolu ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Yayınevi, İzmir, 2008, s. 15.

⁶¹ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 1996, s. 87.

Bu konu tezin temel konusunu oluşturduğundan 3. bölümde daha detaylı incelenecektir.

Vergi idarelerinin ve vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının yargı yoluna başvurmaları Vergi Kanununun ayrı-ayrı maddeleri ile düzenlenmiştir.

Vergi idareleri, vergi borçlarını kanunla belirlenen sürenin bitiminden sonraki 3 ay içerisinde ödemeyen vergi mükelleflerinin malvarlığı üzerine haciz koyar ve vergi alacağının tahsili amacıyla haciz koyulan bu malların satılması talebi ile mahkemeye başvurur⁶².

Vergi mükelleflerinin mahkemeye yapacakları başvuruların konusu vergi mükelleflerinin, vergi idareleri ve onların görevlilerinin vergi kanunu ile belirlenmiş ödev ve görevlerinin içeriğinden ortaya çıkar. Vergi mükellefleri şu konularda mahkemeye başvurabilirler⁶³:

- Vergi idaresi kararının geçersiz sayılması,
- Vergi idaresi görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri ve görevi ihmal etmelerinden,
- Fazla ödenilmiş veya kesilmiş vergilerin zamanında geri ödenilmesi,
- Vergi idarelerinin mahkemelere yaptıkları başvurulara karşı yapılan başvuru,
- Vergi idarelerinin kararları veya onların görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri ve görevi ihmal etmeleri sonucu oluşan zararın ödenilmesi.

Vergi idarelerinin ve vergi mükelleflerinin yukarıdaki konularda mahkemelere yapacakları başvurularda görevli, ilk derece mahkemesi Yerel İktisat Mahkemesidir. Yerel İktisat Mahkemelerinin yürürlüğe girmemiş kararlarına karşı istinaf mahkemesi olan İktisat Mahkemesine şikâyet edilebilir. İktisat Mahkemesinin kararlarına karşı ise Yüksek Mahkemeye temyiz başvurusu yapılabilir. Temyiz mahkemesi olan Yüksek Mahkemenin kararına karşı düzeltme yoluna başvurulabilir. Karar düzeltme başvuruları Yüksek Mahkeme Genel Kurulu tarafından incelenir.

⁶² Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 161.

⁶³ Musayev ve Rzayev, a.g.e., s. 19.

2.8.2.1. Yerel İktisat Mahkemeleri

Sovyetler Birliğinin dağılmasıyla bağımsızlığını elde eden Azerbaycan'da eski yargı sistemi üzerinde düzenlemeler yapılarak geçici yargı sistemi oluşturulmuştur. Geçici yargı sisteminde vergi uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olan Yerel Arbitraj Mahkemesinde çözülürdü. Yerel Arbitraj Mahkemesinin kararlarına karşı üst ve son derece merci olan Yüksek Arbitraj Mahkemesine başvurulurdu. Yüksek Arbitraj Mahkemesi bağımsız yargı organı olarak çalışırdı⁶⁴.

Geçici olan bu yargı sisteminin, Anayasanın ve diğer kanunların kabulünün ardından düzenlenen yeni mahkeme sistemi yürürlükten kaldırmıştır. Yeni mahkeme sisteminde vergi uyuşmazlıklarının ilk derece mahkemesi olarak Yerel İktisat Mahkemelerinde çözümleneceği düzenlenmiştir. Yerel İktisat Mahkemeleri Anayasanın 125. maddesinde yetkisini kullanan mahkemeler içinde sayılmıştır. Bu mahkemelerin kuruluşu ve işleyişiyle ilgili kurallar 10.06.1997 tarihli "Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında Kanun"da düzenlenmiştir. Bu mahkemeler coğrafi bölgeler üzere kurulmuştur. Şu anda üç Yerel İktisat Mahkemesi vardır. Bu mahkemelerin kurulduğu yerler ve yargı çevreleri kanunlarla belirlenmiştir.

Yerel İktisat Mahkemelerinin görevlerine ilişkin yasal düzenlemeler 28.12.1999 tarihli Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 26. maddesine göre, "idare ile tüzel kişiler veya tüzel kişilik kurmadan ticari faaliyetle uğraşan gerçek kişiler veya kanunla belirlenmiş şekilde bireysel girişimci statüsü kazanmış gerçek kişiler arasındaki özel, idari ve diğer hukuki ilişkilerden yaranan iktisadi uyuşmazlıklara dair davalarda görevli mahkeme Yerel İktisat Mahkemeleridir". Bu maddede bahsedilen iktisadi uyuşmazlıklar aşağıdakilerdir:

- Tarafların anlaşması ile Yerel İktisat Mahkemesinde çözümlenmesi istenen uyuşmazlıklar,
- Sözleşmelerin değişmesi veya iptal olunmasına ilişkin uyuşmazlıklar,

⁶⁴ Eyüp Zengin ve Nesimi Kamalov, "Azerbaycan Respublikasında Mahkeme Sistemi", A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 4, Ankara, 1999, s. 59.

- Çekişmesiz şekilde ödenilen cezalara dair icra belgesi veya diğer belgelerin yerine getirilmesinin onaylanmasına ilişkin uyuşmazlıklar,
- Kanunla çekişmesiz şekilde ceza uygulanması öngörülmediği halde devlet organları, belediyeler ve denetim yetkisi olan diğer organlar tarafından ceza uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklar,
- Denetim yetkisi olan organlar tarafından kanuna veya diğer düzenleyici işlemlere aykırı olarak çekişmesiz şekilde silinmiş paraların bütçeden geri ödenilmesine dair uyuşmazlıklar,
- Şirket kuruluşuna ait evrakların geçersiz sayılmasına dair uyuşmazlıklar,
- Gerçek ve tüzel kişilerin ödeme güçlerinin olmadığının onaylanmasına dair uyuşmazlıklar,
- Vergi uyuşmazlıkları.

İlk derece mahkemesi olarak vergi davalarını inceleyen Yerel İktisat Mahkemelerine 2006–2008 yılları arasında gelen davalar, karara bağlanan dava ve gelecek yıla devir olan davalarla (bunların içerisinde yer alan vergi davaları) ilgili bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 1. Yerel İktisat Mahkemelerinde 2006–2008 Yılları Arasında Görülen Davalar

Yıllar	Davalar	Gelen Dava	Karara Bağlanan Dava	Gelecek Yıla Devir
2000 (01.11.2000 tarihinde kurulmuştur)	Toplam Dava	1785	1098	687
	Vergi Davası	87	39	48
2006	Toplam Dava	3996	3201	795
	Vergi Davası	1362	1026	336
2007	Toplam Dava	9543	8970	573
	Vergi Davası	2949	2784	165
2008	Toplam Dava	9837	8820	1017
	Vergi Davası	1806	1593	213

Kaynak: Azerbaycan Respublikası Adalet Bakanlığının Mülki Davalara ve İktisadi Mübahaselere Bakılması Hakkında İstatistik Bilgileri (Şahsen başvurularak alındı 06.04.2009).

Mahkemelere gelen davaların ortalama olarak %85'i aynı yıl içerisinde karara bağlanmaktadır. Bunun iki önemli nedeni vardır. Birincisi, davaların çözümlenmesinin

kanunda belli bir süreyle kısıtlanması, ikincisi ise mahkemelere gelen dava sayılarının az olmasıdır.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi, vergi davaları toplam Yerel İktisat Mahkemelerinde görülen davaların ortalama olarak %30'unu teşkil etmektedir. Yerel İktisat Mahkemeleri tek hâkimle çalışmaktadır. Birçok konularda davaları ilk derece mahkemesi olarak karara bağlayan bu mahkemelerde hâkimlerin bu konularla ilgili yeterli teknik bilgiye sahip olup olmamaları sorunuyla karşılaşılabilir. Bu da hem vergi uyuşmazlıklarının çözümünü, hem de diğer uyuşmazlıkların çözümünü olumsuz yönde etkiler. Bütçe gelirlerinin %53'ünü⁶⁵ oluşturan vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümüne titizlikle yaklaşması gerekiyor. Mahkemelerin verdiği yanlış kararlar hem mükelleflerin yargıya olan güvenini sarsar hem de adaletsiz vergi alımlarına neden olur.

2.8.2.2. İktisat Mahkemesi

İktisat Mahkemesi, Anayasanın 132.maddesinde ve “Mahkemeler ve Hâkimler Hakkında Kanun”un 70. ve 71. maddelerine göre, iktisadi uyuşmazlıklara dair davalarda ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı istinaf itirazlarını incelemekle yetkili mahkemedir. İktisat Mahkemesi kanunla belirlenmiş şekilde Yerel İktisat Mahkemeleri'nin ve Uluslar arası Anlaşmalardan Kaynaklanan Uyuşmazlıklara Dair İktisat Mahkemesinin çalışmasını denetler. İktisat Mahkemesi'nin bu mahkemelerinin çalışmalarını denetlemesinin dışında esas görevi, bu mahkemeler tarafından verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurularını inceleyip karara bağlamaktır. İstinaf başvurusu savcı, taraflar ve menfaati olan diğer kişiler tarafından yapılabilir.

İktisat Mahkemesi üyeleri mahkeme başkanı, başkan yardımcısı ve hâkimlerdir. İktisat Mahkemesi, Genel Kuruldan ve istinaf başvurularını incelemek için kurulan dava

⁶⁵ Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 06 Haziran 2009.

dairelerinden oluşmaktadır. İktisat Mahkemesi başkentte yerleşir ve onun hukuki gücü tüm ülkeyi kapsar⁶⁶.

İstinaf mahkemesinin yararları ve sakıncaları vardır. Yararları davanın olgunlaşması, yani uyuşmazlıklar istinaf mahkemesine gelene kadar yavaş yavaş olgunlaşır. Bu nedenle istinaf mahkemeleri incelemelerini daha önemli noktalara toplayabilme olanağını elde etmiş olur. İstinaf mahkemesi olmasaydı tek temyiz mahkemesi olan Yüksek Mahkemenin görevleri daha da artar ve çalışması zorlaşır.

İstinaf mahkemelerinin yararları olduğu gibi, sakıncaları da vardır. İstinaf mahkemesinde uyuşmazlığın, ilk derece yargı organında karara bağlanmış olmasına rağmen yeni baştan görülmesi, ilk derece yargı organlarını halkın gözünde alçaltarak bunları birer formalite kuruluşları şekline sokabilir.

2.8.2.3. Yüksek Mahkeme

Anayasanın 131. maddesine göre “AC. Yüksek Mahkemesi, ilk derece ve istinaf mahkemelerinde yürütülen medeni (aynı zamanda vergi uyuşmazlıkları), ceza ve diğer işler ile görevli en yüksek mahkeme organıdır. Kanunla belirlenmiş usul hükümlerine göre mahkemelerin kararlarını kontrol eder, mahkemelerin işlerini daha hızlı ve verimli yürütmek için tedbirler alır”.

Yüksek Mahkeme, kanunla belirlenmiş usullere uygun olarak iktisadi uyuşmazlıklara dair davalar (vergi davaları)’da İktisat Mahkemesi tarafından verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularının inceler ve karara bağlar.

Yüksek Mahkeme, Yüksek Mahkeme başkanı, onun yardımcısı ve hâkimlerden oluşur. Yüksek Mahkeme görevlerini Genel Kurul ve temyiz daireleri aracılığıyla yerine getirir.

⁶⁶ Asif Allahverdiyev, “Apellyasiya Mahkemeleri Üst İnstansiya Mahkemesidir”, **Kanun Dergisi**, S. 10, Bakü, 2005, s. 4.

Yüksek Mahkemede medeni hukuktan doğan uyuşmazlıkları çözen dava dairesi, iktisadi uyuşmazlıkları çözen dava dairesi, ceza davalarında temyiz başvurularını inceleyen dava dairesi, idari hukuk ihlallerinden doğan uyuşmazlıkları çözen dava dairesi ve askeri mahkemelerin verdiği kararları temyiz mercii olarak inceleyen dava dairesi vardır.⁶⁷

Yüksek Mahkeme dava daireleri Apellyasiya Mahkemesinin, İktisat Mahkemesinin, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesinin istinaf mahkemesi olarak incelediği davalarda verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını inceler.

Kanunların doğru uygulanması, mevzuatın geliştirilmesi ve bilimsel araştırmaların hazırlanması amacıyla Yüksek Mahkemenin yanında Bilimsel Danışmanlık Konseyi de faaliyet gösterir.

Yüksek Mahkeme Genel Kurulu, Yüksek Mahkeme başkanından, onun yardımcısından, hâkimlerden, İktisat Mahkemesi başkanından, Apellyasiya Mahkemesi başkanından ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi başkanından oluşur. Kurulun üyeleri eşit haklara sahiptirler. Kurulun önemli görevlerinden biri de içtihadı birleştirme kararları vermesidir. Kurulun vergi davaları ile ilgili olarak verdiği içtihadı birleştirme kararları vergi hukukunun asli kaynaklarındanır.

Yüksek Mahkeme temyiz dava dairelerinin vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili en önemli görevi istinaf mahkemesi olarak ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı şikâyetleri inceleyen İktisat Mahkemesinin kararlarını temyiz başvuru yoluyla incelenmesi ve karara bağlamasıdır. Yüksek Mahkemenin temyiz incelemeleri sonucu verdiği kararlarına karşı karar düzeltme yoluna başvurulabilir. Karar düzeltme başvuruları Yüksek Mahkeme Genel Kurulu tarafından incelenir. Yüksek Mahkeme başkentte yerleşir ve onun hukuki gücü bütün AC.'ni kapsar.⁶⁸

⁶⁷ Zengin ve Kamalov, "Azerbaycan Respublikasında Mahkeme Sistemi", s. 91.

⁶⁸ Piriye, a.g.e., s. 153–154.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI YOLUYLA ÇÖZÜMLENMESİNDE TÜRKİYE VE AZERBAYCAN’IN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Davasının Hukuku Niteliği, Konusu ve Tarafları

Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idare yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp, sübjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını gerçekleştirmektedir.¹

Uygulamada, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından dolayı açılan davalara vergi davaları denilmektedir. Ne var ki, “vergi davası” adı altında yeni bir idari dava türü yaratılması gereksizdir. Bu alt başlıkta vergi davasının konusu ve vergi davalarının tarafları hakkında bilgi vermezden önce vergi davalarının hem Azerbaycan hem de Türkiye yargı sistemi bakımından ne tür bir dava olmasına yani vergi davalarının hukuki niteliği konusuna aydınlık getirilmesinin faydalı olacağı görüşündeyiz.

Vergi davaları terkin ve iptale yönelikse iptal davası; hazineye geçen verginin geri verilmesinin de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte açılan tam yargı davası niteliğini taşır². Vergi uyuşmazlıklarının iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen taraflarının da olduğu unutulmamalıdır³. Vergi uyuşmazlıklarında mahkeme, idarenin yerine karar vermek anlamına gelmekle beraber, vergi idaresinin işlemini iptal etmekle yetinmeyip, uyuşmazlığı çözüme ulaştırmaktadır⁴.

¹ Tosuner ve Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolu ve Türk Vergi Yargısı*, s.1.

² Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, *Danıştay Dergisi*, S. 54-55, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1984, s. 33.

³ Kaneti, *a.g.e.*, s. 278.

⁴ Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 394.

3.1.1. Türkiye Örneği

Türk hukuk sistemi içinde vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari yargıya bırakılmakta ve idari dava türleri içinde sonuca ulaşılması kabul edilmektedir⁵. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idari dava türleri; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları ile idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları olarak belirtilmektedir.⁶

İptal davalarında, idarenin bir işleminin iptali talebi söz konusu iken, tam yargı davalarında ise, dairenin işlem ve eylemlerinden dolayı zarara uğrayanların bu zararının tazmini amacı vardır. İptal davalarında, idarenin kusurlu olup olmadığı değil, işlemin hukuka uygunluğu, tam yargı davalarında ise, hukuka aykırı iş yaptığı ileriye sürülen idari makam yargılanmaktadır⁷.

“Vergi davası”nın ayrı bir idari dava türü olup olmadığı tartışmalıdır. Doktrinde vergi davalarının tam yargı davası olduğu yolundaki görüş baskındır. Bunun nedeni, vergi davasında para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olmasıdır⁸. Başka bir görüşe göre, vergi davası iptal ve tam yargı davası niteliği dışında ayrı özel bir kategori oluşturmaktadır⁹.

Vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesince bakılacak iki tam yargı davası yasada ayrıca düzenlenmiştir; bunlar vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar olup ilk davaya bakan vergi mahkemesinde görülür¹⁰.

⁵ Vergi davasının niteliği konusundaki görüşler için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 189–191; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 130–134.

⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 130–131.

⁷ Uluatam ve Methibay, *a.g.e.*, s. 246.

⁸ Kumrulu, *a.g.e.*, s. 103.

⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 190. Müellifler; vergi davasının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davası şekline de bölünebileceği düşüncesindeler.

¹⁰ *A.e.*, s. 191.

3.1.1.1. Vergi Davasının Konusu

Vergi, resim, harç gibi kamu giderlerine ve gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi yargısı kapsamında ele alınmaktadır. Vergi davası, tarh-tahakkuk aşamasında açılabilceğı gibi tahsil aşamasında da açılabilir. Mali nitelikli vergi cezalarına karşı da vergi davası açılması olanaklıdır. Ancak, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir vergi suçu için açılacak davaya bakmakla görevli yargı organı ceza mahkemesidir. Kurul olarak; ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyat, vergi dairesince ceza kesilmesi, takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanarak vergi salınması, tevkif yoluyla vergi alınması hallerinde vergi davası açılabilir¹¹.

Ancak, vergi davası açabilmek için verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonu kararlarını tebliğı edilmiş olması; tevkif yoluyla vergi alınması hallerinde ise, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir¹².

Gümrüklerde alınan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde çözülmekle birlikte, bu vergilere karşı dava açılmadan önce, idare içindeki itiraz mercilerine başvurulması gerekir. Çünkü vergi mahkemesinde dava, ancak bu mercilerin kararlarına karşı açılır¹³.

Vergi davasının konusu, işlemin iptali, verginin terkin, vergi önceden tahsil edilmişse onun iadesi, ihtiyati haciz ya da haciz uygulanmışsa bunun kaldırılması gibi konulardır¹⁴:

¹¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 394-395.

¹² Uluatam ve Methibay, *a.g.e.*, s. 235.

¹³ *A.e.*

¹⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 395.

Tablo 2: Türkiye’de Vergi Davalarının Konuları

— İdari Yargılama Usulü Kanunu: Madde 2, Madde 7 — Vergi Usul Kanunu: Madde 378 — Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun: Madde 9, Madde 10, Madde 13, Madde 17, Madde 51, Madde 58, Madde 77	1. İkmalen, re’sen ve idarece vergi salınması, 2. Ceza kesilmesi, 3. Takdir ve tadilat komisyonu kararının tebliği, 4. Tevkif yolunun vergilerde ödemenin yapılması, 5. Gecikme zammı uygulaması, 6. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulanması, 6. Ödeme emrinin tebliği, 7. Haciz işlemlerine girişilmesi, 8. Haczedilen malların paraya çevrilmesi.
---	---

Kaynak: Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Yayınevi, İzmir, 2008, s. 130.

3.1.1.2. Vergi Davasının Tarafları

Vergi davalarında da bir davacı, diğeri davalı olmak üzere iki taraf vardır. Çünkü bir taraflı dava olmaz. Aynı ilkenin sonucu olarak, bir kimse kendi aleyhine dava açamaz. Genel olarak, vergi davalarında, idare davalı durumundadır. İdarenin “icrai” karar alma ya da “re’sen” yürütme yetkisine sahip olmadığı durumlarda, örneğin idari sözleşmelerden doğan davalarda, idare davacı durumunda da olabilir¹⁵.

3.1.1.2.1. Davacı

Vergi Usul Kanunu’nun 377’nci maddesine göre, yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir¹⁶.

¹⁵ Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 178.

¹⁶ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 933.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi daireleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının, (İş özel idareleriyle belediyeler valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar. Ancak; Maliye Banlığı tespit edeceği hadlerde sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir.

Küçükler ve kısıtlılar için kanuni temsilcileri, gerçek veya tüzel kişiler adına vekilleri (Avukatlık Kanunu'na göre avukat olması gerekir) dava açabilir. İkame mekanizması işliyorsaa, vergi sorumlusu da dava açabilir¹⁷.

Vergi daireleri, belediyeler ve iş özel idarelerinin davacı olması, idari/vergi yargısında idarenin esas olarak davalı olması kuralına aykırı, bu alanda ilginç bir durum oluşturmaktadır (VUK. mük.m.49/b)¹⁸. Ayrıca bazı durumlarda belli kuruluşlara dava hakkı tanınmaktadır (VUK. mük.m.49/a).

Yükümlü itirazı kayıt koymuşsa, kendi beyanına karşı ve ayrıca beyanına dayanan vergilendirme işleminde hata söz konusu ise bu işleme karşı dava açabilir (İYUK.m.27/3, VUK.m.378/2).

İhtirazı kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. Kanun yolu başvuruları, tahsil aşamasına ilişkin işlemler yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Ancak, tarh aşamasındaki vergilendirme işlemleri hakkında dava açılması, yürütmeyi kendiliğinden durdurur¹⁹.

3.1.1.2.2. Davalı

Vergi davalarında mutlaka davalı gösterilmelidir. Mahkeme, hasımın gösterilmediği veya yanlış gösterilecek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine kendiliğinden karar verir. Davalıda yapılmış olan

¹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 81-82.

¹⁸ A.e., s. 192.

¹⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 396.

sakatlığın, ilk inceleme aşamasında, hatta dosya “tekemmül” ettikten sonra ortaya çıkması durumunda, dava dilekçesinin yeni hasma tebliği edilmesi ve o ana kadar yapılmış tüm usul işlemlerinin yenilenmesi gerekir. Bu adil yargılanma usulünün doğal bir sonucudur. Vergi yargısında Danıştay’ın tutumundan davalının belirlenmesinin bir kamu düzeni sorunu olduğu anlaşılmaktadır²⁰.

Davalı çoğu kez vergi dairesidir. Vergi davalarında Hazineyi temsil yetkisi 5655 sayılı Kanunla vergi daireleri müdürlüklerine verilmiştir. Gümrük vergisine ilişkin davalarda husumetin Maliye Bakanlığına, Bakanlar Kurulunun kararlarına karşı açılacak davalarda, kararı uygulayacak bakanlık, bakanlıkların aldıkları kararlar dolayısıyla açılacak davalarda Bakanlık davalı olarak gösterilir.

3.1.1.2.3. Davaya Katılma

Davaya katılma konusunda İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31’inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na yaptığı atıfla, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Dava sonunda verilecek hükümden etkilenecek kişinin, kendi yararını koruması için taraflar yanında davaya katılması imkânı tanıyan müdahale müessesesi,²¹ “Üçüncü Şahsın Müdahalesi” başlığı altında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 53-58’nci maddelerinde düzenlenmektedir. Üçüncü şahsın müdahalesi denilmesine rağmen, bu maddede sadece, fer’i müdahale düzenlenmiştir²². Oysa üçüncü kişinin davaya asli müdahil olarak da katılabilmesi mümkündür. Bu bağlamda, davaya müdahale, hem fer’i hem de asli müdahaleyi kapsayan bir üst kavram olarak kabul edilmelidir²³. Özellikle, genel düzenleyici işlemler aleyhine açılan iptal davalarında görülen, başkası tarafından açılan davanın sonucunda bir hakkı veya borcu etkilenecek olan kimse, davacı veya davalının yanında yer alma hakkına sahiptir. Katılan temyiz aşamasına kadarki her aşamada davaya katılabilmekle birlikte, yanında katıldığı tarafın taleplerinden farklı talepte

²⁰ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 178.

²¹ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, *Medeni Usul Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s. 286.

²² Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 478.

²³ Muhammet Özekes, *Medeni Usul Hukukunda Asli Müdahale*, Alfa Basım-Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 6.

bulunamaz, yalnız başına davadan feragat edemez, davayı kabul edemez, sulh olmaz, müddeabihi başkasına temlik edemez, yemin teklif edemez, temyiz, karar düzeltme ve duruşma talebinde bulunamaz. Hüküm lehine müdahale edilen taraf hakkında verileceğinden doğal olarak temyiz lehine müdahale edilen tarafla birlikte yapılacaktır. Yasaya aykırı olarak, müdahil hakkında da hüküm verilmişse müdahil, sadece kendisi bakımından hükmü (hükümün kendisine ilişkin bölümünü) temyiz edebilir²⁴.

Davaya katılma ayrı bir dilekçe ile gerçekleştirilir. Dava dilekçesinde yer alması gereken hususlar genel olarak katılma dilekçesinde de bulunur. Davaya katılan dilekçesinde katılma gerekçesini ve katıldığı tarafı belirtmelidir. Tarafların katılma talebine itiraz etmeleri mümkündür. Mahkeme, katılma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini kendiliğinden karara bağlar²⁵.

Müdahale talebinin reddini ilişkin karar yalnız başına temyiz edilemese de, Yargıtay, müdahale talebi reddedilen üçüncü kişiye yalnız bu ret kararına ilişkin olarak asıl hükme karşı temyiz yoluna başvurma hakkı tanımaktadır²⁶.

3.1.1.2.4. Davanın İhbarı

Davanın ihbarında da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'nci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yaptığı atıfla, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Davanın ihbarı ya da duyurulması, derdest olan bir davanın üçüncü kişilere bildirilmesidir. Bu yolun usul hukuku bakımından amacı, üçüncü kişinin ihbarı yapanın yanında yer alması, davaya katılarak ve ona yardımcı olması sağlanmaya çalışılmasıdır. Davanın ihbarı ya da duyurulması maddi hukuk bakımından amaç ise, davayı ihbar eden tarafın, davayı kaybetmesi halinde üçüncü kişiye karşı açacağı rücu davasında veya

²⁴ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., s. 481.

²⁵ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 347.

²⁶ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., s. 479.

üçüncü kişinin ihbar eden tarafa açacağı tazminat davasında, hakkını daha emin (güvenli) biçimde ileri sürebilmesidir²⁷.

Ancak, davanın ihbarını mahkeme re'sen²⁸ yapmaktadır, davaya katılması. Kendisine dava ihbar edilen ve davaya katılan, taraf niteliğine haiz değildir.

3.1.2. Azerbaycan Örneği

Azerbaycan hukuk sistemi içinde vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların niteliği idari yargılama hukuku açısından tam yargı davalarına benzemektedir. Vergi Kanunu vergi yargılaması usul ve esasları konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanuna atıf yaptığından (VK m.64) vergi davasının niteliği Medeni Yargılama Usulü Hukuku açısından açıklarsak davanın konusuna göre hem eda davası, hem de tespit davası olarak nitelendirebiliriz. Örneğin, Vergi Kanunu'nun 87'nci maddesine göre idarece fazla re'sen veya ikmalen tarh veya tahsil edilen vergilerin geri alınması için açılan davalarda, davanın konusu fazla tarh veya tahsil edilen verginin iadesidir. Davanın kabulü halinde verilen hüküm fazla tahsil edilen verginin mükellefe ödenmesidir. Davanın reddi durumunda ise dava tespit davası niteliğini kazanır. Çünkü davanın reddi ile vergi dairesinin işlem veya eyleminin hukuka uygunluğu tespit edilmiş olur.

Ayrıca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "devlet organları, yerel yönetim organları (belediyeler), diğer organ ve teşkilatların, onların yetkililerinin kararları, işlem ve eylemlerine ilişkin uyuşmazlıklar hakkında yargılama usullerini düzenleyen XXVII faslının, 300'ncü maddesinde mahkemenin hükmünün nasıl olacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasına göre; hâkim davacının (mükellefin) talebinin esaslı olduğunu görürse, dolayısıyla davayı kabul ederse, vergi dairesinin veya yetkilisinin karar, işlem veya eyleminden kaynaklanan hak ve menfaat ihlallerinin veya sınırlamalarının vergi organı tarafından ortadan kaldırılmasına (giderilmesine) ilişkin karar verir. Burada verilen hüküm, tespit işlevi taşımakla birlikte

²⁷ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 347.

²⁸ Davanın ihbarının mahkemece yapılması şart olmayıp, mahkeme dışında da yapılan ihbar geçerlidir. Mesela, dava, noter aracılığıyla da 3. kişiye ihbar edilebilir. (Kuru, Arslan ve Yılmaz, *a.g.e.*, s. 486).

genel olarak bir işin yapılması, bir şeyin verilmesi veya bir şeyin yapılmaması, verilmemesine ilişkin mahkûmiyettir. Maddenin ikinci fıkrasında ise, uyuşmazlık konusu yapılan karar, işlem veya eylem hukuka uygunluğu durumunda dava reddedileceği ve dolayısıyla çekişme konusu yapılan karar, işlem veya eylemin hukuka uygunluğu tespiti yönünde hüküm tesis edileceği düzenlemiştir.

3.1.2.1. Vergi Davasının Konusu

Vergi kanununun 64. maddesinde, vergi dairesinin kararları, tutanakları, vergi dairelerinin yetkili görevlilerinin hareketleri konusunda mahkemeye verilmiş şikâyetler Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda düzenlenmiş şekilde incelenir. Vergi uyuşmazlıklarının mahkemede çözümlenmesi idari aşamada çözümlenmesinden daha karışık olsa da daha adildir. Çünkü uyuşmazlık vergi konusunda ilgisi olmayan bağımsız mahkemeler tarafından çözülür.

Vergi mükelleflerinin açtığı bu tür davalarda görevli mahkeme Yerel İktisat Mahkemeleridir. Vergi mükellefleri veya sorumluları şu konularda dava açabilirler.²⁹

a) **Vergi dairesinin kararları;** vergi mükellefleri vergi dairelerinin kararlarının iptali talebiyle dava açabilir. Vergi mükellefleri vergi dairelerinin kararlarının iptali talebiyle dava açabilmesi için bu kararlar vergi mükellefinin haklarını ihlal etmeli veya haklarını kullanmasına engel olmalı ve yahut mükellefe kanunsuz olarak yeni görev yüklemeli ya da kanunsuz olarak sorumluluk altına sokmalıdır.

b) **Vergi dairesi görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri ve görevi ihmal etmeleri;** bu durum vergi dairesi tarafından karar verilerek gerçekleştirilebileceği gibi herhangi bir kararı ile doğrudan bağlantısı olmadan da gerçekleştirilebilir. Örneğin: vergi denetçilerinin denetimler zamanı mükellefe ait evrakları kanunsuz olarak mükelleften almaları (hareket). Bir başka örnek: vergi mükellefi kendi yanlışlığı veya vergi dairesinin yanlışlığı sonucu ödemiş olduğu fazla vergilerin bir sonraki dönem vergilerinden düşülmesi için başvurusuna karşı vergi dairesinin işlem yapmaması ve ona cevap vermemesi (görev ihmal).

²⁹ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 446-455.

c) **Fazla alınmış vergi, ceza ve faizlerin geri istenmesi;** Vergi Kanunun 85. maddesine göre vergi mükellefi verginin, faizlerin ve vergi cezalarının tahsil edildiği yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl içerisinde fazla ödenilmiş vergilerin, faizlerin ve vergi cezalarının geri ödenilmesi talebiyle mahkemeye başvurabilir. Ancak mükellef bu durumu öğrendiği veya öğrenildiği varsayıldığı tarihten itibaren en geç 3 ay içerisinde dava açmalıdır. Bu süre hak düşürücü süredir.

d) **Vergi dairesinin iddiasına karşı iddia;** karşılıklı iddia bağımsız ve etkin savunma aracıdır. Vergi mükellefi vergi davasında mahkeme karar verene kadar birinci iddia ile yani vergi dairesinin iddiası ile birlikte bakılması talebiyle karşılıklı iddianı vermeye yetkilidir. Karşılıklı iddiaya birinci iddia ile birlikte bakılması sorunun daha hızlı ve doğru çözümlenmesine yardım eder.

e) **Vergi dairelerinin hareketleri ve görevi ihmal etmeleri sonucu uğranmış zararın ödenilmesi talebi;** vergi dairelerinin kanuna aykırı kararları, hareketleri sonucunda uğranmış zararın ödenilmesine ait uyuşmazlıklara vergi mükellefinin mahkemeye verdiği iddia esasında incelenir:

Tablo 3: Azerbaycan’da Vergi Davalarının Konuları

— Vergi Kanunu: Madde 52, Madde 64, Madde 85, Madde 87, Madde 90	1. Vergi dairesinin kararları, 2. Fazla alınmış vergi, ceza ve faizlerin geri istenmesi, 3. Haciz işlemlerine başlanması, 4. Hacz edilen malların paraya çevrilmesi, 5. Vergi dairesinin iddiasına karşı iddia,
— Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu: Madde 300/1, Madde 300/2	6. Vergi dairesi görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri ve görevi ihmal etmeleri, 7. Vergi dairelerinin hareketleri ve görevi ihmal etmeleri sonucu uğranmış zararın ödenilmesi talebi.

Kaynak: Azerbaycan Vergi Kanunu ve Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu.

Mükellefinin açtığı davalarda dava konusu para ise vergi dairesinin zarar ödeme yetkisi olmadığı için davacı Vergiler Bakanlığı veya Belediye olur. Bunlar kendi dairelerinin kanunsuz işlerinden sorumludurlar.

3.1.2.2. Vergi Davasının Tarafları

Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun "yargılamada iştirak eden kişiler ve yargılama sürecinin diğer iştirakçıları" başlığını taşıyan 5'nci Fasil, 50'nci maddesinde davanın tarafları belirtilmiştir. Buna göre, bir davanın tarafları davacı ve davalıdan oluşur. Gerçek ve tüzel kişiler, kanuni ve idari temsilciler, devlet organları ve başka organlar davacı veya davalı olabilirler. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda, vergi idaresi veya yükümlü (sorumlu) davalı ya davacı taraf olabilir.

3.1.2.2.1. Davacı

Kural vergi idaresinin davalı olmasıdır. Ancak, Vergi Kanunu'nun 51'nci maddesinde vergi organlarının davacı olabileceğini belirtmiştir. Anılan kanun hükmünde; vergi organları, vergi denetimleri sonucu mükellefin vergi mevzuatını ihlal ettiği sonucuna varırsa, bu kanunla öngörölmüş mali yaptırımları (para cezalarını) mahkemeye başvurarak, karara bağlanmasını ve tahsilini talep edebilir. Yani vergi idaresi yükümlüyü para cezasına çarptırabileceği gibi, bunun yerine mahkemeye dava açarak yükümlünün para cezasına mahkûm edilmesinin isteyebilir. Vergi Kanunu'nun 52'nci maddesinde ise vergi organları tarafından mali yaptırımların alınması istemiyle açılan davalara (ileri sürölen iddialara) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerince bakılacağı düzenlenmiştir. Vergi Kanunu'nun 90'nci maddesinde vergi organının davacı olabileceği başka bir durum daha vardır. Buna göre; yükümlünün malvarlığı ihtiyaten haczedildikten sonra (vergi borcuna yetecek miktarda malvarlığına haczedildikten) 60 gün içinde yükümlü vergi ödevini yerine getirmezse, vergi idaresi mahkemeye başvurarak ihtiyaten haczedilen malların açık artırmaya çıkarılacak satılmasına karar verilmesini isteyebilir. Haczedilen mallar çabuk bozulabilecek nitelikte ise, daha doğru bir ifade ile haczedilen malların yararlılık süresi 60 günlük süreden daha kısaysa vergi idaresi malların açık artırmada satılması için hemen mahkemeye başvurabilir.

Yükümlünün davacı olabilecekleri durumlar kural olarak hiçbir sınırlamaya tabi tutulmamıştır. Vergi idaresinin işlem veya eylemleri sonucu yükümlünün hak ve menfaatlerinin etkilenmiş olması dava açılması için yeterlidir. Vergi Kanunu'na göre, her bir mükellef (sorumlu), vergi organlarının kararları, işlemleri veya eylemleri hakkında mahkemeye şikâyet etmek hakkı vardır. Bu şikâyetler, bir yukarı vergi organına (hiyerarşik denetim) veya yetkilisine ve/veya mahkemeye yapılabilir. Hiyerarşik denetim yollarına gidilmesi (üst idari mercie şikâyetin yapılması), aynı uyuşmazlık hakkında, aynı zamanda ve ya sonradan mahkemeye müracaat hakkını ortadan kaldırmaz. Vergi organlarının kararları, işlemleri veya eylemleri hakkındaki şikâyetlere (davalara) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerince bakılır.

Vergi Kanunun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasında vergi sorumlularının bu kanunda aksinin öngörülmediği sürece vergi yükümlülükleri ile aynı haklara sahip oldukları düzenlenmiştir. Yükümlülerin açacakları dava ve uygulanacak usul ve esasları düzenleyen Vergi Kanunu'nun 64'ncü maddesi vergi sorumluların dava hakkının kullanılması konusunda herhangi bir istisna getirmediğine göre, sorumluların da dava açabilecekleri söylenebilir.

Gümrüklerde alınan vergilerle ilgili uyuşmazlıklar aynı görevli mahkemede çözülmekle birlikte, bu uyuşmazlıklara karşı dava açılmadan önce, idare içindeki itiraz mercilerine başvurulması gerekir. Çünkü dava ancak bu mercilerin kararlarına karşı açılabilir (VK.m.53/5). Tez çalışmamızda gümrük vergileri ve bu konuda çıkan uyuşmazlıklar kapsam dışında bırakılmıştır.

3.1.2.2.2. Davalı

Davalı iddia talebinin yöneldiği kişidir. Davalı, davacının haklarını ihlal eden ve yahut çekişmeli hale getiren kişidir³⁰. Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda mükellef ve vergi organları veya vergi organlarının yetkilileri davalı olabilir. Vergi ödevlerinin yerine getirmede mükellef tarafından yapılan kanun ihlalleri mükellefi; vergi

³⁰ Bağır Esedov, *Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsinin Şərhi*, Digesta Yayınları, Bakü, 2002, s. 102.

organları veya vergi organlarının yetkilileri tarafından tesis edilen işlem veya eylemlerden meydana gelen hak ihlalleri vergi idaresini davalı durumuna sokar.

Vergi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde vergi yükümlüsünün, 17'nci maddesinde vergi sorumlusunun maddi ve şekli yükümlülükleri sayılmıştır. Anılan maddeler hilafına hareket eden, yani vergi ödevinin maddi ve şekli unsurlarını yerine getirmeyen veya getiremeyen yükümlü ve sorumlular vergi davasında davalı taraf olurlar.

3.1.2.2.3. Davaya Katılma

HUMK'nun 55'nci maddesine göre, üçüncü kişi, taraflar arasında görülmekte davanın konusu üzerinde bir hakkı olduğunu iddia ederek, aynı mahkemede bir tarafa veya her iki tarafa karşı dava açarak davaya katılabilir. Yargılama bitinceye kadar davaya müdahale edilebilir. Anılan madde davaya asli müdahale kurumunu düzenlemiştir.

Davacı ve davalı (taraflar) yanında, davaya üçüncü kişiler de katılabilirler. Müdahilin (asli müdahilin) yargılama sürecinde katılabilmesi, dava konusu hakkında bir hak ileri sürülüp sürülmemesi ile bağlıdır. Davaya katılan asli müdahilin davadaki durumu davacıyla aynıdır. Asli müdahil, davadan feragat edebilir, davayı kabul edebilir, sulh olabilir, müddeahibi değiştirebilir, kararı temyiz edebilir vs. ilk davacıdan farkı, üçüncü kişi asli müdahilin davalı ile davacı arasında devam eden davaya sonradan katılmasıdır. Hüküm tesis edildikten sonra, üçüncü kişi müdahil yalnız ayrı bir dava açarak taleplerini ileri sürebilir³¹.

HUMK'nun 57/1'nci maddesinde davaya fer'i müdahale müessesesi ihdas edilmiştir. Anılan maddeye göre, bir dava sonucunda verilen hüküm, üçüncü kişinin hukuki durumunu da etkileyecekse, bu kişiler tarafların birinin yanında (lehine müdahale etmek istediği tarafın) hüküm verilinceye kadar katılabilirler. Asli müdahaleden farklı olarak, fer'i müdahale durumunda, üçüncü kişinin konusu hakkında bir hak iddiası yoktur. Sadece, dava sonucu verilecek karar, onun hukuki durumunda (hak veya

³¹ A.e., s. 109.

yükümlülüklerinde) etkili olacaktır. HUMK'nun 57/2'nci maddesine göre fer'i müdahil, müddeahibi değiştirmek (artırmak veya azaltmak), davadan feragat veya davayı kabul etmek, sulh olmak, karşı dava açmak ve hükmün icra edilmesini talep etmek hususlar hariç, lehine katıldığı tarafın usul hukukuna ilişkin tüm hak ve yükümlülüklerine haizdirler.

3.1.2.2.4. Davanın İhbarı

Davanın ihbarı müessesesine Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yer verilmemiştir.

3.2. Yargı Mercilerinde Dava Açma Sürelerine İlişkin Esaslar

Mükellefle idare arasındaki uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi ya da mükellefin uyuşmazlığı idari yollarla çözmeyi tercih etmemesi durumunda, hak aramak ya da uyuşmazlığın çözümünü sağlamak amacıyla dava açmak mümkündür. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için ilgililerin yargı merciine belli bir süre içinde başvurmaları gerekir. İdari yargıda dava açma süresi, "idari davaların muteber surette ikame edilebileceği kanunen muayyen ve mahdud olan zaman" olarak tanımlanmaktadır³².

İdari işlem ve eylemlerin hiçbir süreye bağlı kalmaksızın, her zaman dava edilebilmesi, idari istikrar ve kamu hizmetlerinde verimlilik ilkelerini olumsuz etkiler. Dava açma hakkının belirli süreler içinde kullanılması, idarenin eylem ve işlemlerinin sürekli olarak dava tehdidi altında kalmaması ile idari eylem ve işlemlerin verimliliğinin ve istikrarının sağlanması gerekçesine dayanmaktadır³³.

³² Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003, s. 296.

³³ A.e., s. 297.

3.2.1. Türkiye Örneği

İdari yargı hukukunda dava açma süresinin, hak düşürücü bir süre olduğu, özel hukuktaki zamanaşımı süresinden ayırt edilmesi gerektiği, ondan daha kuvvetli ve etkili bir kurum olan hak düşümünün gereği olarak da süresinde açılmayan davanın düşeceği ve artık bu konuda yeniden dava açma olanağının kalmayacağı kabul edilmektedir³⁴. İdari davalarda dava açma süresi kamu düzenindedir. Bu nedenle, davanın süresinde açılmadığı iddiası, davanın her aşamasında ileri sürülebilir³⁵.

Davanın süresinde açılıp açılmadığı mahkemeler tarafından da kendiliğinden dikkate alınabilir. İYUK' a göre, davanın süresinde açılıp açılmadığı ilk inceleme sırasında, davanın esasına girmeden önce incelenir ve dava açma süresi geçmişse, dava reddedilir (m.14/3-e; 15/1-b).

3.2.1.1. Dava Açma Sürelerinin Başlangıcı

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür (İYUK.m.7). Ancak, AATUHK' nun 58, 15 ve 20'nci maddeleri gereğince, kendilerine ödeme emirlerin gönderilenler, haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haczin uygulanışı ya da gıyabi haciz yapılmışsa haciz tebliği tarihinden ve haklarında tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananların, ihtiyati haczin uygulamasından itibaren yedi gün içinde dava açılmalıdırlar. Takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine ve Emlak vergisi ile ilgili olarak Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarının tespit ettiği bina inşaat bedellerine karşı dava açma süresi on beş gün olarak belirlenmiştir³⁶. 2577 sayılı Kanunun 31'inci maddesinin Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yaptığı atıf uyarınca, dava açma süresi dolduktan sonra taraflardan birinin süresi içinde dava açması halinde diğer taraf,

³⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 112.

³⁵ Yakup Bal, Mustafa Karabulut ve Yahya Şahin, *İdari Yargılama Usulü ile İlgili Danıştay 10. Dairesinin Seçilmiş Kararları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003, s. 258.

³⁶ Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Madde 49/b ve Madde 49/a.

dava dilekçesinin tebliği üzerine cevap verme süresi içinde dava açabilir³⁷. Gümrük Vergisi Kanunun 78.maddesinde sayılan nedenlere dayanarak yapılan itirazlar ilk önce gümrük idaresine yapılmalı, idarenin ret kararının, cevabının tebliğinden itibaren 30 gün içinde mükellefler vergi mahkemesinde dava açabileceklerdir³⁸.

Vergi davalarında dava açma sürelerinin başlangıcı;

- a) Vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmalıklarda;
- b) Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilâtın;
- c) Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin;
- d) Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin;
- e) Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı;
- f) İdarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar (İYUK.m.7/2).

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren on beş gün sonra işlemeye başlar (İYUK.m.7/3)³⁹.

İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz (İYUK.m.7/4). Bu hükmü, düzenleyici işleme karşı altmış günlük dava açma süresini geçiren ilgililer, bu düzenleyici işleme dayalı olarak haklarında tesis edilen birel işlem nedeniyle ve dolayısıyla, uygulama işleminin tebliğini izleyen altmış gün içinde, bu işleme karşı dava açabilecekleri gibi, işlemin dayanağı durumunda olan

³⁷ Kırbaş, a.g.e., s. 186.

³⁸ Kaneti, a.g.e., s. 247.

³⁹ VUK'un 103.maddesinde, beli durumlarda tebliğin ilan yoluyla yapılacağı belirtilmiştir. Bu takdirde, ilan tarihinden başlayarak, bir ay içinde, vergi dairesine müracaat yapılır veya adres bildirilirse muhataba genel hükümlere göre tebliğ ayrıca yapılır. Dava açma süresinin işlemesi de, bundan sonra başlar. Başvuru veya adres bildirimi yapılmadığında, ilan tarihinden başlayarak (ertesi günden değil) bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Tebliğin yapılmış sayıldığı günü izleyen tarihten başlayarak da, dava açma süresi işlemeye başlar (Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 364).

genel düzenleyici işlemin iptali yoluna da gidebilirler şeklinde anlamak gerekir. Birel işlemin iptali içi açılan davada, ilgililer talepte bulunmasa bile, yargı organı düzenleyici işlemin ilgili maddesinin veya tümünün hukuka aykırılığını tespit etmekle yetinerek birel işlemin iptaline karar verebilir⁴⁰.

“İdari makamların sükûtu” ve “üst makamlara başvurma” konularına ilişkin İYUK’ ta yer verilen hükümler vergi uyuşmazlıklarında da uygulanmaktadır. Buna göre; ilgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden altmış gün içinde dava açabilirler.

Çözümlemesi Danıştay’ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli veya askeri yargı yerlerine açılmış bulunan davaların görev yönünden reddi halinde, buna ilişkin kararın kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Bu durumda görevsiz yargı yerine başvurma tarihi, Danıştay, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Adli veya askeri yargı yerlerine açılıp, görevsizlik nedeniyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararın kesinleşmesinden sonra, yukarıda belirtilen otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamışsa, bu süre içinde idari dava açılabilir⁴¹.

⁴⁰ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 69.

⁴¹ Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 356.

3.2.1.2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması

Vergi yargılaması hukukunda yer alan sürelerin hesaplanması⁴² İYUK' un 8'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri sürelere dâhildir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır⁴³.

VUK' un 13'ncü maddesinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için öngörülen sürelerin durması sonucunu yaratan mücbir sebep halleri sayılmıştır. İYUK' a ise, buna benzer bir düzenleme olmadığı gibi, dava açma hakkının kullanılması, vergi ödevinin yerine getirilmesi değildir ve bu yüzden mücbir sebep hali var olsa da dava açma süresi durmaz, işlemeye devam eder⁴⁴. Danıştay'ın yerleşik içtihatları mücbir sebebin işlemekte olan dava açma süresini durduramayacağı yolunda olmasına rağmen, son zamanlarda Danıştay Dairelerinin kararlarında mücbir sebebin dava açma süresinin durduran etkisinin kabul edildiği görülmektedir⁴⁵.

3.2.2. Azerbaycan Örneği

Medeni yargılama hukukunda dava açma süresi istisnadır. Bunun nedeni, dava açma hakkının asıl hakka bağlı olarak kullanılabilen bir hak olmasıdır. Asıl hak düştüğü zaman dava hakkı kullanılmamakta, dava hakkı düştüğü zaman asıl hak kullanılabilmemektedir. Nitekim medeni yargılama hukukunda davalar, genellikle dava konusu olan hakkın bağlı olduğu zamanaşımı süresi içinde açılabilir. Hukuk mahkemeleri zamanaşımını re'sen dikkate alamazlar, davayı zamanaşımı süresinde açılmadığı nedeniyle reddedemezler. Vergi yargılamasında ise durum

⁴² Kalabalık, a.g.e., s. 304-305.

⁴³ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 403.

⁴⁴ Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 204.

⁴⁵ A.e.

farklılık arz etmektedir. Çünkü vergi yargılaması hukukunda dava açma süresi, davanın ön şartlarından biridir.

Vergi Kanunu'nun 85/5'nci maddesine göre, vergi yükümlüsü, verginin doğduğu takvim yılını takip eden yılın başlamasından itibaren beş yıl içinde fazla veya haksız tahsil veya ödenmiş verginin, faizlerin ve mali yaptırım meblağlarının iadesini veya mahsubunu talep etme hakkına sahiptir. Buradaki beş yıllık süre hak düşürücü (preklüziya)⁴⁶ süre olarak görülmelidir, yani bu sürenin bitmesi ile hak ortadan kalkar. Hak düşürücü süreleri, zamanaşımı sürelerinden⁴⁷ ayırmak gerekir. Zamanaşımı süresi hakkı ihlal edilmiş şahsın mahkemeden hukuki himaye (dava edebilme) isteyebileceği zaman dilimidir. HUMK'nu usul ve esaslarına göre yapılan yargılamalarda, uyuşmazlık zamanaşımı süreleri Borçlar Kanunu'nda belirlenmiştir. Borçlar Kanunu'na göre genel zamanaşımı süresi on yıldır. Borçlar Kanunu'nun 373/4'cü maddesinde genel zamanaşımı, süresine göre kısa veya daha uzun özel zamanaşımı süreleri yalnız bu kanuna göre tayin edilebilir. Borçlar Kanunu'nda vergi hukukundan kaynaklanan ilişki veya uyuşmazlıklar konusunda özel bir zamanaşımı düzenlemesi yoluna gidilmemiştir⁴⁸. Ancak HUMK'nun 196'ncı ve devamı maddelerinde, “vergi organlarının karar, işlem veya eylemlerinden, yükümlünün (sorumlunun) hak ve menfaatlerini ihlal edildiğinin öğrenilmesi tarihinden itibaren bir ay içinde yargı yoluna gidebilecekleri” düzenlemiştir. Mücbir sebeplerin varlığı durumunda süre, mücbir sebebin ortadan kalkmasında itibaren yeniden işlemeye başlar (HUMK:m.113.1). Ayrıca, Vergi Kanunu'nun 56'ncı maddesinde, “vergi mevzuatının (şekil ve/veya maddi vergi ödevlerinin) ihlalinden kaynaklanan hallerde, yükümlünün (sorumlu) sorumluluğu, şekli ve/veya maddi vergi ödevlerinin/yükümlülüğün ihlal ettiği tarihten itibaren, 3 yılın geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Anılan maddenin ikinci fıkrasında ise, vergi idaresinin, yükümlünün (sorumlunu) para cezasını gerektirecek eylemi nedeniyle, eylem/yükümlülüğün ihlalinin ortaya çıkarıldığı andan itibaren 3 ay içinde mahkemeye dava açabileceği, bu sürenin geçirilmesi halinde hakkının düşeceği düzenlenmiştir.

⁴⁶ Azerbaycan Türkçesi'ndeki terminolojik ifadesi; “kesici müddet”. (bkz **Hukuk Ensiklopedik Lügati**, Azerbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003, s. 430.)

⁴⁷ Azerbaycan Türkçesi'ndeki terminolojik ifadesi; “iddia müddeti”. ”. (bkz **Hukuk Ensiklopedik Lügati**, Azerbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003, s. 227).

⁴⁸ Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 453-454.

3.2.2.1. Dava Açma Sürelerinin Başlangıcı

Yükümlüler vergi organlarının karar, işlem veya eylemleri sonucu hak ve menfaatlerinin ihlal edilmesini öğrendikleri ve ya öğrenmeleri gerektiği günden itibaren bir ay müddetinde yargıya (iktisat mahkemesine) başvurabilirler. HUMK' nun 172'nci maddesine göre mahkeme başvuruları bir ay içinde incelenir ve karara bağlar. İdari (inzibati) hatalardan kaynaklanan uyuşmazlıklarda süre 10 gündür⁴⁹.

Vergi Kanunu'nun 70'nci maddesinde yükümlülere yapılacak bildirimler düzenlenmiştir. Vergi idaresinin veya yükümlülerin karşılıklı talep, işlem veya bildirimleri yazılı olmalı ve karşı tarafa tebliğ veya elden verilmelidir. Bu şartlara uymayan talep, işlem veya bildirimlerin taraflar bakımından hukuki bağlayıcılığı yoktur. Vergi idaresi tarafından yükümlülere gönderilen bildiri veya belgeler adı gösterilmekle birlikte, vergi idaresi müdürü (müdür yardımcısı) tarafından imzalanmalı ve mühürlenmelidir. Belge veya bildirimler iadeli taahhütlü veya yükümlüye şahsen elden verildikte tebligat usulüne uygun yapılmış sayılır.

Yükümlülerin idari denetim mekanizmaları yollarına başvurmaları durumunda dava açma süreleri ve bu sürelerin başlangıcı ne zaman olacaktır? Çünkü Vergi Kanunu'nun 62'nci maddesinde yükümlülere hiyerarşik denetim yollarıyla aynı zamanda veya sonradan mahkemeye müracaat hakkı verilmiştir. Adı geçen maddenin 3'ncü fıkrasına göre; yükümlüler veya başka borçlu kişiler*, vergi organlarının karar, işlem veya organların görevlilerinin eylemlerinden üst vergi organına veya üste hak ve menfaatlerinin ihlal edildiğini öğrendiği ve öğrenmesi (bilmesi) gerektiği günden itibaren üç ay içinde şikâyet edebilir. Mücbir sebepler nedeniyle bu sürenin geçirilmesi halinde üst vergi organı, dilekçe üzerine mücbir nedenin bitmesi tahinden itibaren bu sürenin yenilenmesine karar verebilir. Üst veya üst organ bu şikâyetleri 30 gün içinde inceler ve karar verir. Şikâyet incelemesi sonucu verilen bu karar, şikâyetinde bulunmuş kişiye 10 gün içinde tebliğ edilir. Yukarıdaki sorunun cevabı 11.06.1999 tarih ve 682-IQ sayılı "Vatandaşların Hak ve Özgürlüklerini İhlal Eden

⁴⁹ A.e., s. 450.

* Burada kastedilen vergi borcunun bazı istisnai durumlarda muhatabı olan kişidir.

Karar ve Eylemlerden Mahkemeye Şikâyet Verilmesi Hakkında Kanunu”nun⁵⁰ 5’inci maddesinde düzenlenmiştir. İdareye başvuru tarihinden itibaren bir ay içinde cevap verememesi (idarenin sükûtu) durumunda, dava açma süresi, bu sürenin bittiği günü izleyen günden itibaren bir ay içinde sona erer. Mücbir sebepler varlığı halinde süre yeniden işletilebilir.

3.2.2.2. Dava Açma Sürelerinin Hesaplanması

Vergi Kanunu’nun 68. maddesine göre, bu kanunda düzenlenen süreler, sürelerin hesaplanmasını şart kılan hukuki hareketin (işlemin) veya belirli olayın gerçekleştiği günü takip eden günden başlar. Süreler, sonuncu günün bitiminde sona erer. Sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, tatil gününü izleyen iş günün bitimine kadar uzar. Sürelerin hesaplanmasını şart kılan hukuki eylemin (işlemin) öğrenilmesi tebliğ, tefhim veya ilanlar olabilir⁵¹.

Vergi Kanunu’nun 70’nci maddesinde yükümlülere yapılacak bildirimler (tebligatlar) düzenlenmiştir. Vergi idaresinin veya yükümlülerin karşılıklı talep, işlem veya bildirimleri yazılı olmalı ve karşı tarafa tebliğ veya elden verilmelidir. Bu şartlara uymayan talep, işlem veya bildirimlerin taraflar bakımından hukuki bağlayıcılığı yoktur. Vergi idaresi tarafından yükümlülere gönderilen bildiri veya belgeler adı gösterilmekle birlikte, vergi idaresi müdürü (müdür yardımcısı) tarafından imzalanmalı ve mühürlenmelidir. Belge veya bildirimler iadeli taahhütlü veya yükümlüye şahsen elden verildikte tebligat usulüne uygun yapılmış sayılır. Ancak, maddenin 3’ncü fıkrası bu kurala istisnalar getirerek, aşağıdaki hallerde vergi idaresi tarafından düzenlenen belge ve bildirimlerin ve tebligatın usulüne uygun düzenlenmiş/yapılmış sayılacağını belirtmiştir. Şöyle ki; belgeler içerik ve mahiyetçe vergi mevzuatına uygunsa ve yükümlü veya belge muhatabının, her kes tarafından anlaşılabilceği şekilde gösterilmesi durumunda, belge veya bildirimler geçersiz ve tebligat usulsüz sayılmaz.

⁵⁰ Kanun metni için bkz., (Çevrimiçi) <http://www.mmazeri.com/mm/private>, 18 Nisan 2009.

⁵¹ Mirzeyeva, a.g.e., s. 281.

3.2.3. Dava Açma Süresinin Sona Ermesinin Sonuçları

Dava açma süresinin sona ermesinin sonuçları şunlardır⁵²:

- Dava açma süresinin sona ermesinden sonra, açılan davalar, işin esasına girmeden reddedilir.
- İdari yargı yeri, dava süresi içinde verilen dava dilekçesinde ileri sürülen iddia ve istekleri dikkate alır. Kamu düzeni ile ilgili durumlar istisna edilmekle, dava süresi geçtikten sonra davacı iddia ve isteklerini değiştiremez.

Dava süresi sona erdikten sonra, idari kararlar yargı kararları gibi kesin hüküm niteliği kazanmazlar. Sadece bu kararlar dava konusu yapılamaz.

3.3. Vergi Davasının Açılması

Vergi borcunun zamanında ödenmemesi, vergi dairesinin kararları, vergi dairesi görevlilerinin hareketleri ve görevlerinin ihmal etmeleri, fazla ödenmiş veya kesilmiş vergilerin zamanında geri ödenilmemesi, vergi dairesi görevlilerinin kanuna aykırı hareketleri, görevi ihmal etmeleri ve kararları sonucu oluşan zararların giderilmesinin istenmesi gibi nedenlerden dolayı vergi dairesi ile vergi mükellefleri veya vergi sorumluları arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

Zamanında ödenmemiş vergilerin tahsili amacıyla vergi borçlarını ödemeyen mükelleflerin haciz konmuş mallarının gereken ve yeterli kısmının ilgili açık ihalede satılması talebiyle vergi dairesi vergi davası açabilecektir.

Dava, bir başkası (davalı) tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin (davacının) mahkemeden hukuki koruma (himaye) istemesidir⁵³.

⁵² Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, s. 141-142.

⁵³ Kuru, Arslan ve Yılmaz, *a.g.e.*, s. 214; Vergi davasının açılması hakkında bkz. Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 935-936.

3.3.1. Türkiye Örneği

Mahkemeye Başvuru: Vergi idaresi ve mükellefin ihtilafı sonucunda tarafların başvurabilecekleri idari yollardan en önemlisi vergi davası açılmasıdır. “İdari Yargılama Usulü Kanununa göre vergi davaları, birinci derece vergi yargı mercii olarak kurulmuş olan vergi mahkemelerinde görülecektir.”⁵⁴ Vergi davaları, vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır.

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine⁵⁵ veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK.m.4).

Kural olarak, her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağılılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir (İYUK.m.5).

Aynı kişiyi ilgilendiren birden çok işleme karşı bir dilekçe ile dava açılması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir:

- Dava konusu olacak kararlar arasında maddi ve hukuki bağılılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunmalıdır.
- Kararlara karşı açılacak davalara bakmak aynı yargı düzeninin ve aynı yargı yerinin görevi olmalıdır.
- Süre yönünden de her iki karara karşı dava açma imkânı bulunmalıdır.
- Kararlar aynı türen işlemler olmalıdır.
- Dava konusu kararlar arasında, davalı yönünden de uygunluk bulunmalıdır⁵⁶.

Diğer taraftan, birden çok kişinin tek bir dilekçeyle dava açabilmesi de mümkündür. Davanın birlikte açılabilmesi için, davacıların hak veya menfaatlerinde

⁵⁴ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 181.

⁵⁵ Bal, Karabulut ve Şahin, *a.g.e.*, s. 40.

⁵⁶ Kalabalık, *a.g.e.*, s. 314-316

iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması şartları birlikte gerçekleşmelidir⁵⁷.

3.3.1.1. Dava Dilekçesinin Şekli

Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya 4'üncü maddede yazılı yerlere verilen dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kayıtları yapılarak kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Davacılara, kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü, pulşuz bir alındı kâğıdı verilir. 4'üncü maddede yazılı diğer yerlere (Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, ... veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir) verilen dilekçeler, en geç üç gün içinde Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlığına taahhütlü olarak gönderilir. Bu yerlerde harç pulları bulunmadığı takdirde bunlara karşılık alınan paraların miktarı ve alındı kâğıdının tarih ve sayısı dilekçelere yazılır.

Dilekçelerde; tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri, davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,⁵⁸ davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar, vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir (İYUK.m.3).

Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimî, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata

⁵⁷ A.e., s. 317.

⁵⁸ Dava dilekçesinde, dava konusunun açık ve duraksamaya yer vermeyecek şekilde belirtilmesi gerekir. (Kalabalık, a.g.e., s. 311).

rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur.

Dava açıldıktan sonra posta ücretinde tebliğ işlemlerinin yapılmasını engelleyecek şekilde azalma olması halinde, otuz gün içinde posta ücretinin tamamlanması daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Posta ücreti süresi içinde tamamlanmazsa dosyanın işlemiden kaldırılmasına karar verilir. Bu kararın tebliği tarihinden başlayarak üç ay içinde, noksanı tamamlanmak suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur. 4 ve 5'inci fıkralardaki tebligat re'sen genel bütçeden yapılır (İYUK m.6).

3.3.1.2. Dava Dilekçeleri Üzerinde İlk İnceleme

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'ncü maddesine göre, dilekçeler, idare ve vergi mahkemelerinde, mahkeme başkanının veya hâkimin havalesi ile kaydolunur. Dilekçeler, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından;

- a) Görev ve yetki; mahkemelerin görev ve yetkisi kamu düzenine ilişkin olduğundan, taraflar görev veya yetki bakımından herhangi bir itirazda bulunmamış olmasa bile, mahkeme bu konuları kendiliğinden inceler.
- b) İdari merci tecavüzü; yönetsel yargı yerlerinde (vergi mahkemeleri) dava açılmadan önce, yönetsel bir kuruluşa başvurulması yasa ile öngörülmüş ise, bu başvuru yerine getirilmeden dava açılması durumunda, dava dilekçesinin görevli yönetsel kuruluşa gönderilmesine karar verilir⁵⁹.

⁵⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 403-404.

- c) Ehliyet; genellikle “ehliyet” deyiminden davacı ve davalı olabilme ehliyeti anlaşılmaktadır. Vergi yargılaması usulünde kural olarak idare davalı, gerçek veya tüzel kişiler ise davalıdır⁶⁰. Ehliyet yönünden sakatlık saptanırsa, dava reddedilir.
- d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı incelenir. Vergi mahkemeleri dava konusu işlemin kesin ve zorunlu bir işlem olup olmadığını araştırır ve dava konusu işlemin kesin ve zorunlu bir işlem olmadığı anlaşıldığında idari davaya konu olmaması nedeniyle dava reddedilir.
- e) Süre aşımı; davanın süresinde açılıp açılmadığının ilk incelemede araştırılması gerekir. Dava açma süresi geçirildikten sonra açılmış olan dava yönetsel yargı yerince reddedilir.
- f) Husumet; davalının yanlış gösterilmesi durumunda yönetsel yargı yeri kendiliğinden, davacının yaptığı yanlışlığı düzeltir ve dava dilekçesinin gerçek davalıya tebliğ edilmesine karar verir.
- g) 3 ve 5’inci maddelere uygun olup olmadıkları; vergi mahkemesi dava dilekçesinin usulüne uygun olup olmadığının, noksan harç ve posta giderlerinin tamamlanması, aynı dilekçe ile aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem aleyhine veya birden fazla şahsı ilgilendiren işleminden dolayı dava açma şartlarının var olup olmadığı hususlarını⁶¹, yönlerinden sırasıyla incelenir.

Dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hâkimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve 15’inci madde hükümleri ilgili hâkim tarafından uygulanır. 3’üncü fıkra göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5’inci fıkra göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç on beş gün içinde sonuçlandırılır.

İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılır. Dava dilekçesinin bildirimi, davalıyı cevap verme yükümlülüğü altına sokar. Yukarıdaki hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15’inci madde hükmü uygulanır.

⁶⁰ Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 202.

⁶¹ A.e., s. 205.

3.3.1.3. Görev ve Yetki

Görev, bir uyuşmazlığa hangi yargı koluna ait mahkemelerin bakması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına genel idari yargı kolunda yer alan mahkemelerinden vergi mahkemeleri bakmakla görevlidir⁶². Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'da 6 ve 7'nci maddelerinde belirtilmektedir. Buna göre; vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye, ev, köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler Vergi mahkemelerinde açılacak davaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil aşamasına ulaşmış işlemlerle sınırlamak da mümkün değildir. İdarenin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icrai işlemlerin idari davaya konu edilmelerine engel yoktur. Bu konuda kanunlarla Bakanlar Kurulu'na ve bakanlıklara verilen düzenleme yetkileri kullanılarak tesis edilen, istisna ve muaflıklara ilişkin işlemler de idari davaya konu edilebilir. Danıştay kararlarına göre, KDV iadesine ilişkin uyuşmazlıklar, Harçlar Kanunu uyarınca para cezasının tahsili amacıyla tesis edilen işlemlere, Damga Vergisinin tahsiline ilişkin işlemlere, vergi ve resimlerin kanuni faizine ilişkin işlemlere vergi mahkemelerinde bakılır. Göreve ilişkin kurallar kamu düzeninden olduğundan yargılamanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi, mahkeme tarafından kendiliğinden de göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁶³.

İYUK 37'nci maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

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

⁶² Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 225.

⁶³ Kuru, Arslan ve Yılmaz, **a.g.e.**, s. 137.

- b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,⁶⁴
- c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yetki kamu düzenine ilişkin olduğundan mahkemece veya tarafların itirazı üzerine yargılamanın her aşamasında incelenebilir (İYUK.m.32/2).

3.3.1.4. Davanın Karşı Tarafa Tebliği ve Cevap

Dava dilekçesinin ilgili yargı yerine verilmesinden ve ilk incelemenin tamamlanmasından sonra, dilekçe ve eklerinin davalıya tebliği ile vergi davasının yürütülmesine başlanmış olur.⁶⁵

Tebliğat işlemleri ve davacı ile davalının karşılıklı cevaplaşması süreci İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi davalarında tebligat ve tarafların birbirleri ile cevaplaşmaları süreci şu şekilde gerçekleşir:

- Mahkeme ilk olarak dava dilekçesi ve eklerinin bir örneğini, davalı idareye tebliğ eder.
- Davalı idarenin bu tebliği izleyen otuz gün içerisinde vereceği savunma ise, davacıya tebliğ edilir.
- Davacı, davalı idarenin kendisine tebliğ edilen savunmasına karşı, yine savunmanın tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde, savunmaya karşı vereceği cevabı, mahkemeye sunar.

⁶⁴ 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunun 17. maddesi ile eklenmiştir, bkz Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü (Çevrimiçi)

<http://www.bahum.gov.tr/mevzuat/entegre/docGoster.jsp?id=1413&klasor=1/1/11>, 03 Ekim 2009.

⁶⁵ Selami Demirkol, "İdari Yargılama Usulü Hukukunda Dava Dilekçeleri ve Savunmaların Tebliği-1", Maliye ve Sigorta Yorumları, S. 274, 15 Haziran 1998, s. 122.

- Mahkeme, davacının savunmaya verdiği cevabı, davalı idareye tebliğ eder. Davalı idare, savunmaya cevabın kendisine tebliğinden itibaren yine otuz gün içinde ikinci savunmasını mahkemeye iletir.
- Davalı idarenin ikinci savunması da mahkemece davacıya tebliğ edilir. Davacının bu ikinci savunmaya karşı cevap verme hakkı yoktur. Ancak mahkeme, bu savunmaya ilişkin olarak, davacının cevaplaması gereken hususların bulunduğu kanaatine varırsa, davacıya yeni bir cevap hakkı ve süresi tanıyabilir.

Kısaca özetlemek gerekirse, vergi davalarında tebligat ve cevaplaşma işlemleri, dava dilekçesinin davalıya, davalının birinci savunmasının ise davacıya tebliği ile başlar. Davacının savunmaya karşı cevabının davalıya, davalının ikinci savunmasının ise, davacıya tebliği ile sona erer. Bütün bunların sonucunda dava dosyası tekemmül etmiş (oluşmuş) olur.

3.3.2. Azerbaycan Örneği

Mahkemeye Başvuru; Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre vergi davaları birinci derecede yargı mercii olarak kurulmuş Yerel İktisat Mahkemelerinde görülecektir. Kanunda farklı bir düzenleme yoksa dava davacının ikametgâhında açılır. Tüzel kişilere karşı açılan davalar ise tüzel kişinin kayda alındığı yerde açılır. Karşılıklı davalar ise birinci davanın bakıldığı yerde açılır. İkametgâhı belli olmayan veya ülkede ikametgâhı olmayan davacılara karşı açılacak davalar ise davacının gayrimenkulünün olduğu yerde veya bilinen son ikametgâhında açılır. Bu konuyla ilgili detaylara görev ve yetki hakkındaki kısımda değinilecektir.

3.3.2.1. Dava Dilekçesinin Şekli

Dava dilekçesi mahkemeye yazılı şekilde verilir. Dava dilekçesini alan mahkeme aynı gün deftere kaydetmek zorundadır. Dilekçe davacı veya imza atma yetkisi olan temsilci tarafından imzalanır. HUMK'nun 149.maddesine göre, dava dilekçesinde bulunması gereken hususlar şunlardır:

- Dilekçenin verildiği mahkemenin adı,

- Tarafların adı, soyadı ve adresleri,
- Davacının talebi, talebin hukuki dayanakları, davalı birden çok olduktan onların her birine karşı yönelen talep,
- Dilekçeye eklenen belgelerin listesi,

Dilekçeye aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekir:

- Davalı ve üçüncü kişilere dava dilekçesinin fotokopisi ve ona eklenmiş belgelerin gönderildiğini onaylayan belge,
- Mahkeme harcının ödendiğini gösteren belge,
- Temsilcilerin yetkilerini onaylayan vekâletname,
- Davacının taleplerinin dayanağı olan belgeler.

3.3.2.2. Dava Dilekçeleri Üzerinde İlk İnceleme

HUMK'nun 151.maddesine göre mahkeme dilekçeyi mahkemeye verildiği günden itibaren 2 hafta içinde incelemelidir. Mahkeme dilekçe üzerinde ilk inceleme zamanı şu hususlarda kanuna aykırılık tespit ederse dilekçeyi geri gönderir:

- Dilekçe HUMK'nun 149'maddesine uygun değilse,
- Dilekçe imzalanmamış veya yetkili kişilerce imzalanmamışsa,
- Mahkeme bu konuda görevli değilse,
- Dilekçenin fotokopisinin davalı kişiye gönderildiğini onaylayan belge sunulmamışsa,
- Mahkeme harcının ödenildiğini gösteren belge sunulmamışsa,
- Bir veya birkaç davalıya karşı birbiriyle bağlantısı olmayan birkaç talepte bulunulmuşsa.

Ayrıca davacı davanın esastan incelenmesine mahkeme karar vermeden önce dava dilekçesinin iade edilmesini, dilekçesiyle isteyebilir. Bu durumda mahkeme dava dilekçesinin davacıya geri gönderilmesine karar verir.

Mahkemenin yukarıda sayılan durumlarda verdiği dilekçeyi geri gönderme kararına karşı İktisat Mahkemesine istinaf şikâyeti verilebilir. Karar iptal edildikte dilekçe mahkemeye ilk başvurulduğu günden itibaren verilmiş sayılır. Geri gönderilen

dava dilekçelerinde eksiklikler tamamlandıktan sonra genel şekilde ikinci kez mahkemeye başvurulabilir.

Bu hallerde ise mahkeme ilk inceleme sonucu dava dilekçesini reddeder. Bu haller HUMK'un 153.maddesinde düzenlenmiştir. Bu haller şunlardır:

- Dilekçede belirtilen durum mahkemede çözümlenmesi gereken bir olay değilse,
- Aynı taraflar arasında, aynı konuda ve aynı esaslardaki uyuşmazlığa dair mahkemenin kararı varsa veya davacının davadan vazgeçtiğini gösteren bir karar varsa veya tarafların anlaştığını onaylayan bir mahkeme kararı varsa,
- Aynı taraflar arasında, aynı konuda ve aynı esaslardaki uyuşmazlığa dair başka bir mahkemenin incelediği olay varsa.

Mahkeme dilekçeyi ilk inceleme sonucu reddederse, bu konuda gerekçeli karar verir. Uyuşmazlığın mahkemede çözümlenmesi söz konusu değilse, davacının nereye başvurması gerektiği de bu kararda belirtilir. Dilekçenin reddedildiğini gösteren karar dilekçeye eklenen bütün belgelerle birlikte dava açana verilmeli veya gönderilmelidir. Dilekçe reddedildiği durumda davacı aynı davalıya karşı, aynı konuda ve aynı esaslarda tekrar dava açamaz. Dilekçenin reddedilmesi hakkındaki karara karşı itiraz edebilir. Bu durumda eğer ret kararı iptal edilirse, dava dilekçesi mahkemeye ilk başvurulduğu günden verilmiş sayılır⁶⁶.

3.3.2.3. Görev ve Yetki

Yukarıda değinildiği gibi, özel hukuk davaları genel ve iktisat mahkemelerinde yargılanır. Fakat bir vergi ilişkisinden doğan davanın hangi mahkemede yargılanacağı tespit edilmelidir. Bunun için de öncelikle genel mahkemeler ile iktisat mahkemeleri arasındaki ilişki tespit edilmelidir. Mevcut düzenlemeye göre, Azerbaycan hukukunda genel mahkemeler ile iktisat mahkemeleri arasındaki ilişki işbölümü ilişkisidir. HUMK'nun 3'ncü faslında göreve, ilişkin genel kurallar düzenlenmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 24'ncü maddesinde; "mahkemeleri bu kanun veya diğer yasalara uygun olarak, uyuşmazlığın çözümlenmesi başka mercilere bırakılmamışsa, ihlal edilmiş veya çekişmeli hale gelmiş hak ve menfaatleri korur ve temin eder. Uyuşmazlığın genel veya İktisat

⁶⁶ Esedov, a.g.e., s.259.

Mahkemesinin görev alanına girmesi, davanın taraflarının sübjektif terkibine veya uyuşmazlığın konusu veya hukuki ilişkinin özelliği dikkate alınmakla, bu yasaya uygun olarak belirlenir”.

Genellikle, görev denildikte; bir hak (şey) hakkındaki ihtilafların veya diğer hukuki problemin çözülmesinin, önceden belirlenmiş hangi organın görev alanına girdiği anlaşılmalıdır. Uyuşmazlığın mahkemece çözümünden önce merci tayini, uyuşmazlığın öncelikle hâkim heyetinde çözülmesi şartı veya sözleşmeye başkaca çözüm şekilleri öngörülmemişse mahkemenin görevi müstesna (asıl) görev adlanır⁶⁷. HUMK’nun 25’nci maddesindeki “...vergi, idari ve diğer münasebetlerden ortaya çıkan ihtilaflarda taraflardan hiç olmazsa biri gerçek kişiye ve tacir değilse veya tacir olsa bile, ihtilaf onun tacirlik faaliyetinden kaynaklanmıyorsa ihtilaflara bakmakla görevli genel mahkemelerdir” şeklindeki kural genel görev kuralıdır.

İhtilafların İktisat Mahkemelerinin görev alanına girdiği haller HUMK’nun 26’ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; idare ve ya diğer mensubiyetinden ve tabiliğinden asılı olmayarak, tüzel kişilerle, tüzel kişilik oluşturulmadan ticari faaliyette bulunan ve kanunla muayyen edilmiş şekilde gerçek kişi tacir sıfatını kazanmış gerçek kişiler arasındaki özel, idari ve diğer⁶⁸ hukuki ilişkilerden yaranan iktisadi ihtilaflar bu kanun hükümleri uyarınca İktisat Mahkemelerinde görülür. Çekişmesiz (akseptsiz) şekilde ödenen para cezaları, devlet organları, yerel organlar ve denetim fonksiyonunu gören diğer organlar tarafından kesilen para cezalarının ödenilmesinden kaynaklanan ihtilaflar, denetim fonksiyonu gören organlar tarafından kanun veya diğer normatif hukuki norm ihlallerinden kaynaklanan durumlarda çekişmesiz şekilde kesilen para cezalarını bütçeden geri verilmesi hakkındaki çekişmeler, tüzel veya gerçek kişilerin ödeme kabiliyeti olmamasıyla (aczi) bağlı ihtilaflar, vergi ödemeleri hakkındaki ihtilaflar ve kanunla öngörülmüş diğer işlere İktisat Mahkemeleri bakmakla görevlidir.

⁶⁷ A.e., s. 67-68.

⁶⁸ “...diğer hukuki ilişkiler” den, vergi hukukundan kaynaklanan ihtilafların da iktisat mahkemesinin görev alanına girdiği anlaşılmalıdır”, (Esedov, a.g.e., s. 73).

Bazen taleplerden (dava konusu) bir kısmı genel mahkemelerin, bir kısmı ise iktisat mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu durumda davaların birleştirilmesi yasanın 30'ncu maddesi uyarınca mümkündür. Bu tür ihtilaflarda dava genel mahkemelerde görülür⁶⁹.

HUMK'nun 32/2 maddesine göre, davalı tarafından mahkemenin bu davayı yargılamak “selahiyyeti” olmadığı yönündeki gerekçeli itirazını dava esastan görüşülene kadar mahkemeye bildirmelidir.

Anlaşıldığı gibi, bu itiraz belirli bir süre ile sınırlandırıldığı için, davanın her aşamasında ileri sürülmesi imkânsızdır. Yani, itirazı ileri sürmek isteyen kişi, bunu “hazırlık aşamasında” (HUMK 14. fasıl) ileri sürmesi gerekir. Zira hazırlık aşaması bittikten sonra, dava esastan görüşülmektedir (HUMK 15. fasıl). Bildiğimiz gibi, Türk hukukunda, göreve ilişkin itiraz sureye tabii olmayıp, davanın her aşamasında ileri sürülebilir. Fakat işbölümü itirazı ise, istisnalar hariç, ilk itiraz olup davaya cevap süresi içinde ileri sürülmelidir. Bu bakımdan Azerbaycan özel hukuk mahkemeleri arasındaki ilişkinin işbölümü ilişkisi olduğunu ileri sürebiliriz.

Diğer taraftan HUMK madde 31.1'in hükmü, mahkemeler “aidiyyat alanını” düzenleyen hukuk kurallarının ihlalini yasaklamaktadır. Yani, dava iktisat mahkemesinin aidiyyattın dâhil edildiği halde, genel mahkemede yargılanması veya aksini yasaklamaktadır. Fakat bu yasak kesin bir yasak değildir. Şöyle ki, Türk hukukunda “görev kurallarının bozulması” halinde mahkemenin kabul ettiği karar üst derece mahkemesinde kesin olarak bozulmaktadır. Yani “görev kuralının ihlali” mutlak bozma sebebidir. Azerbaycan hukukunda ise, “mahkemenin aidiyyat kuralının ihlali” mutlak bozama sebebi olmadığı HUMK'nun 387. maddesinde anlaşılmaktadır. Bu hükmün 2-inci bendinde usule ilişkin kesin bozma sebepleri sayılmıştır. Bunlar arasında “aidiyyat kuralının ihlali” yer almamaktadır. O halde “aidiyyat kuralının ihlali”, şarta bağlı bozma sebebidir. Yani, mahkeme “aidiyyat kuralının ihlal ederek” kabul ettiği karar bir şartla bozulabilir ki, bu ihlal neticesinde mahkeme hukuka aykırı karar kabul etmiş olsun. Tüm bunlar, Azerbaycan'da mahkemeler arasındaki ilişkinin iş ilişkisi olduğunu göstermektedir.

⁶⁹ A.e., s. 69.

AC. idari yapısı 81 adet rayonlar adlanan coğrafi mekânlar, Bakü, Gence ve Sumgayıt kentlerinden oluşmaktadır.

HUMK'nun yetkili mahkemeleri bazı istisnalar dışında genel kurala bağlamıştır. Anılan kanunun 35'nci maddesine göre; “kanunla başka haller öngörülmemişse, davalının ikametgâhı mahkemesi yer bakımından yetkili mahkemedir. Davalı tüzel kişiye, dava tüzel kişinin resmi ikametgâhı mahkemesinde açılır. Tüzel kişilerin organlarının daimi faaliyet gösterdiği, yerleştiği yer ikametgâhı sayılır. Şubelere karşı davalar şubenin ikametgâhı mahkemesinde açılır. Karşı davalar, yetki kuralına bakılmaksızın, ilk davanın açıldığı yer mahkemesinde açılmalıdır⁷⁰”.

İlk derece mahkemesi kısmında rayon (şehir) mahkemeleri, yerel iktisat mahkemeleri faaliyet gösterir. İlk derece mahkemeleri uyuşmazlığa mahiyeti üzere bakmak ve halletmek fonksiyonunu görürler. İlk derece mahkemelerinin her biri yalnız kanunla onların görev alanına giren işlere bakmakla görevli ve yetkilidir⁷¹.

Yetki, ilk duruşmaya kadar mahkemenin re'sen incelemesi üzerine veya davaya iştirak eden kişilerin esaslı iddia ve talepleri üzerine karara bağlanır. Eğer mahkeme kendini yetkisiz görürse, dava dosyasını kendiliğinden yetkili mahkemeye gönderir. Hâkimin yetkisizliğe ilişkin kararına, davada iştirak eden kişilerce kararın tefhim veya tebliğinden itibaren 5 gün içinde itiraz edebilir. Dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesi, bu sürenin bitiminden sonra yapılabilir. Yetkisizlik üzerine yetkili mahkemeye gönderilen dosyalar, gönderilen mahkemece yetkisizlik kanısına varılsa bile esastan incelenmelidir⁷².

3.3.2.4. Davanın Karşı Tarafa Tebliği ve Cevap

Yukarıda açıkladığımız, dava dilekçesi üzerinde yapılan ilk inceleme sonucu, dava dilekçesi reddedilmemişse veya dilekçenin mahkemeye veriliş tarihinden itibaren iki hafta içinde davacıya geri verilmemişse, dava dilekçesi ve ekli belgelerin birer sureti

⁷⁰ Mirzeyeva, a.g.e., s. 81

⁷¹ A.e.

⁷² A.e., s. 94.

davalıya gönderilir (tebliğ edilir). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 134'ncü maddesinde davacı, davalı veya davada iştirak eden üçüncü kişilere resmi şekilde verilmesi gereken belgeleri saymıştır. Buna göre; dava dilekçesi, karşı dava dilekçesi, kabul veya cevap dilekçeleri, mahkeme davetiyesi, ilk veya istinaf mahkemesi kararları, ilk derece mahkemesinin kısa kararı, mahkeme emirler, temyiz dilekçeleri ve zaruri hallerde yargılamaya ilişkin diğer belgelerin suretleri resmi şekilde davada iştirak eden kişilere vermelidir (tebliğ edilmelidir). Belgelerin resmi yollarla iletilmesinden, yani tebliğinden anlaşılması gereken; mahkemenin gönderdiği resmi belgelerin muhatabına, resmi kurum ve kuruluşlar marifetiyle veya yasanın cevaz durumlarda taraflardan biri tarafından gerçekleştirildiğinin belgelere belli olmasıdır. Tebligat yapılma usulleri ve vasıtaları kanunda çeşitli olarak düzenlenmiştir. Tebligat, onu ulaştırmakla görevli kişi veya kurumun, muhataba rastlanılan her yerde (ev, iş veya başka adreslerde) yerine getirilebilir. Gece vakti, pazar veya bayram günlerinde tebligat yapılmasına yalnız mahkeme kararıyla verilir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 134'ncü maddesinde, tebligatın posta aracılığıyla ve bildirimli iadeli zarfla yapılacağı öngörülmüştür. Ancak zaruri durumlarda mahkeme tebligat yapılması için, mahkeme işçisi (kâtip, şoför vs) ve iktisadi (vergi) uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda davacı veya davalıyı görevlendirebilir.

Tebliğat, ister gerçek isterse de tüzel kişinin yetkilisine yapılsın, iade edilen alındı parçası mutlaka imzalatırılmalıdır. Tebligat kural olarak muhataba şahsen yapılmalıdır. Ancak muhataba tebligat adresinde rastlanılamazsa, tebligat aynı çatı altında yaşayan (adres işyeriyse yetkili) ve 18 yaşından büyük kişilere yapılabilir. Ancak aynı çatı altında yaşayan ve 18 yaşından büyük kişilere yapılan tebligatta, bu kişilerin rızasının (imzalı beyan) alınması şarttır. Muhataba adreste rastlanılamazsa ve aynı çatı altında yaşayan kişilere de tebligat yapılmazsa, tebligat zarfı yerinden yönetim organlarına, adres işyeriyse işyeri yönetimine bırakılır. Muhatap yerine tebligat yapılan kişi veya kurumlar, mümkün olan en kısa sürede tebligatı muhataba iletmekle yükümlüdürler.

Yukarıda açıkladıklarımızın yanında, benzer bir hüküm de HUMK'nun 168'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, hâkim dava dilekçesinin bir suretini ve dilekçeye ekli belgeleri davalıya tebliğ veya takdim eder. Hâkim, verdiği belirli bir sürede davalının dava hakkındaki rey veya itirazlarını ve bu itirazlarının dayanağı delillerinin takdim etmeyi teklif eder. Ayrıca davalı tarafından sübut ve itirazları takdim edilmemesinin dosyadaki mevcut delillere göre karar verilmesine engel olmayacağı ihtar edilir. Hukuk yargılamasında dava dilekçesi ve dilekçeye ekli belgeler davacı tarafından da davalıya tebliğ edilmesine kanun revaç vermektedir. Bu halde davacının, tebligatın yapıldığını gösteren belge sunması gerekir. Vergi hukukundan kaynaklanan davaları da bünyesinde bulunduran, hukuk yargılaması vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda dava dilekçesi ve dilekçeye ekli belgelerin davalıya tebliği yükümlülüğünü davacıya bırakmıştır. Bu durumda dilekçe ve ekli belgelerin davalıya tebliğ edildiğine ilişkin belgelerin dosyaya ibrazı gerekir.

Kendisine dava dilekçesi tebliğ edilen davalı, Anayasal hakkı olan savunma hakkını kullanabilir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunun 154'ncü maddesinde davalının, davacını ileri sürülen taleplere karşı kendini savunmak için arayacağı usul ve esasları düzenlemiştir. Davalı, kendisine karşı açılan davanın haksız olduğuna inanıyorsa mahkemeden hukuki himaye isteyecek, bu hukuki himaye talebi de davaya cevap şeklinde olacaktır. Davalı, davaya itiraz ve savunmalarını (görüşlerini) ekleyeceği belgelerle birlikte yazılı olarak sunmalıdır. Kanun davaya cevap için gün olarak kesin bir süre öngörmemiştir. Davaya cevap süresi, davanın esastan görülmeye, - ilk duruşmaya kadar - başlanacağı tarihe kadar ve davacının cevaba cevap verebilme olanağına sahip olacağı bir sürede verilmelidir. Davalı cevap layihasında;

- mahkemenin adı ve dosya numarasını,
- davacının ad, soyadları (unvanını),
- davanın haksız olduğunu ve reddini talep ediyorsa;

kanunlar veya diğer hukuki normatifler (hukuki nedenler), itiraz ve savunmalarını, delillerini, davanın kısmen veya tamamen reddedilmesi gerekçeleri göstermelidir. Kısacası davalı usul ve esasa ilişkin savunmalarını cevap layihasında belirtmelidir.

Ayrıca davalı, genel hükümler çerçevesinde karar verilinceye kadar karşı dava da açabilir.

3.4. Vergi Davasının Görülmesi

Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıldır⁷³. İYUK m.1/2’de “...vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır” demek suretiyle bu ilkenin vergi yargılamasındaki yeri ortaya konmuştur. Yazılılık ilkesinden beklenen - özellikle tebligat ve cevap verme sürelerinin de düzenlenmesi sonucunda- davayı hızlandırmak, uyuşmazlığın makul ve hatta en kısa bir zaman içinde yargısal bir kararla çözümlenmesini sağlamaktır⁷⁴. Yargılamada bu ilkenin kabul edilmiş olmasının önemli etkenlerinden biri de idarenin eylem ve işlemlerini gerçekleştirirken genel olarak yazılı usulün egemen olmasıdır.

Yazılılık ilkesi kural olmakla birlikte bu ilkenin bir takım istisnaları vardır. Örneğin İYUK m.17 ve 18’e göre daha önce dilekçe ve savunmalarda yer almış, dosyaya konmuş yazılı iddia, savunma ve belgelerin sözlü açıklaması yapılabilir. Yine VUK mükerrer m.378’e göre inceleme elemanı ile mali müşavirin mahkemede dinlenmesi olanağı bulunmaktadır. Bundan başka diğer önemli ilke de gizlilik ilkesidir ki bu da ikili biçimde ele alınabilir. Bunlardan ilki İYUK m. 18/1’de yer alan duruşmaların açık olarak yapılacağı kuralından sonra yer alan “genel ahlakın ve kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın tamamı veya bir kısmının gizli olarak yapılır.” şeklindeki hükümdür. Bu hükme benzer gizlilik ile ilgili kurallara diğer yargılama hukuklarında da yer verilmiştir (Ceza Muhakeme Kanunu madde 187, HUMK madde 149). Vergi yargısı için bir diğer gizlilik hükmü olan ve İYUK m.20’de yer alan “getirilen veya idarece gönderilen gizli belge ve dosyaların taraf ve vekillerine incelettirilemez” şeklindeki düzenleme, 4001 sayılı kanunun 10’uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Değişikle birlikte belgenin mahkemeye ulaştırılması durumunda bunun ne olduğu

⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 193.

⁷⁴ Yahya Zabunoğlu, “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler Pozitif Düzenlemeler”, İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Ankara, 1982, s. 97.

ve ne anlama geldiği taraflarca bilinebilecek ve buna karşı diyecek bir şey varsa ortaya konabilecektir.

Çabukluk ve ucuzluk ilkesinin ise Anayasal dayanağı 141'inci maddedir. Anayasa m. 141'e göre "Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir."

İdari Yargılama Hukuku madde 20/1'de "...vergi mahkemeleri davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar" denilmektedir. Bunun ise esasını resen araştırma ilkesi oluşturmaktadır. Bu ilke dava açıldıktan sonra uygulama alanı bulur. Hâkim dava açılmadan önceki aşamada re'sen araştırma ilkesine dayanarak kendiliğinden harekete geçemez. Dava açıldıktan sonra uygulama alanı bulan re'sen araştırma ilkesi ile mahkemelere geniş yetkiler verilmektedir. Re'sen araştırma ilkesi gereği hâkim taraflarca ileri sürülmüş olan iddia ve savunmalarla bağlı kalmayarak gerekli gördüğü konularda harekete geçerek araştırma yapabilecek ve taraflardan bilgi ve belge isteyebilecek; ilke çerçevesinde dosyanın tamamlanması için gerekli usul işlemlerini yerine getirebilecektir. Hâkim davanın sevk ve idaresi, maddi olayların tespiti konusunda, tarafların hiç değinmedikleri olayların ve delillerin elde edilmesi ve dava ile ilgili gerekli görülen konularda kendiliğinden araştırma yapabilecektir.

Azerbaycan Vergi Kanunun 64'ncü maddesine göre, vergi organlarının kararları, işlemleri, onların yetkili kişilerinin aktif veya pasif harekeleri (eylemleri) hakkında mahkemeye yapılan başvurulara (davalara) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile belirlenmiş hükümler çerçevesinde bakılır. Ayrıca vergi mevzuatının ihlalinin kaynaklanan mali yaptırımlar (para cezaları) vergi kanunlarına uygun olarak, idarece veya HUMK'nun hükümleri çerçevesinde mahkeme kararına dayanarak alınır (VK.m.51).

3.4.1. Türkiye Örneği

Vergi mahkemesinde davanın görülmesi usulünü belirleyen temel hükümler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü de

bu Kanunda gösterilen usullere tabidir. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin 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 hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır (İYUK.m.31/1).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacaktır (İYUK.m.31/2).

Ayrıca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yargılama usulüne ilişkin hükümlerin yer almaktadır (AATUHK madde15, 20, 58).

3.4.1.1. Dava Dosyasının İncelenmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesine göre, vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. İdari yargılama usulünde genel olarak geçerli kabul edilen bu ilkeye öncede anlatıldığı üzere "re'sen araştırma ilkesi" adı verilmektedir. Vergi dairesinin savunma vermemiş olması ya da yükümlünün resmi makamlardan istenebilecek delilleri kendisinin sunmamış olması bu görevin re'sen yerine getirilmesine engel değildir. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. 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. Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek

suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.

Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez. Bu kural esas kural olmakla birlikte, mahkemenin vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadıklarına kanaat getirmesi halinde, belgelerin kabul ve diğer tarafa tebliği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeyi yargı merciinin re'sen araştırma yetkisinin bir unsuru olarak değerlendirmek gerekir. Örneğin, vergi dairesince yapılan ilave vergi tarhiyatı ve buna bağlı olarak kesilen vergi cezasının yasaya aykırı olduğu, vergi idaresince doğduğu iddia edilen kazanç farkının gerçekte doğmadığı sonradan ortaya konan belgelerle ispat edilebiliyorsa, anılan belgelerin yargı merciine davanın görüşülmesi sırasında kabulü yukarıda ifade edilen madde hükmü uyarınca mümkündür.⁷⁵

3.4.1.2. Vergi Mahkemelerinde Öncelikle Görülecek Davalar

“Danıştay, Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinde dosyalar, İdari Yargılama Usulü Kanunda ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Bakanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete’de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül etikleri sıra dâhilinde bir karara bağlanır.”⁷⁶

İdari Yargılama Usulü Kanunun 27/7 maddesine göre yürütme durdurulması kararı verilen dosyalar öncelikle incelenir. Aynı kanunun 39/1 ve 40/1 maddeleri gereği Danıştay’ın ve Bölge İdare Mahkemeleri bağlantılı dosyaları öncelikle ve ivedilikle inceleyip karar verir. Vergi Mahkemelerinin, Bölge İdare ve İdare

⁷⁵ Sönmez ve Ayaz, a.g.e., s. 330.

⁷⁶ Tosuner ve Arkan, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolu ve Türk Vergi Yargısı, s. 158.

Mahkemeleriyle birlikte müşterek esaslarla tespit edilenler dışında, vergi mahkemeleri 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uygulamasından doğan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer maddesine göre Takdir Komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin, davaları öncelikle karara bağlamaları gerekmektedir. Ayrıca vergi mahkemelerinin ödeme emrine karşı açılan davaları en geç 7 gün içinde karara bağlanması zorunludur (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun madde 58/4). Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.⁷⁷

3.4.1.3. Vergi Davasında İspat ve Delil

Genel olarak hukukta ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin sunulmasıdır. İspat yüküne ilişkin genel kural uyarınca, hukukta iddia sahibi iddiasını ispatlamak durumundadır. Delil ise, ispat işlemi için kullanılan araçlar olarak tanımlanabilir. Genel olarak hukukta tanık, bilirkişi, keşif, belge, ikrar gibi deliller kullanılmaktadır.⁷⁸ . İspat ve delil konusunda, vergi hukukunun kuralları esas tutmakla birlikte, medeni yargılama hukuku ve diğer yargılama hukuku dallarının belli kuralları da geçerliliği söz konusudur. Vergi yargılaması hukukunun bu konudaki düzenlemeleri ana hatlarıyla şöyledir; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesi (madde 20), geç ibraz olunan belgeler ve dava açıldıktan sonra delil tespiti (madde 58) dışında ispat ve delil ile ilgili hükümlere yer verilmektedir. Aynı kanunun HUMK'na açık yollamada bulunduğu 31'nci maddesinde yalnız bilirkişi, keşif ve delil tespiti konuları yer almakta, bu kanun ve HUMK'na atıf yapılan haller hariç vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır. Bu hükümlerin toplu irdelenmesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'na saklı tutulan haller dışında, Vergi Usul Kanunu'nun delil ve ispat ile ilgili hükümlerinin,

⁷⁷ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 406.

⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 204.

vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi yargılama aşamasında da geçerli bulunduğu sonucu çıkartılmalıdır.⁷⁹

3.4.1.3.1. Delil ve Delil Çeşitleri

Vergi Usul Kanunu'nun ispata ilişkin 3. maddesinin (b) bendinde şu ifadeye yer verilmektedir: "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği esastır (yorum ilişkisi). Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olaya ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz (vergi hukukundaki deliller). Ekonomik ya da teknik icaplara uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir (ispat yükü).

Vergi yargısında yemin delil olarak kullanılmaz. Tanık ifadelerinin delil olarak kullanılabilmesi ise, tanıkların vergiyi doğuran olay ile doğal ve açık bir ilgisinin olması durumunda mümkündür.⁸⁰

Vergi davası açıldıktan sonra, taraflar bu dava ile ilgili delillerin tespitini sadece söz konusu davaya bakan mahkemeden isteyebilirler. Bu konuda başka yargı organlarına başvuramazlar. Delillerin tespiti ile ilgili bir talep geldiğinde, Danıştay ya da Vergi Mahkemesi talebi yerinde görürse, üyelerden birisini bu işle görevlendirebileceği gibi, delillerin tespitini, mahallin idari ya da adli yargı mercilerinden de isteyebilir. Bu tür talepler acele olarak incelenir ve karara bağlanır.⁸¹

Vergi yargılaması hukukunda yararlanılabilecek çeşitli delillere değinmek gerekiyor:

⁷⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 412.

⁸⁰ Ahmet Esen, "Vergi Tarhında Şahit İfadesinin Değeri", *Maliye Postası*, S. 286, 1 Ağustos 1992, s. 7-8.

⁸¹ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 223.

- Yemin; vergi yargılaması hukukunda delil olarak kabul edilememektedir (VUK madde 3/b). Yargılamada her iki tarafa da yemin teklif edilebilmesi gerekir. Vergi uyuşmazlıklarında taraflardan biri olan devlete veya onun devrettiği yetkiyi kullanan kamu idarelerine yemin teklif edilemez. Çünkü yemin teklif edilecek kişinin gerçek kişi olması gerekir. O halde yemin, idari yargılama usulünün ve buna bağlı olarak vergi yargılama hukukunda taraflardan birinin daima devlet olmasından dolayı bu yargılama dallarının mahiyetine uymayan bir ispat aracıdır.⁸²
- Mükellefin ikrarı; vergi yargılaması hukukunda, belirli şartlarla mümkündür. Medeni yargılama hukukunda kesin delil niteliğinde olan ikrar, idari yargılamada takdiri delil konumundadır. Ancak özellikle vergi yargılaması yönünden ikrarın etkisi kesin delillere yaklaşmıştır. Hâkim ikrarı, baskı ve zorlama altında olmaksızın ve de bir bütün olarak dikkate alarak hüküm verir.
- Tanık; olaya tabii ve/veya açık ilginin bulunması halinde geçerli bir delildir. Danıştay'ın kökleşmiş içtihatlarına göre, yükümlülerle işlemde bulunan ve yükümlü ile aralarında herhangi bir husumet bulunmayan kimselerin inceleme elemanları tarafından tutanakla tespit edilen ve birbirini teyit eden ifadeleri, vergi tarhına esas olabilecek delil niteliğini taşımaktadır.⁸³ Ancak, Danıştay, tanık konusundaki herhangi bir düzenleme olmaması, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun tanıkla ilişkin hükümlerine atıf yapılmamış olması nedeniyle, yargı aşamasında tanık dinlemenin mümkün olmadığı görüşündedir. Buna karşılık uygulamada, tanık notere götürülerek beyanı alınmakta ve bu tutanak daha sonra dosyaya konulup delil olarak kullanılmaktadır. Noter, bu anlamda delil tespiti yapmaktadır.⁸⁴
- Bilirkişi; yargı aşamasında bir davanın dayandırıldığı olguların değerlendirilip, olgularda sonuçlar çıkartılmasında özel teknik bilgi ve uzmanlık isteyen konularda hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulacak kişidir.⁸⁵ İYUK bilirkişi konusunda HUMK'a açık atıfta bulunduğu için, bu kanunun bilirkişi konusundaki hükümleri aynen vergi yargısında da geçerli olmaktadır. Ancak, vergi yargılaması hukukunda bilirkişi seçimi re'sen yapılmaktadır.

⁸² Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 2.Baskı, DEÜHF. Döner Sermaye Yayınları No: 77, İzmir, 1997, s. 216-219.

⁸³ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 414.

⁸⁴ Doktrinde vergi davasında tanık beyanının delil olarak kullanılabilmesi görüşü egemendir. bkz. Kırbaş, s. 189; Kaneti, *a.g.e.*, s. 299.

⁸⁵ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 703.

- Keşif; mahkemenin uyuşmazlık konusuyla ilgili olarak olay yerinde doğrudan gözlemi, incelemesi anlamına gelmektedir.⁸⁶ İYUK keşif konusunda HUMK’a açık atıfta bulunduğundan, bu kanunun keşif konusundaki hükümleri aynen vergi yargısında da geçerli olmaktadır.
- Belge; vergi yargılaması hukukunda yararlanılabilecek delillerin bir kısmı; yükümlü tarafından yapılan bildirimler, verilen beyannameler, defter, kayıt ve belgeler, özel sözleşmeler, arama sırasında ele geçen özel notlar, mektuplar, yazışmalar deliller arasında yer almaktadır. Vergi idaresince toplanacak deliller; takdir komisyonları kararları, yoklama fişleri, inceleme, bilgi toplama, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar ile üçüncü şahısların bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgilerdir.⁸⁷

3.4.1.3.2. İspat ve İspat Yükünün Paylaşımı

Dava konusu yapılan hakkın gerçekten var olup olmadığının anlaşılması, maddi hukukun o hakkın doğumunu veya sona ermesini kendisine bağladığı vakıaların doğru olup olmadığının tespit edilmesi sonucunda mümkün olur. İşte dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı vakıaların var olup olmadıkları hakkında mahkemeye kanaat verilmesi işlemine ispat denir. Bir taraf, ancak dayandığı vakıaların doğru olduğunu veya karşı tarafın dayandığı vakıaların doğru olmadığını ispat ederek, davayı kazanır veya reddini sağlayabilir.⁸⁸

İspat yükü bazen yükümlüye, bazen de vergi dairesine yüklenmektedir.

İspat Yükünün Yükümlüde Olduğu Haller:

- Kişisel etkiye sahip mücbir sebebin varlığını ispat yükü yükümlüye aittir.
- Bir vergi muafiyeti ya da istisnasından yararlanması gerektiğini iddia eden yükümlü, yararlandırıcı işlemler bakımından durumunu ispatlamak durumundadır.⁸⁹

⁸⁶ Metin Taş, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997, s. 89.

⁸⁷ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 91.

⁸⁸ Kuru, Arslan ve Yılmaz, *a.g.e.*, s. 340.

⁸⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, *a.g.e.*, s. 202.

- Kanuni karinelerde ispat yükümlüye aittir. Peçeleme halleri kanunlarda özel olarak düzenlenmiş ise, aksi ispatlanabilir, yani bir adi kanuni karine söz konusu olduğundan, ispat yükü yer değiştirmekte ve yükümlüye geçmektedir⁹⁰.
- Kanuni ölçü uygulanması söz konusu olduğunda neden bu ölçünün altında kaldığını yükümlü ispat etmek durumundadır.
- Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa, ispatlanamayan kısım vergisi ödenmemiş kazanç olarak dönem matrahının takdirinde dikkate alınır (VUK.m.30/7).
- Takdir komisyonlarının yaptığı değerlendirmeler adi karine niteliğinde olduğundan aksi yükümlü tarafından ispatlanabilir.

İspat Yükünün İdarede Olduğu Haller:

- Peçeleme hallerinde olayın gerçek niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür.
- Yükümlü lehine kabul edilen karinelerin aksini vergi dairesinin ispat etmesi gerekmektedir⁹¹.
- İşini terk ettiğini süresi içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine bildiren vergi yükümlüsünün, faaliyetine son verdiğini ispatlaması gerekmez. Bu durumun aksinin iddia edilmesi halinde, iddiada bulunan vergi dairesince bunun ispatlanması gerekir⁹².

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin somut delillerle ortaya konulması gerektiğinden, salt varsayımlardan hareketle vergilendirmeye gidilmesi mümkün değildir.

3.4.1.4. Duruşma

Duruşma, mahkeme veya hâkim önünde görülen bir davada davacı, davalı ve varsa görgü tanıklarının dinlenmesidir. Vergi davalarında yazılı usul ve dosya

⁹⁰ A.e., s. 203.

⁹¹ Kaneti, a.g.e., s. 55.

⁹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 420.

üzerinden inceleme asıldır. Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinde açılan iptal ve belli bir miktarı aşan (2009 yılı itibariyle 7.630 TL'yi) tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı belli bir miktarı aşan (2009 yılı itibariyle 7.630 TL'yi) vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmasına karar verilebilmektedir. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarla yapılabilir. Danıştay ve mahkemeler ayrıca yukarıda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir⁹³. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.

Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. Duruşmaları başkan yönetir. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, incleme evrak üzerinden yapılır. Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildiriler. Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir⁹⁴.

Tarafların istemine rağmen duruşma yapılmamış olması bir temyiz, itiraz ya da karar düzeltme nedeni olabilir⁹⁵. Duruşma isteyen taraf, duruşma yapılınca kadar bu isteminden vazgeçebilir.

⁹³ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 405.

⁹⁴ Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 432.

⁹⁵ “.. 2577 sayılı Kanunu'nun 17'nci maddesinde öngörüldüğü şekilde, davacı şirketin ... duruşma isteği dikkate alınarak duruşma yapıldıktan sonra karar verilmesi gerekirken, bu hükme uyulmaksızın verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir...”, (Sönmez ve Ayaz, **a.g.e.**, s. 313).

3.4.1.5. Vergi Davasının Karara Bağlanması

Vergi ihtilafının konusunu oluşturan olaylar aydınlandığında, meseleler sırasıyla oya konulur ve mahkemece karara bağlanır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinde sayılan sebeplerle veya yargılama usulüne ilişkin konularda azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oy kullanırlar. Azınlıkta kalanları görüşleri, kararların altına yazılır. Özellikle vergi davalarında dava nedenleri, genellikle usul ve esasın her ikisini birden ilgilendirir. Buna göre, ilk planda usule ilişkin anlaşmazlığın oylanıp karara bağlanması, esas hakkındaki oylamanın daha sonra yapılması gerekecektir. Esasa geçildiğinde de davacı itirazı, mükellefiyete, istisna veya muafiyete, matrahın tespit şekline, vergi nispetine vb. ilişkin bulunabilir.⁹⁶

Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin (Danıştay'da düşünce veren savcının ve tetkik hâkiminin) ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. İYUK 23. maddesine göre bu tutanaklar, görüşmeye katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24. maddesine göre, mahkeme kararlarında;

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti, istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- Danıştay'da görülen davalarda, tetkik hâkimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- Duruşmalı davalarda duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraf ve vekil veya temsilcilerin ad ve soyadları,

⁹⁶Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Feryal Yayınevi, Ankara, 1988, s. 355.

- Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,
- Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- Kararın tarihi ve oybirliği ile mi oy çokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkimin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,
- Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası belirtilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 25. maddesine göre, kararların mahkeme başkanı ve üyeleri veya hâkimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mührü ve başkan yahut hâkim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir.

3.4.2. Azerbaycan Örneği

İlk incelemeler sonucu kabul edilen dava dilekçelerinin mahkemede incelenmesi için yapılacak ilk iş hâkimin davayı mahkemede incelemek için hazırlamasıdır. Hazırlık işlemleri bittikten sonra mahkeme davanın esastan incelenmesine geçileceğine dair ara karar verir. Dava duruşma yapılarak incelenir. Mahkeme davayla ilgili bütün delilleri inceledikten ve tanıkları dinledikten sonra davayı karara bağlar.

3.4.2.1. Hâkimin Davayı Mahkemede İncelemek İçin Hazırlaması

Dilekçe kabul edildikten sonra mahkeme uyuşmazlığın mahkemede incelenmesi için gereken hazırlığı yapar. Mahkemeye hazırlık ilk derece mahkemelerinde zorunlu aşamadır. Davanın mahkemede incelenmeye hazırlanması hakkında mahkeme ara karar verir. Ara kararda davanın hazırlanması hususunda görülecek işler, davanın hangi mahkeme salonunda görüleceği ve zamanı belirtilir.

Hâkim davayı mahkeme safhasına getirmek için hazırlık safhasında yapması gerekenler şunlardır:

- Davaya katılan kişilere davanın yürürlüğü konusunda bilgi vermek, onlarla birlikte uyuşmazlığın mahkemeye çıkarılması durumunu irdelemek,
- Davalının veya davalıların katılımı ile dava talebinin içeriği konusunda davacının ifadesini almak, davalı tarafından edilebilecek itirazları araştırmak, zorunlu olan durumlarda ek delillerin sunulmasını önermek, davacıya hak ve görevlerini açıklamak,
- Davalını çağırmak, davacının katılımı ile ifadesini almak, iddiaya karşı ne gibi itirazları olduğunu ve bu itirazları hangi delillerle ispatlayacağını sormak, davalıya dava ile ilgili delillerin fotokopisini davacıya göndermesi, aslını da mahkemeye sunması gerektiğini bildirmek, davalıya hak ve görevlerini açıklamak,
- Davalıların ve davacıların veya üçüncü kişilerin davaya katılma sorununu çözmek,
- Dava sonucundan menfaati olan gerçek ve tüzel kişilere davanın bakılacağı yer ve zamanı konusunda bilgi vermek,
- Tanıkların davaya çağırılması sorununu çözmek,
- Tarafların isteğiyle veya kendiliğinden bilirkişi atamak, gerekirse tercüman çağırmak,
- Tarafların isteği üzere üçüncü kişilerden deliller istemek,
- Tarafların anlaşması için tedbirler görmek,
- Gecikmesinde sakınca olan durumlarda davaya katılanları da bilgilendirerek maddi ve yazılı delilleri yerinde incelemektir.

Ayrıca hâkim davalıya 20 günlük süre içerisinde görüş veya itirazlarını ve bu itirazların dayanağı olan delileri mahkemeye sunması gerektiğini, sunulmaması durumunda davaya mevcut delillerle bakılacağını bildirmelidir. Yani davalı tarafından delillerin sunulmaması, davayı içeriği üzere incelemeye engel değildir.

Hâkim bütün bunları yaptıktan sonra eğer davanın mahkemede görülmeğe hazır olduğu kanaatine varırsa taraflara ve davaya katılanlara mahkemenin zamanı ve

yeri hakkında bilgi vermekle beraber davanın mahkemede inceleneceği hususunda ara karar vermelidir.⁹⁷

3.4.2.2. Dava Dosyasının İncelenmesi

Dilekçe mahkeme kayıtlarına alındığı tarihten itibaren 3 ay içerisinde dava incelenmeli ve karar verilmelidir. Davada taraflar talep ve itirazlarını HUMK'un 76. maddesinde sayılan ve kanuna uygun şekilde elde edilmiş delillere dayanarak kanıtlayabilirler. Davalar duruşma yapılarak incelenir. Kural olarak her davada duruşma yapılması zorunludur.

Mahkeme davayı incelerken sunulan delilleri kendiliğinden incelemeli, tarafların, üçüncü kişilerin ve şahitlerin ifadelerini almalı, bilirkişilerin görüşlerini dinlemeli, yazılı delilleri incelemeli, maddi delilleri kontrol etmeli, ses yazılarını dinlemeli, video kayıtlarını izlemeli ve davayı incelemekle ilgisi olan diğer hareketleri etmesi gerekir.

Davanın içeriği üzere incelenmesine mahkemeye başkanlık edenin sunumu ile başlanır. Başkanlık eden öne sürülen iddialar üzere tarafların ve üçüncü kişilerin düşüncelerini açıklığa kavuşturur.

3.4.2.3. Vergi Davasında İspat ve Delil

Taraflar talep ve itirazlarını kanıtlamak için HUMK'un 76. maddesinde sayılan, bu kanunda ve diğer kanunlarda belirlenmiş şekilde elde edilen bütün delillerden yararlanabilirler.

Bu deliller bilirkişilerin görüşleri, ses ve video kayıtlar, tanık ifadeleri, tarafların ifadeleri, yoklama, arama, inceleme ve bilgi toplama sonucu düzenlenen tutanaklardır. Kanunsuz yollarla elde edilmiş deliller ispat aracı olarak kullanılamaz. Deliller taraflarca ilk derece mahkemesine sunulur. Deliller kanunla belirlenmiş usul kurallarına uygun olarak mahkemeye sunulmalıdır. Usul kurallarına aykırı şekilde

⁹⁷ Esedov, a.g.e., s. 296-301.

mahkemeye sunulmuş deliller delil olarak değerlendirilemez. Örneğin: Tanıkların hâkime telefonla bilgi vermesi delil olarak değerlendirilemez. Mahkeme delilleri objektif ve tam şekilde inceledikten sonra yürürlükteki hukuk kurallarına uygun olarak değerlendirmelidir⁹⁸.

3.4.2.3.1. Delil Çeşitleri ve Delillerin Tespiti

Azerbaycan Vergi Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen delil çeşitlerine değinmek gerekiyor:

- Yemin; taraflardan birinin bir vakıanın doğru olup olmadığı hakkında Allah'ı tanık gösterip, namusu ile teyit ederek beyanda bulunmasıdır⁹⁹. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun da yemin ispat vasıtaları, yani deliller arasında sayılmamıştır. Bu durumda, vergi hukukundan kaynaklanan davalarda yemin, ispat aracı olarak başvurulabilecek vasıta, vasfı taşımamaktadır.
- Yükümlünün ikrarı; Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun da ikrar ayrı bir delil çeşidi olarak sayılmakla birlikte, 106'ncı maddede davada iştirak eden kişilerin açıklamaları başlığı altında ikrara da yer verilmiştir. Maddenin birinci fıkrası, davada iştirak eden kişilerin – ki bunların arasında davanın tarafları da vardır – açıklamalarının – ki, bunların arasında tarafların ikrarı da olabilir - tek başına delil olmayacakları bunların doğruluğunun toplanan diğer delillerle teyit edilmesi gerektiği şeklinde bir düzenleme söz konusudur. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında, “tarafların talep ve itirazlarının (savunmaları) dayanağını oluşturan vakıaların diğer tarafça ikrar edilmesi durumunda, karşı tarafın bu vakıayı gelecekte ispat etme yükünden kurtarır” şeklindeki düzenlemesiyle ikrar kurumuna yer verildiği görülmektedir. Mahkeme (hâkim), ikrarın davanın gerçek vakıalarının saklanması, bir başka deyişle bir vakıanın ikrarının, diğer vakıaların saklanması amacıyla yapıldığını veya hata, zorlama, korkutma veya yanıltma etkisi sonucu yapıldığından şüphe ederse ikrarı kesin delil olarak kabul edemez. Bu durumda ikrar, diğer delillerle, desteklenerek değerlendirilir (HUMK m.106/4). Görüldüğü üzere yükümlünün ikrarı, vergi hukukundan kaynaklanan davalarda bazen kesin, bazen de takdiri delil niteliği taşıyabilmektedir.

⁹⁸ Mahmud Mövsümov ve Famil Cabbarlı, *Azerbaycan Respublikası Mülki Prosessual Hukuku*, Kanun Neşriyatı, Bakü, 1998, s. 137.

⁹⁹ Kuru, Arslan ve Yılmaz, *a.g.e.*, s. 390.

– Tanık; Vergi Kanunu’nun açık atıf yapmasından dolayı, vergi hukukundan kaynaklanan davalarda, medeni yargılama hukukunun önemli delil çeşitlerinden sayılan tanık ifadelerinin delil olarak kullanılabileceğinden şüphe etmemek gerekir. Ayrıca Vergi Kanunu’nun 47’nci maddesinde vergi yoklamaları zamanı en az iki kişinin gözlemci olarak denetlemelere davet edilebileceği, 46’ncı maddesinde gerekirse tercüman bulundurulabileceği, 45’nci maddesinde ise vergi denetlemelerine yardım edilmesi için mütehassıs davet edilebileceği düzenlenmiştir. Gözlemci, tercüman ve mütehassısın vergi yoklamalarının neticelerinden hukuki menfaatleri etkilenmeyecek şekilde olması gerekir. Dolayısıyla vergi hukukundan kaynaklanan davalarda tanık ifadelerine başvurulması, ihtilafların çoğu zaman vergi denetimlerinin sonuçlarından kaynaklandığını da dikkate alırsak, kaçınılmaz hal olacaktır.

– Tanık ifadeleri; davanın sonucundan hukuki açıdan ilgili olmayan kişilerden, davanın ispatı için önemli olan vakalar hakkında kanunlarla belirlenmiş usul ve esaslarda alınan bilgilerdir. Davanın vakıaları hakkında malumatı olan istenilen kişi tanık olabilir.¹⁰⁰

Tanık, bildiği bilgileri ve vakıaları mahkemeye sözlü olarak bildirir. Mahkemenin talebi üzerine tanık ifadesini yazılı olarak verebilir. Tanık tarafından öğrenilme veya bilinme kaynağı gösterilmeyen bilgiler delil sayılamaz (m.104/1–2–3). Tanık, hastalık, yaşlılık, sakatlık veya başka özürü nedenlerden dolayı mahkeme davetine icap etmezse, olduğu yerde dinlenebilir (HUMK m.105/2).

– Bilirkişi; Vergi Kanunu’nun HUMK’a yaptığı açık atıf, vergi hukukunun en dinamik hukuk dallarından biri olması ve vergi ilişkisinin niteliği gereği çok fazla hesaplama, muhasebe ve diğer teknik ve özel bilgiyi gerektirmesi nedeniyle, bilirkişi kurumu vergi hukukundan kaynaklanan davalarda genellikle kaçınılmaz olarak başvuru ispat vasıtasıdır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu bilirkişinin tanımını yapmıştır. Dava görülürken, özel bilgi gerektiren soruları açıklamak için, mahkeme (hâkim) davada iştirak eden kişilerin talebi veya re’sen bilirkişi tayin edebilir (HUMK

¹⁰⁰ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 153.

m.97/1). Hukuki konuların açıklanması veya incelenmesi için bilirkişi tayin edilemez.¹⁰¹ Taraflar mutabakata vararak istedikleri kişinin bilirkişi olarak atanmasının mahkemeden isteyebilirler (HUMK m.97/2). Davada iştirak eden kişiler bilirkişi tarafından incelemek istedikleri konuları mahkemeye bildirebilirler. Bilirkişiden incelenmesi istenen konular hakkında hâkim karar verir. Hâkim, davada iştirak edenlerin bilirkişi tarafından incelenmesinin istedikleri konuların ret sebeplerinin gerekçelendirmek zorundadır (HUMK m.97/3-4). Taraflardan biri, bilirkişi incelemesinde iştirak etmekten kaçınırsa veya inceleme yapılmasına engel olursa (incelemeye gelmeme, gerekli belgeleri bilirkişiye vermeme, bilirkişi ücretini yatırmama v.s.) ve davanın vakıalarının niteliği gereği bu tarafın (incelemeye engel olan taraf) iştiraki olmadan bilirkişi incelenmesinin yapılması mümkün değilse; hâkim, hangi tarafın bilirkişi incelemesinde iştirak etmeden kaçınması veya engellemesinden ve bu tutumunun onun için hangi önem taşımasından asılı olarak, bilirkişi incelemesi istenen vakıayı ispat edilmiş veya reddedilmiş sayabilir (HUMK m.97/5). Beşinci fıkra, karşı taraf nezdinde yapılacak bilirkişi incelenmesinin talep edilmesi halinde, incelemeden kaçınan veya engel olan tarafın bu tutumu sonucu, bilirkişi incelemesi talebinde bulunan tarafın korunmasına yönelik hâkime takdir hakkı tanımakla, ispat yükünün yer değiştirmesine karar verilmesine olanak tanımaktadır.

Bilirkişi incelemesinin usul ve esasları “Devlet Mahkeme Bilirkişi İncelemesi Hakkında” 18.11.1999 tarihli kanunla düzenlenmiştir. Bu kanuna göre; mahkeme bilirkişi incelemesi, mahkemede görülmekte olan davanın vakıaları hakkında bilgi taşıma özelliğine sahip olan maddi objeler, hadiseler ve süreçler (prosesler) hakkında özel bilimsel bilgilerle tahkikat yapılmasıdır. Mahkemede, bilirkişinin yapmış olduğu incelemeler değil, bu incelemeler sonucu düzenlenen bilirkişi raporu (mütalaası) delil olma niteliğine haizdir.

Bilirkişi tayin edilmesi ara kararlar olmalıdır. Bu ara kararında; mahkemenin adı, bilirkişinin atanma zamanı, davanın taraflarının adları, bilirkişinin adı (bilirkişi incelemesi için idare görevlendirilmişse idarenin, yani resmi bilirkişinin adı) incelenmesi istenen vakıalar, bilirkişiden cevaplanması istenen sorular, bilirkişiye verilen dokümanlar, bilirkişi incelemesi ve raporun verilmesi gereken süre

¹⁰¹ A.e., s. 169.

gösterilmelidir. Ayrıca bu ara kararında bilirkişinin kasten yalan rapor (mütalaa) vermesinin cezai sorumluluğa sebebiyet vereceğinin ihtar edildiğinin belirtilmesi de gerekmektedir (HUMK m.98). Bilirkişi raporunu yazılı şekilde verir. Bilirkişi raporunda, mahkeme tarafında incelenmesi istenen konular hakkında açıklamalar ve inceleme sonucu geldiği kanaati bildirmelidir. Bilirkişi, mahkeme tarafından incelenmesi açıkça istenmeyen, ancak davanın vakıalarının ispatına önemli katkılar sağlayacağını düşündüğü konular hakkındaki mülahazalarını raporuna ilave edebilir. Bilirkişinin raporu mahkemede incelenir ve diğer delillerle birlikte değerlendirilir (HUMK m.101). Mahkemede, bilirkişi raporunun yeterince açık veya tam olmadığı kanaati hâsıl olursa, yeniden bilirkişi incelemesi veya ek rapor isteyebilir. Yeniden bilirkişi incelemesi veya ek rapor sunulması aynı bilirkişiden veya başka bilirkişiden istenebilir. Mahkeme bilirkişi raporunun esassız olduğu gerekçesiyle veya aynı veya farklı bilirkişiler tarafından verilen birden fazla rapor arasında çelişkili yönlerin ortaya çıkması durumunda, bilirkişi incelemesinin başka bilirkişiye veya bilirkişi heyetine tevdiine karar verebilir (HUMK m.102). Bilirkişinin raporu hâkimi bağlamaz, hâkim bilirkişi raporunu serbestçe takdir eder. Hâkim, bilirkişi raporunda yazılan özel ve teknik açıklamalardan, raporda varılan sonucun yanlış olduğunu takdir ederse (edebilecek düzeydeyse), bilirkişi raporunun aksine karar verebilir. Ancak, hâkim, bilirkişi raporunun aksine karar verme nedenlerini (neden kabul edilemeyeceğini) hükmünde gerekçesiyle birlikte belirtmelidir (HUMK m.103).

– Keşif; Hâkimin, dava konusu şeyi inceleyerek onun hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesine keşif denir.¹⁰² Vergi Kanunu keşif konusunda HUMK’a açık atıfta bulunduğundan, bu kanunun keşif konusundaki hükümleri aynen vergi yargısında da geçerlidir. Yazılı veya maddi delillerin mahkemeye sunulmasının imkânsız veya mahkemeye getirilmesi zor olan durumlarda, hâkim bunların yerinde veya korunduğu yerde incelenmesine karar verebilir. Hâkim, keşfe kendiliğinden karar verebileceği gibi, tarafların (veya taraflardan birinin) istemi üzerine de keşfe karar verebilir. Taraflar, keşif günü ve saati de bildirilmek suretiyle keşfe davet edilir. Tarafların gelmemesi, keşfin yapılmasına engel teşkil etmez. Gerekli durumlarda keşif incelenmesi iştirak etmek için bilirkişi ve tanıklar çağrılabilir. Çağrılan şahitler keşif sırasında dinlenebilir, bilirkişi

¹⁰² Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., s. 417.

açıklamalarda bulunabilir. Keşif bitince, keşfin yapıldığı yerde yapılan keşif sırasında yapılan işlemleri içeren tutanak düzenlenir (HUMK m.79).

– Belge; Yazılı deliller, davanın çözümlenmesi için, önemli vakıalar hakkında bilgi içeriğine sahip noter tarafından onaylanmış senetler, akitler, mukaveleler, raporlar, ticari yazışmalar ve sair senet de dokümanlardır (HUMK m.89/1). Senet bir kimse tarafından vücuda getirilen (getirttiği) ve kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belgelerdir.¹⁰³ Kanunun yalnız noter tarafından düzenlenmiş veya onaylanmış belgelerin delil olabileceğini düzenlemesi ne hukuk mantığı, ne de usul hukuku açısından isabetli değildir. Sahteliği düzenleyen tarafından iddia edilmemiş veya imzası ikrar edilmiş ya da imzası ve düzenleyen kişinin kim olduğunun kanunların öngörüldüğü şekilde kesinleşmiş adi belgelerin medeni yargılama hukukunda delil niteliğine haiz olamayacağı önemli bir eksikliktir. Kaldı ki, çeşitli yasalarda, örneğin Borçlar Kanunu'nda geçerlilik şartı olarak bazı sözleşmelerin adi yazılı şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. Adi yazılı şekilde düzenlenmiş sözleşmenin ihtilaf durumunda delil olarak kullanılamaması hiçbir mantığa sığdırılmaz.¹⁰⁴ Yükümlü nezdinde yapılan denetimler zamanı ele geçiren ve ikmalen vergi tarhının dayanağını oluşturan çeşitli adi senet niteliğindeki belgelerin delil niteliğini taşımadığını kanunun yazılı delilleri düzenleme sistematığı açısından ileri sürülememesi, ispat etme külfeti açısından imkânsızın başarılması anlamına gelmektedir ki, hukuk devleti anlayışıyla bağdaşmaz. Keza hiçbir yükümlünün vergi ödevini yerine getirmemek için yapacağı işlemleri veya tutacağı kayıtları, noterde düzenlemek veya onaylatmak şeklinde, eşyanın tabiatına aykırı bir tutum sergilemeyeceği açıktır.

Faks, elektron (bilgisayar) veya diğer kitle iletişim araçlarıyla elde edilen belgelerin, doğruluğunu belirleyebilme olanağının olması şartıyla, mahkeme tarafından yazılı delil olarak kabul edilebilir (HUMK m.89/2). Bilgisayar (elektron) teknolojisi yardımı ve elektron (şifre imza) imzanın kullanılması yoluyla sözleşme yapılması mümkündür. Bu tür sözleşmelerden çıkan uyuşmazlıklar hakkında dava açılması durumunda, elektron imzanı varlığını onaylayan belgelerin de sunulması gerekecektir. Aksi durumda hâkim (mahkeme) bu sözleşmeyi delil olarak kabul etmeye bilecektir¹⁰⁵.

¹⁰³ A.e., s. 357.

¹⁰⁴ Esedov, a.g.e., s. 158-159.

¹⁰⁵ A.e., s. 160.

– Maddi deliller; dış görünüşüne, özelliklerine, bulunduğu yere ve diğer özelliklerine (alametlerine) göre, davanın çözüme kavuşması için önemli vakıaların ispat vasıtası olan eşyalardır (HUMK m.91). Maddi delil özelliğini organik veya anorganik menşeli çeşitli eşyalar (predmetler) taşıyabilir. Örneğin, hasar görmüş eşya, kusurlu mal, tahrifat yapılmış senet vs. Maddi delilleri yazılı delillerden ayırmak gerekir. Senetler hem maddi, hem de yazılı delil niteliğine sahip olabilir. Senette bilgiler, açık ve gözle görülerek kavranılabilecek alametler (işaretler) şeklinde korunuyorsa, maddi delil; harf, rakam gibi yazı işaretleriyle veriliyorsa yazılı delil sayılır¹⁰⁶. Maddi deliller kanun olarak mahkemede korunur. Mahkemeye getirilemeyen maddi deliller oldukları yerde korunurlar, ancak getirilemeyen maddi delilleri hâkim tarafından bulunduğu yerde incelenmeli, özellikleri tasvir edilmeli, mühür altına alınmalı ve gerekirse fotoğraf veya video kayıtları yapılmalıdır (HUMK m.92). Mahkeme çabuk bozulabilecek maddi delilleri bulundukları yerde derhal incelemeli ve bu konuda tutanak tutulmalıdır (HUMK m.93).

– Ses ve video kayıtları; elektron ve diğer ses veya görüntü taşıyıcılar içindeki ses veya video kayıtları sunan veya onların celp edilmesini talep eden kişiler, bu kayıtların ne zaman, kim tarafından ve hangi şeraitte kaydedildiğini bildirmekle yükümlüdür. Kanunların izin verdiği hallerden başka, gizli yollarla elde edilen ses ve video kayıtları delil olarak gösterilemez (değerlendirilemez) (HUMK m.95). Çağımızda hızla gelişen teknoloji, yazılı hukukun her zaman önünde seyretmektedir. Ses ve görüntü kayıtları yapan araçların kötü yönde kullanılması beklenebilir olmakla birlikte, günlük yaşantımızın (ev, iş, ticaret) bir parçası haline gelen bu aygıtların, ister maddi, isterse de usul hukuku açısından kenara itilemeyeceği açıktır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu bu açıdan çağımıza ayak uydurma çabasında olmakla birlikte, kanunun şeklindeki düzenlemesi isabetli olmamıştır. Özellikle ses ve görüntü kayıtları yapan aygıtlarda zaman ayarlarının istenilen şekilde değiştirilme olanağının olmasına dikkat edilmesi gerektiği kanısındayız. Kayıtların ne zaman, kim tarafından ve hangi şeraitte (ortamda) kaydedildiğinin “bildirilmesi”yle yeterli olmamalı, söz konusu hususlar başka delillerle ispat edilmeli veya en azından diğer delillerle desteklenerek (veya birlikte) ispat vasıtası olabilmektedir. Hâkim, yukarıda

¹⁰⁶ Mirzeyeve, a.g.e., s. 265.

sayılan tüm delil çeşitlerinin toplanmasını, yargı çevresi dışında kalan yerlerden istinabe yolu isteyebilir (HUMK m.83).

Açılmış olan davayla ilgili, kendileri için gerekli olan delillerin sunulması olanağı kalmayacağı veya zorlaşacağından kaygılanmaya (ihtiyat etmeye) esas olan kişiler, bu delillerin tespit edilmesini (toplanarak güvence altına alınmasını) mahkemeden isteyebilirler (HUMK m.85/1). İleride açılacak davayla ilgili delil tespitleri kanunlarla öngörülmüş şekillerde, noter, konsolosluk veya noterlik işlemleri yapabilen diğer kişiler tarafından yapılır (HUMK m 85/2). Görüldüğü gibi, vergi davası açılıncaya kadar, yükümlü veya vergi idaresi noter veya noterlik vazifeleri icra edebilen kurum veya kişilere başvurarak delil tespiti yaptırabilecektir.

3.4.2.3.2. İspat ve İspat Yükünün Paylaşımı

Her iki taraf da taleplerinin ve itirazlarının esası gibi başvurduğu durumu ispat etmelidir. Vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların medeni yargılama usullerine göre yargılanacağı Vergi Kanunu'nun 64'ncü maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Kanunu'nun açık bir şekilde atıf yapmasından dolayı medeni usul hukukunda geçerli ispat hukukuna ilişkin kuralların (ve ispat vasıtalarının) istisnasız olarak vergi davalarında da uygulanabileceğini söyleyebiliriz. Vergi Kanunu'nun 94'ncü maddesinde kanıtlama külfetine ilişkin, ispat hukukunun temel ilkelerinden olan – bir olaydan (vakıadan) kendi lehine haklar çıkaran taraf, o olayı (vakıayı) ispat etmelidir – ilkesine paralel hüküm getirmiştir. Buna göre; verginin yanlış hesaplandığını (tarh veya tahsil) ispat etme külfeti, yükümlünün iddiası halinde yükümlünün, vergi idaresinin iddia etmesi halinde ise vergi idaresindedir. Vergi Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenen tüm delil çeşitleri vergi davalarında ispat vasıtası olabilir.

Vergi Kanunu 94. maddesine göre, verginin yanlış hesaplandığı (tarh veya tahsil edildiğini) ispat etme külfeti,¹⁰⁷ yükümlünün iddiası halinde yükümlünün, vergi idaresinin iddia etmesi halinde ise vergi idaresindedir. HUMK'nun 77'nci maddesi ispat yüküne ilişkin genel kuralı düzenlemiştir. Her bir taraf, kendi talep veya savunmalarının dayanağını oluşturan vakıayı ispat etmelidir. Herkes tarafından bilinen (hayatın olağan akışına uygun) vakıa ve durumlar çekişme konusu yapılamaz ve bunların ispatı gerekmez (HUMK m.82/1). Taraflara ve davayla ilgisi olan kesinleşmiş kararlar hâkimi bağlar (HUMK m.82/2). Bir dava sonucu verilecek kesinleşen mahkeme kararı ile belirlenmiş olan vakıaların, aynı kişilerin iştirak ettiği başka davalarda yeniden ispatı istenmez (HUMK m.82/3). Her iki taraf da, ispat yükünün kime düştüğünü gözetmeden, delil göstermişse, bu halde hâkimin ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü araştırmasına gerek yoktur (HUMK m.81). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 77'nci maddesinin ikinci fıkrasında, ispat yükünü düzenleyen genel kurala önemli bir istisna getirmiştir. Söz konusu istisna hükmüne göre, devlet organlarının, yürütme vs. organların işlemlerinin hukuka aykırılığına ilişkin davalarda, hukuka aykırılığı dava konusu işlemin tesisine dayanarak teşkil eden vakıalar ilgili idare tarafından ispat edilmelidir. Uygulamada vergi davalarının genellikle, vergi idaresinin hukuka aykırı işlem veya eylemlerinden kaynaklandığını ve bu işlem veya eylemlerin hukuka aykırılığının yükümlü tarafından ispat edilmesinin zorluğunu düşünerek, ispat yükünün kanun tarafından vergi idaresine yüklenmesi, vergi ilişkisinin zayıf tarafı durumundaki yükümlünün hak ve menfaatlerinin korunmasında önemli bir koruma sağlandığını söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi hukuku ilişkisinin niteliği gereği, vergi davalarının da bir tarafı her zaman vergi idaresi olacaktır. Vergi idaresi, yükümlüyle olan ilişkisinde işlem tesis etmek veya eylemde bulunmak suretiyle hareket edeceğinden (faaliyette bulunacağından), bu işlem veya eylemlerinin haklılığına dayanarak oluşturan vakıaların kanunla vergi idaresine yüklenmiş olması nedeniyle ispat yükünün daima vergi idaresinde olacağı konusundaki yorum yanlış olmayacaktır. Ancak, yükümlü nezdinde olan delillerin celp edilmesinin istenmesi veya yükümlü tarafından dava

¹⁰⁷ İspatlama yükü, bir yükümlülük değil, sadece bir külfettir. İspattan kaçınma veya ispatlayamamanın her hangi bir hukuki yaptırımı yoktur. (bkz. Esedov, a.g.e., s. 141).

açılırken veya sonradan sunulması ispat külfetinin yer değiştirmesine yol verilmemekle birlikte, ispat hukukunun gereği olduğu da unutulmamalıdır.

3.4.2.4. Duruşma

Vergi davaları duruşma yapılarak incelenir. Duruşma yapılması kural olarak bütün davalarda zorunludur. HUMK'nun tebligata ilişkin 11. faslında düzenlenmiş usul ve esaslara göre mahkemenin duruşma tarihini ve yerini dava taraflarına ve davaya katılanlara bildirmesi gerekir. Dava tarafına veya davaya katılanların herhangi birine duruşma tarihi ve yeri bildirilmezse ve bunun sonucu olarak bildiri yapılmayanın katılımı olmadan duruşma yapılırsa, verilerin karar usul yönünden hukuka aykırı olur.

Duruşma bu iş için özel olarak ayrılmış, duruşma salonlarında yapılır. Buradaki maksat, duruşmaların aleniliğinin sağlanmasıdır¹⁰⁸. Duruşmaları tek hâkimli mahkemelerde hâkim, kurul halindeki mahkemelerde ise mahkeme başkanı yürütür. Duruşmanın yönetimi ve disiplinini hâkim sağlar. Davada iştirak eden kişiler hâkimin hareket ve davranışlarına itiraz edebilir. Bu itirazlar duruşma tutanaklarına yazılmalıdır. Hâkim itirazlar konusunda açıklamalar verebilir. Duruşmaya başkanlık eden hâkim duruşmanın disiplini açısından gerekli gördüğü tedbirleri alabilir. Duruşmada bulunanlar bu tedbirlere uymakla mükelleftir (HUMK m.174). Davada iştirak edenler veya halka açık duruşmaya katılabilen diğer kişilerin, mahkeme salonunda oturdukları yerden yapılan yargılama işlemleri hakkında yazılı not tutma, ses kayıtları alma hakkı vardır. Video görüntüsü, fotoğraf çekimleri, canlı yayınla radyo ve televizyon yayınları yapabilmek için davada iştirak eden kişilerin onayı alınmakla hâkimin izini gerekir. Davada iştirak edenlerin hâkime “muhterem hâkim” şeklinde hitap etmeleri, ifade, açıklama veya istemde bulunmaları halinde ayakta durmaları gerekmekte olup, bu kurala yalnız hâkimin onayı ile istisnalar getirilebilir. Duruşmalara zamanında gelmeyen ve yahut duruşma disiplinini (intizamını) bozanlar mahkeme başkanı tarafından uyarılır. Duruşma düzenini bozanların eylemlerini tekrar etmesi durumunda başkan tarafından bu kişilerin duruşma salonundan çıkarılması konusunda karar verilerek, duruşmadan

¹⁰⁸ Eyvazov, a.g.m., s. 42.

men edilir. Başkan (hâkim), duruşma düzenini kaba şekilde bozan veya mahkemeye açıkça saygısızlık gösteren kişileri “emsal mali birimin”^{*} 50 misline kadar para cezasıyla cezalandırmağa veya 3 saatten 24 saate kadar tutuklu kalmasına karar vermeye yetkilidir. Duruşma düzenini bozanların eylemlerinde suç unsurları varsa hâkim (başkan) belge ve bilgileri ilgili mercileri gönderir. Duruşmaya dışarıdan dinleyici olarak katılan kişilerce, duruşma disiplini toplu halde bozulursa hâkim, davada iştirak etmeyen kişilerin tamamını duruşma salonundan çıkartılmasına karar verir. Davada iştirak edenlerin duruşma disiplini tekrar bozmaları durumuna hâkim, duruşma disiplinini bozan kişilerin, dava bitinceye kadar tüm duruşmalara veya bir kısım duruşmalara bırakılmamasına karar verebilir. Davanın konusu olan uyuşmazlığın niteliğine ve zorluk derecesine bağlı olarak, bir dava ile ilgili olarak birden fazla duruşma yapılabilir.

Davalar sözlü yargılama usulü ile yürütülür. Mahkemeye yazılı deliller sunulmuşsa, bunlar mahkemede okunmalı ve tartışılmalıdır. Duruşmada bütün katılanlar dinlenmelidir. Dava incelemesi başından sonuna kadar aynı hâkim (hâkimler) tarafından yürütülmelidir.¹⁰⁹

Kanunlara uygun şekilde elde edilmiş bütün delilleri duruşmada incelemelidir. Mahkeme ancak duruşmada incelenmiş delillere dayanarak karar verebilir.

3.4.2.5. Vergi Davasının Karara Bağlanması

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun XVI faslı mahkeme kararlarının usul ve esaslarına ilişkin kuralları düzenlemiştir. Yürürlükte olan kanuna göre, hukuk yargılamasında mahkemeler davaya/yargılamaya ilişkin iradelerini ve/veya yargılama işlemlerini yazılı şekilde karar¹¹⁰ (hüküm), ara kararı,¹¹¹ emir şeklinde verirler (HUMK.m.15). Davayı esastan çözümleyen, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren ve yukarıda sayılan karar çeşitlerinden en önemli yeri tutan mahkeme hükümleridir. HUMK’nun 216/1’nci maddesi hükmün tanımını yapmıştır. Buna göre; davayı esastan çözüme kavuşturan ilk derece mahkemesinin sonuca ilişkin iradesi/kararı

^{*} Emsal mali birim (şartı mali vahit) 2009 yılı itibariyle 1,1 AZN (1,4 USD).

¹⁰⁹ Esedov, a.g.e., s. 310-314.

¹¹⁰ Azərbaycan Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunun kullanılan terminolojik ifadesi; “katname”. (bkz **Hukuk Ensiklopedik Lügati**, Azərbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003, s. 423).

¹¹¹ Azərbaycan Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunun kullanılan terminolojik ifadesi; “karardat”. (bkz **Hukuk Ensiklopedik Lügati**, Azərbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003, s. 416).

hüküm şeklinde çıkarılır. Yüksek Mahkeme İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun “mahkeme hükümleri hakkında” 11.07.1997 tarih 2 sayılı kararın birinci bendinde, mahkeme hükmünün yargılamanın yekûn belgesi olduğu, hükmün verilmesi ile uyuşmazlık konusu hukuki ilişkide muayyenlik yaranması gerektiği, ihlal edilmiş veya çekişme konusu edilen ve hukuki koruma isteyen hakkın berpasının (eski hale getirilmesi) temin edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.¹¹²

Bütün deliller incelendikten sonra mahkemeye başkanlık eden taraflardan veya onların temsilcilerinden mahkemede daha hangi delillerin incelenmesini istediklerini sorar. Bu çeşit talepler olmadıkta başkanlık eden dava ile ilgili durumların incelenmesinin bittiğini ilan eder ve mahkeme sunumlarına geçilir. Mahkeme sunumları dava tarafları, onların temsilcilerinin ve avukatların konuşmalarından oluşmaktadır. Hâkim, mahkeme sunumlarından sonra duruşma salonuna ilan ederek karar vermek için müşavere odasına geçer. Karar çıkarıldığı zaman müşavere odasında yalnız davayı inceleyen hâkim veya hâkimler olmalıdır. Kurul halinde incelenen davalara karar oyçokluğu ile verilir.¹¹³

Karar verildikten ve imzalandıktan sonra hâkim duruşma salonuna gelir ve kararın özetini, karara itiraz etme şeklini ve süresini açıklar.

Karar tarafların bilmediği dilde düzenlendiyse karar onlara mahkemeye katılan tercüman tarafından kendi dillerinde veya bildikleri bir dilde okunmalıdır. Mahkeme kararı hâkim tarafından düzenlenmeli ve imzalanmalıdır. Mahkemenin kararı kanuna uygun ve esaslı olmalıdır. Karar, dava sonuçlandığı zaman yürürlükte olan kanunlara uygun olmalıdır. Karar anlaşan ifadeler kullanılarak düzenlenir. Karar giriş, dayanak, esas ve sonuç bölümlerinde oluşur.

Kararın giriş bölümünde kararın verilme zamanı, yeri, kararı veren mahkemenin adı, hâkim, tarafların, davaya katılan diğer kişilerin ve temsilcilerin adı ve davanın konusu belirtilmelidir. Kararın dayanak bölümünde davacının talebi, davacının itirazları ve davaya katılan diğer kişilerin ifadeleri belirtilmelidir. Kararın esas bölümünde

¹¹² Esedov, a.g.e., s. 360.

¹¹³ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 230.

davanın mahkeme tarafından belirlenen durumu, dava hakkında mahkemenin esas aldığı deliller ve mahkemenin karar verirken dayandığı kanunlar belirtilmelidir. Davalı tarafından iddia talebi itiraf edildikte kararın esas bölümünde yalnız iddianın itiraf edilmesi ve onun mahkeme tarafından kabul edildiği belirtilir. Kararın sonuç bölümünde ise iddianın tam veya kısmen kabul edilmesi veya reddedilmesi hakkında mahkemenin hangi sonuca vardığı, mahkeme harçlarının bölüştürülmesi, karara karşı üst mahkemeye başvuru süresi ve başvuru şekli belirtilmelidir.¹¹⁴ HUMK'nun 220. maddesine göre davalının gıyabında yapılan yargılama sonucu verilen hükümlerde, davalının hükmün iptali için izleyecek yol belirtilmelidir. Hükmün icra şekli, ihtiyati tedbir kararı verilmişse ihtiyati kararın durumu gösterilmelidir.

Mahkeme kararını "Azerbaycan Cumhuriyeti adına" verir. Mahkemenin kararı, dava taraflarına ve davaya katılanlara düzenlendiği tarihten itibaren 3 gün içerisinde taahhütlü postayla gönderilmeli veya mahkeme görevlileri tarafından elden teslim edilmelidir.¹¹⁵

HUMK'nun 221'nci maddesinde, devlet organlarının, yerel idarelerin (belediyelerin), sair organ ve kurumların ve bunların yetkililerinin (konumuz itibarıyla vergi idaresinin) karar ve işlem veya eylemlerinin hukuka aykırı olduğuna ilişkin mahkeme hükmünün sonuç kısmında (hüküm fıkrasında) gösterilmesi gereken hususları düzenlemiştir. Buna göre, idarenin karar, işlem veya eyleminin dayanağı olan belgenin, adı, sayısı, kabul tarihi, diğer gerekli bilgiler ile işlemi veya eylemi tahsis eden idare hakkında bilgiler, işlemin tamamen veya kısmen hukuka aykırı sayıldığına tespiti ile geçmişe şamil edilmekle doğurduğu sonuçların ortadan kaldırılmasına ilişkin idareye talimat verildiğinin, hüküm fıkrasında açıkça yazılması gerekir. Ayrıca genel düzenleyici işlemlerin iptaline ilişkin açılan davanın sonucu verilen iptal kararın, genel düzenleyici işlemi yayınlanan kurum veya mahkemenin

takdir edeceği başka yayın kuruluşlarında yayınlanması gerektiği hükmüne bağlanmıştır.

¹¹⁴ Esedov, a.g.e., s. 392.

¹¹⁵ A.e., s. 394.

Dava hakkında hüküm çıkarmış hâkim, davada iştirak eden kişilerin talebi veya onlara haber vermek suretiyle kendiliğinden aşağıda sayılan durumlarda, ek karar çıkarabilir. Aşağıda sayılan hususların birlikte gerçekleşmesi gerekmeyip, ek karar çıkarılması için her bir hususun tek başına gerçekleşmesi yeterlidir:

- Davada iştirak eden kişilerin herhangi birinin sunduğu delil veya yaptığı açıklamaların davada ileri sürülen taleplerin değerlendirilmesine dikkate alınmaması sonucu hüküm verilmesi,
- Davayı esastan karara bağlayan hâkimin, bir şeyin verilmesini veya miktarını veya davalının yapması gerekenleri göstermemesi,
- Yargılama giderlerinin hangi tarafa tahmil edildiğinin hükümde gösterilmemesi.

Karar kesinleşinceye kadar ek karar verilebilir. Davada iştirak eden kişiler duruşmaya davet edilmekle, açık oturumda ek karar konusu karara bağlanır. Ek karar verilmesi talebini reddine veya ek karar çıkarılmasına ilişkin kararlar hakkında istinaf şikâyeti yoluna gidilebilir (HUMK m.229).

Yerel İktisat Mahkemesi kararı, bu karara karşı kararın verildiği günden itibaren 1 ay içerisinde istinaf yoluyla İktisat Mahkemesine başvurulmadığı takdirde yürürlüğe girer. Eğer istinaf yoluna başvurulmuşsa o zaman İktisat Mahkemesi incelemeler sonucunda verdiği karar verildiği tarihten itibaren yürürlüğe girer. Yerel İktisat Mahkemesinin yürürlüğe giren kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulamaz.¹¹⁶

3.5. Yürütmenin Durdurulması (İhtiyati Tedbir)

Davacının davayı kazanması halinde dava konusu şeye kavuşmasını daha dava sırasında (hatta davadan önce) emniyet (güvence) altına almaya yarayan tedbirlere ihtiyati tedbirler denir.¹¹⁷ Bir başka tanımla, ihtiyati tedbirler, mahkeme kararlarının gelecekte icrasını temin etmek maksadıyla görülen ve gelecekte kararın

¹¹⁶ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 239.

¹¹⁷ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., s. 554.

icrasını zorlaştıran veya imkânsızlaştıran hallerin ortadan kaldırılmasına yönelik usulü tedbirlerdir.¹¹⁸

3.5.1. Türkiye Örneği

Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması ya da temyiz yoluna başvurulması, tersi yasada öngörülmedikçe, dava edilen idari işlemin, ya da yargı kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Şu kadar ki mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Mahkemenin bu yolda bir kararı yoksa ya da açıkça öngörülmemişse, yürütme kendiliğinden durmaz.¹¹⁹

Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kısıtlayıcı kurallar yalnız İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda değil, Anayasada yer almıştır (madde125). Dava sonuçlanana kadar bireyi yönetsel işlemlere karşı korumak gerekir. Yönetmelik işlemlerin vereceği zarar, her zaman para ile ölçülebilen, tazminat vermekle giderilebilen zararlar değildir. Kimi durumlarda, kişilerin temel hak ve özgürlükleri söz konusudur.

Yürütmenin durdurulması, iptali istenen bir idari işlemin uygulanması, iptal davasına bakan yargı merciinin kararı ile belli bir süre içinde, en geç dava sonuçlanıncaya kadar erteleyen ara kararı niteliğinde, istisnai ve geçici bir tedbirdir.¹²⁰ 1995 yılında Avrupa Konseyi'nce oluşturulan bir uzmanlar kurulunca tespit edilen Avrupa Yönetim Hukuku Genel İlkeleri'nden birisi olan "önleyici koruma" ilkesi gereğince, idari işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla açılan davalarda davacıya, karara kadar önlem alınmasını isteme hakkı tanınmalıdır.¹²¹

¹¹⁸ Bkz. Esedov, a.g.e., s. 273; Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 451.

¹¹⁹ Şeref Gözübüyük ve Güven Dinçer, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 440.

¹²⁰ Kalabalık, a.g.e., s. 322.

¹²¹ Tekin Akıllıoğlu, *İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku*, Danıştay Bürosu Yayınları, No: 59, Ankara, Mayıs 2000, s. 120; Kalabalık, a.g.e., s. 322-323.

Vergi uyuşmazlıklarında ise durum farklılık arz etmektedir. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.¹²² Bu tür davalarda mükelleflerin ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmelerine gerek yoktur. Davanın açılmasıyla birlikte yürütme kendiliğinden durur.¹²³ Vergi mahkemesince verilen yürütmeyi durdurma kararının temyiz ve itiraz aşamalarını kapsamaması söz konusu değildir. Temyiz veya itiraz aşamalarında tahsilâtın durması için ilgili yargı yerinin bu konuda karar vermiş olması gerekir.¹²⁴

Vergi uyuşmazlıklarında dava açılmasının tahsilâtı durdurması ilkesinin üç istisnası vardır:

- İşlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması,
- İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar,
- Tahsil aşamasına ilişkin işlemlere karşı dava açılması tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.¹²⁵

Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16'ncı maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.

Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz. Davacı yürütmeyi durdurma kararı aldıktan sonra idareye başvurarak kanunen geçerli teminatı göstermesi gerekir. Kanunen geçerli teminat, 6183 sayılı Kanun'un 10'ncü maddesinde sayılmıştır. Anılan maddeye göre teminat olarak kabul edilecek değerler; para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edecek milli esham ve tahvilat, ilgililer veya ilgililer lehine

¹²² Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 198.

¹²³ Sönmez ve Ayaz, *a.g.e.*, s. 355.

¹²⁴ Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 634.

¹²⁵ Gözübüyük ve Dinçer, *a.g.e.*, s. 444.

üçüncü kişiler tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır. Uygulamada genel olarak mali içerikli davaların yürütülmesinin durdurulması taleplerinde teminat istenmektedir.¹²⁶

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hâkimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir (İYUK m.27/6). Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların icaplarına göre idare, gecikmesizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Yürütmenin durdurulması kararlarının (vergi uyuşmazlıklarına ilişkin diğer mahkeme kararlarında da geçerli olduğu üzere), otuz gün içinde kamu görevlerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine tazminat davası açabilir. Ayrıca, İYUK' nun 28/6.maddesi, tazminat ve vergi davalarında, kararın geç yerine getirilmesi halinde idarenin kanuni gecikme faizi ödemek zorunda kalacağını hükme bağlamıştır.¹²⁷

Yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmemesi üzerine açılacak maddi ve manevi tazminat davalarına ilişkin süre konusunda İYUK'da bir açıklık bulunmamaktadır.

¹²⁶ Sönmez ve Ayaz, a.g.e., s. 367; Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 652.

¹²⁷ Sönmez ve Ayaz, a.g.e., s. 373.

3.5.2. Azerbaycan Örneği

Azerbaycan HUMK’da ihtiyati tedbirler “mahkeme kararının gelecekte icrasını temin etmek amacıyla görülen ve gelecekte kararın icrasını zorlaştırabilecek veya imkânsızlaştıracak hallerin ortadan kaldırılmasına yönelik tedbirler” olarak tanımlanmıştır.

HUMK’nun 157’nci maddesine göre, hâkim davada iştirak eden kişilerin¹²⁸ talebi üzerine ihtiyati tedbir kararı verebilir. Hâkimin re’sen ihtiyati tedbir kararı verebilmesi konusunda kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İhtiyati tedbir kararı yargılama bitinceye kadar istenebilir. Hükmün gelecekte icrasını güvence altına almak maksadıyla alınan ihtiyati tedbir kararı geçici niteliğe sahip olup, davayı esastan çözüme kavuşturmaz. İhtiyati tedbir kararı verirken hâkimin teminat isteyip istemeyeceği konusunda yasada herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden hâkim teminat isteyemez. Dava açılmadan ihtiyati tedbir kararı istenemez.¹²⁹

İhtiyati tedbir talebi mahkeme tarafından en kısa sürede incelenmeli ve karara bağlanmalıdır. İhtiyati tedbir kararı geçici niteliğe sahip olup, davayı esastan çözüme kavuşturmaz.

Hâkimin hükmedebileceği ihtiyati tedbirler kanunun 158’nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Davalının yedinde veya üçüncü kişilerdeki mallarının haczi (hapsi),
- Davalıya belirli eylemlerde bulunmayı yasaklamak,
- Üçüncü kişilere çekişme konusu ile ilgili eylemlerde bulunmayı yasaklamak,
- Haczin kaldırılmasına ilişkin ihtiyati tedbir kararı istenmesi halinde, malın satışının durdurulması,
- Borçlu tarafından mahkemede kanuniliği çekişme konusu yapılan icra senedine göre borcun tahsiline yönelik işlemlerin durdurulması.

¹²⁸ Davacı, davalı ve davaya müdahalede hukuki yararı olan kişiler ihtiyati tedbir isteyebileceklerdir. (Esedov, a.g.e., s. 274).

¹²⁹ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 452; Esedov, a.g.e., s. 277.

Vergi Kanunu'nun 65'nci maddesine göre, vergi yükümlüsü vergi ödevini bu kanunla öngörülmüş sürelerde yerine getirmedikte, vergi organı 5 gün müddetinde yükümlüye tarh edilmiş veya yeniden hesaplanmış vergilerin ve faizlerin ödenilmesi için bildirim yapar. Tarh edilmiş veya yeniden hesaplanmış vergi ve faizler yükümlü tarafından bildirimde gösterilen sürede ödenmezse, vergi organı yükümlünün banka hesabının bulunduğu banka veya kredi kurumuna vergi ve/veya faiz borçlarının yükümlünün hesabından tutulması için icra emri gönderir. Vergi organının Vergi Kanunu'nun 89'ncü maddesine yükümlünün mal varlığına el koyabileceği düzenlenmiştir. Buna göre, vergi organı tarafından vergi veya faizlerin ödenilmesi için öngörülmüş sürenin bitiminden itibaren üç aylık süre içinde yükümlüye bildirim yapılır. Yükümlü bu süre zarfında vergi borcunu ödemezse, vergi organı kararına istinaden vergi borcuna yetecek miktarda yükümlünün mal varlığına el konulabilir. El konulan (listeye alınan) malvarlığı üzerinde yükümlünün tasarruf yetkisi mutlak olarak kalkar. Vergi organın yukarıda açıklanan işlem veya eylemlerine karşı yükümlünün dava açması durumunda, yükümlü mahkemeden bu işlem veya eylemlerin durdurulmasını veya kaldırılmasını ihtiyati tedbir istemekle sağlayabilir.¹³⁰

Davaya bakan mahkeme, ihtiyati tedbir talebi konusunda gecikmeden karar vermelidir. İhtiyati tedbir talebi konusunda verilen karar (kabul veya ret) davada iştirak eden kişilere tebliğ edilir (HUMK m.159). İhtiyati tedbir kararının mahkeme ilamlarının icrasına ilişkin usul ve esaslarda derhal icra edilmesi gerekir. İhtiyati tedbir kararına esasen icra varakası (belgesi) verilir (HUMK m.161). Tarafların istemi üzerine hâkim, ihtiyati tedbir çeşitlerinden birini diğer tedbir çeşidiyle değiştirilebilir (HUMK m.161). İhtiyati tedbir kararı re'sen veya tarafların talebi üzerine mahkemece ortadan kaldırılabilir. Tedbirin kaldırılmasına ilişkin karar duruşmada ve davada iştirak edenlerin katılımıyla duruşmada verilir. Davanın reddedilmesiyle, ihtiyati tedbir kararı ortadan kalkmaz kararın kesinleşmesine karar etkisini korur. Ancak, mahkeme nihai kararıyla aynı zamanda veya sonradan karar verecek ihtiyati tedbirin ortadan kaldırılmasına karar verebilir. İhtiyati tedbir kararı verildikten sonra, bu kararın teminin için görülen tedbirler nihai kararın uygulanmasına kadar geçerliliğini korur (HUMK m.162). İhtiyati

¹³⁰ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 451.

tedbir kararına karşı kanun yollarına gidilebilir. İtiraz ihtiyati tedbir kararı veren mahkemeye, kararın tebliğ veya tefhimi tarihinden itibaren 10 gün içinde yapılmalıdır. İlk derece mahkemesi itirazı esaslı görürse üç gün içinde bu kararını değiştirilmesi veya iptali konusunda karar verir. İlk derece mahkeme itirazı esaslı görür ve eski kararında kalırsa, itirazın verildiği tarihten itibaren 7 gün içinde dosyayı üst mahkemeye gönderir. İhtiyati tedbir kararı hakkında itiraz yoluna gidilmesi, bu kararın uygulanmasını durdurmaz. Ancak ihtiyati tedbir kararının iptali veya ihtiyati tedbir çeşidinin değiştirilmesi hakkındaki kararlara karşı yapılan itirazlar, bu kararların uygulamasını durdurur (HUMK m.163). İhtiyati tedbir isteyen davacının bu tedbiri haksız olarak koydurduğu (davanın reddi) anlaşılırsa davalı, bu haksız tedbir nedeniyle uğradığı zararın ödenmesini davacıdan isteyebilir (HUMK m.164). İhtiyati tedbiri HUMK'nun 157'nci maddesine göre, davada iştirak eden kişilerin isteyebilecekleri yukarıda açıklandı. İhtiyati tedbir isteyen davacının bu tedbiri haksız olarak koydurduğu anlaşılması durumunda yalnız davalıya, bu haksız tedbir nedeniyle uğradığı zararın ödenmesinin isteyebilme hakkının verilmesi, madde metninin eksik düzenlenmesinden kaynaklanmakta ve kurumun amacı ile bağdaşmamaktadır. Tazminat davası haksız fiilden kaynaklanan dava şartlarına benzemekle, açılabilmesi için aşağıdaki şartların varlığına gerekir:

- İhtiyati tedbir kararının icra edilmiş olması,
- İhtiyati tedbirin haksız olması; Kanun maddesine göre ihtiyati tedbirin haksız sayılması için davanın reddine ilişkin kesinleşmiş mahkeme hükmünün olması gerekir,
- Davalının bu ihtiyati tedbirden kaynaklanan zararının doğmuş olması,

İhtiyati tedbirden kaynaklanan tazminat davası için davacının kusurlu olması şartı aranmaz. Buradaki sorumluluk kusursuz sorumluluk olup, davacının sorumlu tutulabilmesi için, ihtiyati tedbiri kötü niyetle istemiş olması ve koydurması veya bu konuda ihmalinin olması şart değil.

3.6. Vergi Davasının Sonuçları

Dava açılması üzerine mahkeme harekete geçmekle yükümlüdür. Mahkeme önüne gelen davayı karara bağlamak zorundadır. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası “Hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içinde davaya bakmaktan kaçınmaz” (madde 36) hükmüne yer vermektedir. Davanın yüzüstü bırakılması, “hakkı yerine getirmekten kaçınma” anlamına gelir ve hâkimin sorumluluğunu gerektirir. Mahkemelerden adil karar vermelerinin yanında davayı süratle sonuçlandırmaları da beklenmektedir.

Vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarını davanın yükümlü ya da vergi dairesi tarafından açılmış olması, lehte ya da aleyhte sonuçlanması ihtimallerine göre incelemekte yarar vardır.¹³¹

3.6.1. Türkiye Örneği

Mükellef tarafından açılan dava kabul edildiği takdirde (ki, bu idarenin tesis ettiği işlemin hukuka aykırı olduğunun tespiti)¹³² vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Girişilen tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır. Terkin işlemi gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi varsa iade edilir. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun 41 ve mükerrer 49’ncu maddesi uyarınca açılan davaların lehte sonuçlanması halinde emlak vergisine ait bedel ve değerlere ilişkin olarak yapılan tespitler iptal edilir.¹³³ Ancak vergi dairesi temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmeyi durdurma kararı alırsa, ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve ihtilaflı verginin tahsili yoluna gidilir.¹³⁴

Mükellef tarafından açılan davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde ise, tarh edilen vergi tahakkuk edilmiş olur. Bu durumda mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek olan vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların vergi dairesince düzenlenecek ödeme

¹³¹ Kırbaş, a.g.e., s. 188.

¹³² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 410.

¹³³ Kırbaş, a.g.e., s. 189.

¹³⁴ Sönmez ve Ayaz, a.g.e., s. 82.

ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Eğer mükellef süresi içinde yürütmeyi durdurma kararı alamazsa, ödenecek aşamaya gelmiş olan vergisinin süresi geçen taksitlerini, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödemesi gerekir. Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri göz önüne alınmaz.¹³⁵

Vergi mahkemesince uyuşmazlık konusu vergi vb.nin kısmen onanması kısmen terkin edilmesi durumunda ise, mahkemece onanan kısım, vergi dairesince ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi istenir.¹³⁶

Vergi dairesince açılan dava kabul edilirse, takdir ve tadilat komisyonlarca yapılan değerlendirme geçersiz kalır.¹³⁷ Vergi mahkemeleri, vergi dairesince yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar, takdir komisyonlarının kararlarındaki matrahları değiştirebildiğinden, hüküm kısmındaki matrah belirleyebilir. Bu durumda vergi daireleri hesaplamaları mahkemenin kararına göre yapacaktır. Davacının kısmen haklı çıkması halinde ise, tarh ve ceza kesme işleminin ya da takdir komisyonu kararının kısmen iptali söz konusu olacak ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeden mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinecektir.¹³⁸

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmesizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden

¹³⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 410.

¹³⁶ Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 440.

¹³⁷ Uluatam ve Mehtibay, **a.g.e.**, s. 245; Kırbaş, **a.g.e.**, s. 189.

¹³⁸ Uluatam, **a.g.e.**, s. 256.

sonra idarece işlem tesis edilir. Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir (İYUK m. 28).

Vergi mahkemelerince verilen kararlar yeterince açık değilse yahut birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir. Açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilir (İYUK m. 29-30).

3.6.2. Azerbaycan Örneği

İktisat Mahkemesi kararlarının sonuçları davanın yükümlü ya da vergi idaresi tarafından açılmış olması, lehte ya da aleyhte sonuçlaması ihtimallerine göre değişmektedir.

Davanın yükümlü, tarafından açılması durumunda vergi idaresinin, yere idarelerin (belediyelerin), sair organ ve kurumların ve bunların yetkililerinin karar ve hareket veya hareketsizliğin hukuka aykırı olduğuna ilişkin mahkeme hükmünün verilmesiyle yükümlü-davayı kazanmış olur. Vergi dairesinin işleminin hukuka aykırılığı tespit edilir. Kararın kesinleşmesinden itibaren üç gün içinde kararı vermiş olan mahkeme kararı hukuka aykırılığı tespit edilen idaresine gönderir. Söz konusu kararda hükmedilen ve vergi organı tarafından icra edilmekle yerine getirilmesi gerekenler açık bir dilde yazılmalıdır. Kesinleşmiş kararı tebellüğ eden vergi idaresi hükmün icra edildiğini, yani mahkemece hukuka aykırılığına hükmedilen hususların giderildiği (hukuka uygun hale getirildiğini) hakkında bir ay zarfında kararı veren mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Girişilen tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır.

Terkin işlemi gerçekleştirilir. Ödenmiş bir vergi ve/veya faiz varsa iade edilir. Kesilen para cezaları ortadan kalkar. Haciz işlemi söz konusu ise kaldırılır.

Yükümlü tarafından açılan davanın kendi aleyhine sonuçlanması halinde ise, tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur. Mahkeme yükümlünün açmış olduğu davayı reddetmekle, vergi idaresinin işleminin hukuka uygunluğunun tespitine karar vermiş olur. Bu durumda mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra bu karara göre tespit edilecek olan vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların vergi dairesince düzenlenecek ödeme bildirim ile yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Ayrıca ikmalen, re'sen ya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, vergi kanunlarında belirtilen gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir.

Vergi dairesince, açılan dava kabul edilirse, para cezası kesinleşir. Yükümlünün el konulan (haczedilen) mallarının açık artırma yoluyla satılarak vergi borcunun tahsili gerçekleşir. Vergi idaresi hesaplamaları mahkemenin kararına göre yapacaktır. Davacının kısmen haklı çıkması halinde ise, tarh ve ceza kesme işleminin ya da takdir komisyonu kararının kısmen iptali söz konusu olacak ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeden mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları mükellefe bildirmekle yetinecektir.

Mahkemelerinin esasa ve ihtiyati tedbir uygulanmasına ilişkin kararlarının isteklerine göre idare, gecikmesizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kesinleşmiş kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçmemeli ve idare aynı otuz günlük süre içinde tesis edilen işlem veya eylem hakkında kararı veren mahkemeye bildirmekle yükümlüdür. Mahkemelerin kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açabilir. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kasten yerine getirmeyen kamu görevlileri ceza kanunu hükümlerine göre sorumluluk taşırlar (HUMK.m.300).

3.7. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

Vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli vergi mahkemelerinin verdikleri nihai kararlara karşı çeşitli başvuru yolları bulunmaktadır.¹³⁹ Bu başvurulardan bazıları ilk derece mahkemesi kararının denetimi amacıyla bir üst yargı merciine, bazıları da kararı veren yargı organına yapılmaktadır. Yargı kararlarına karşı başvuru yolları, kanun yolları ve diğer başvuru yolları başlıkları altında toplanabilir.¹⁴⁰ Kanun yolları da iki kümede toplanır. Bunlardan biri “olağan yasa yolları”, diğeri “olağanüstü yasa yolları”dır. Yasa yolları ile yanlış olarak verildiği ileri sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır.

3.7.1. Türkiye Örneği

Türk Vergi Yargı Sistemindeki kanun yolları (kararlara karşı başvuru yolları), usul hukukunun önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Uyuşmazlıkları nihai olarak çözen mahkemelerin (yargıçların) da hata yapmaları mümkündür. Yargılamanın temel amacı, gerçeğe ulaşmak ve adaleti gerçekleştirmektir. Eğer yargılamada bir hata varsa, bu amaçların dışına çıkmış demektir. Bu yüzden mahkemeler nihai kararlarını verdikten sonra, bunların bir kez daha gözden geçirilmesi bütün hukuk sistemlerinde kabul edilmektedir. Buna kanun yolları adı verilmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 ve devamı maddelerinde, kanun yolları itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi şeklinde düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda itiraz, temyiz, kararın düzeltilmesi, yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına bozma olarak düzenlenen yasa yollarının yanında, yargı kararlarına karşı başka başvuru yolları da yer almaktadır. Bunlar, açıklama (İYUK m.29) ve yanlışlıkların düzeltilmesidir (İYUK m.30). Bu yollarla, kararın anlaşılmasında ve yerine getirilmesinde kolaylık sağlamak ve maddi hataları düzeltmek amaçlanmaktadır. Tarafların, açıklanması veya düzeltilmesi amacıyla başvurdukları kararlar üst mahkemelerde değil, kararı veren yargı organlarında

¹³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kalabalık, a.g.e., s. 345; Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s. 510; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 196.

¹⁴⁰ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 421.

incelenmektedir. Bu yollarla tarafların lehine veya aleyhine yeni bir hüküm tesis edilemez, mevcut karar değiştirilemez, başkalaştırılamaz veya mevcut kararın kapsamı genişletilemez ya da daraltılamaz¹⁴¹.

3.7.1.1. Olağan İtiraz Yolu

Olağan itiraz yolu henüz kesinleşmemiş olan kararlar için tanınmış bir yoldur. Olağan itiraz yoluna süresi içerisinde gidilmezse veya gidilirse verilen karar onanır ve başka bir olağan itiraz yolu da yok ise karar kesinleşir.¹⁴² İdari Yargılama Kanununda yer alan olağan kanun yolları itiraz, temyiz ve kararın düzeltilmesi yollarıdır.

3.7.1.1.1. İstinaf

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimli olarak verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edebilir. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hâkimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir. Tek hâkimli mahkemede hüküm veren hâkim, anı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz (İYUK.m.45).

İtiraz yoluna başvurulmuş olması, mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığına yürütülmesinin durdurulmasına itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir (İYUK.m.52).

Yasada “itiraz” deyimini kullanılmasına karşın, bu bir temyiz yoludur (m.45/3). İtiraz üzerine bölge idare mahkemesinin bozma kararı vererek, dosyayı yeniden karara bağlanmak üzere ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisinin olmayışı, itiraz yolu ile temyiz yolu arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır.

¹⁴¹ Karakoç, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 221–222.

¹⁴² Kuru, Arslan ve Yılmaz, *a.g.e.*, s. 726.

Kelime anlamı olarak istinaf, yeniden başlama, ilk derece – alt derece hüküm mahkemesi kararları için bir üst mahkemeye başvurmak demektir.¹⁴³

Türkiye’de İstinaf Mahkemeleri bir dönem adli yargılama sürecinde kullanılmış ve 08.04.1924 tarihli ve 469 sayılı Kanunun 9’ncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

İstinaf da bir kanun yoludur. Ancak temyizen farklı bir takım özellikler göstermektedir. Bu ayırımın iyi yapılması istinaf mahkemelerinin işlevlerinin anlaşılması bakımından önemlidir. İstinaf, alt mahkemelerce verilen kararların esas itibari ile yüksek bir mercide, yeniden incelenmesi (yeni baştan görüşülmesi) olanağını sağlar. Dolayısıyla istinaf, birinci derecede incelenerek hükme bağlanmış bir davanın fiili ve hukuki yönlerinin daha yüksek bir mahkemede, bir defa daha incelenmesini mümkün kılan olağan bir kanun yoludur.¹⁴⁴ Temyiz aşamasında ise, temyiz mercii delilleri tekrar değerlendirip maddi olay üzerinde durmaz. Bir başka deyişle temyiz mercii, uyuşmazlığın esası üzerinde değil, temyiz edilen yargı kararının doğruluğu ve yerindeliği üzerinde durarak, alt mercii kararlarında hukuki hata olup olmadığını araştırır ve hukuka aykırılık bulursa kararı ortadan kaldırmakla yetinir. Bozmadan sonra işin esasına geçilerek verilmesi temyiz başvurusunda söz konusu değildir.

3.7.1.1.2. Temyiz

Vergi mahkemesinin kurul halinde verdiği nihai kararları aleyhine, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Danıştay’a temyiz talebinde bulunabilir (İYUK m.46).

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 49/1.maddesinde temyiz sebepleri üç grup altında toplanmıştır. Buna göre;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması,

¹⁴³ Ali Çelikkaya ve İlyas Çelikkaya, “İdari Yargılama Süreci ve İstinaf Mahkemeleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 1, Ocak 2004, s. 161.

¹⁴⁴ A.e., s. 162.

- Usul hükümlerine uyulmamış olması, temyiz sebepleridir.

Temyiz işlemleri Danıştay Bakanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçelerinin 3'ncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir (İYUK m.48/1).

Vergi daireleri Maliye Bakanlığının, il özel idareleri ile belediyeler de valilerin olurlarını almadan vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna gidemezler. Uygulamada Maliye Bakanlığı, olur yetkisini, belli limitleri geçmemek şartıyla, defterdarlıklara devretmektedir. Bu sınırları geçmeyen davalarda, defterdarlıklar Danıştay'da doğrudan temyiz başvurusunda bulunmaktadır (VUK m.377).

Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya 4'ncü maddede belirtilen mercilere (veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir) verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, karar süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer (İYUK m.48).

Kararı veren Danıştay veya mahkeme, cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya kurula gönderir.

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya

Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca tekemmül ettirilir.

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

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin ödenmemiş olduğu, dilekçenin eksiklikler içerdiği ve temyiz kanuni süre geçtikten sonra yapıldığı hususlarının dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi ve kurulunca saptanması hallerinde de 2 ve 6'ncı fıkralarda sözü edilen kararlar daire ve kurulca verilir (İYUK m.48).

Temyiz yoluna başvurulmuş olması, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu karar verilebilir (İYUK m.52).

Temyizde duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlıdır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay:

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerine uyulmamış olunması, sebeplerinden dolayı incelenen karar “bozar”.
- Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın “düzeltilerek onanmasına” karar verilir.
- Yukarıdaki haller dışında mahkeme kararını “bütünüyle onar”.

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. Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay’ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilmelidir.

Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizen incelenmesinde de bu maddenin 4’ncü fıkrası (ısrar kararı) hariç diğer fıkraları kıyasen uygulanır (İYUK m.49).

3.7.1.1.3. Karar Düzeltme Yolu

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,

- Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması, hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir (İYUK m.54).

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile Bölge İdare Mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağıdırlar. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hâkimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İYUK m.54/3).

3.7.1.2. Olağanüstü İtiraz Yolu

Önce de anlatıldığı gibi Yargı yerlerinin verdikleri kararlarda ve hükümlerde haksızlıklar, yanlışlar ya da yasaya aykırılıklar olması mümkündür. Bu yanlış ve yasaya aykırılıklar, yargılama konusu eylem ve olayların meydana gelip gelmediği, meydana gelmişse geliş biçim ve nedenleri ve sanıkla ilgisi olup olmadığı konusunda olabileceği gibi delillerin değerlendirilmesinde ve yasaların uygulanmasında da olabilir.

Yasa, bazı ayrı tutumlarla, bunların giderilme çarelerini düşünmüş ve bu amaçla bazı yollar saptamıştır. Kuşkusuz bu yanlışları ve bu yasaya aykırılıkları en iyi anlayabilecek ve ortaya koyabilecek olanlar, yargılama konusu olayın ilgilileri ve taraflarıdır.

Yargılamada ilgililer iddia ve savunmalarını ortaya koymakta ve kabulünü istemektedirler. Yargı yerleri bu iddia ve savunmaları kabul etmeyerek ret ettiği hallerde bunları ileri sürenlerin, isteklerini bir kez daha inceletmek amacıyla başka bir yargı yerine başvurmaları hükmün güvencesi ve kişi haklarının korunması bakımından yararlıdır. Bu başvurmaları inceleyecek ve çözecek yerin ise karar veren yerden başka bir yer olması kuraldır. Ayrıca başvurmayı inceleme yerinin, kararı veren yerden daha üst bir yer olması da bu kuralın bir gereğidir.

Yukarıda anlatılan başvuru yolları (yasa yolları) değişik ölçülere ve görüşlere göre tanımlanmakta ve türlere ayrılmaktadır.

Daha çok Fransız hukukçularının benimsediği ve çok taraftar bulan bir görüşe göre yasa yolları, “olağan yasa yolları” ve “olağanüstü yasa yolları” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Önceki alt başlıklarda anlatılmaya çalışılan “olağan yasa yollarından” da anlaşıldığı üzere bu ayırımın ölçüsü yargı organı veya hakim tarafından verilen kararın kesinleşmiş olup olmamasıdır. Yani karar veya hüküm kesinleşmeden önce başvuru yollarına olağan, kesinleştikten sonra başvuru yollarına ise olağanüstü yollar denilmektedir. Sonraki iki alt başlıkta ise olağanüstü kanun yolları incelenmektedir.

3.7.1.2.1. Kanun Yararına Bozma

Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak verilir ve temyiz mahkemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz. Bozma kararının bir örneği ile ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete’de yayımlanır (İYUK.m.51).

3.7.1.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi, bazı ağır yargılama hatalarından ve noksanlarından dolayı, maddi anlamda kesin hükmün bertaraf edilmesini ve daha önce kesin hükme bağlanmış olan bir dava hakkında yeniden yargılama ve inceleme yapılmasını sağlayan fevkalade bir kanun yoludur.¹⁴⁵

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

¹⁴⁵ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., s. 643.

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması; sebebiyle yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemeye karara bağlanır. Yargılamanın yenilenmesi süresi, son bentte yazılı sebep için on yıl, diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (İYUK m.53).

3.7.2. Azerbaycan Örneği

İtiraz yolu, davanın taraflarına tanınan bir hukuk yoludur ki, bununla yanlış olan kararların (daha doğrusu yanlış olduğu iddia edilen kararların) tekrar incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır.¹⁴⁶

¹⁴⁶ A.e., s. 725.

Azerbaycan yargı sisteminde, verilen kararların tekrar incelenmesi ve gerekirse değiştirilmesi amacıyla olağan ve olağanüstü itiraz yolları öngörülmüştür.

3.7.2.1. Olağan İtiraz Yolları

Azerbaycan hukukunda olağan itiraz yolu üç tanedir. Bunlar istinaf, temyiz ve karar düzeltme talepleridir.

Vergi yargısında ilk derece mahkemesi Yerel İktisat Mahkemeleridir, bu mahkemelerin verdiği kararlara karşı yapılan istinaf başvurularında görevli mahkeme İktisat Mahkemesidir, istinaf mahkemesi olan İktisat Mahkemesinin verdiği kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına ise görevli mahkeme Yüksek Mahkemedir. Yüksek Mahkemenin kararına karşı karar düzeltme yoluna başvurulabilir. Karar düzeltme başvurusunu Yüksek Mahkeme Genel Kurulu inceler.

3.7.2.1.1. İstinaf

İstinaf, ilk derece mahkemelerinin yürürlüğe girmemiş kararlarına karşı bir üst mahkemeye başvuru yoludur. İstinafa alt derece mahkemesinin kararı yeniden incelenir. İstinafa ilk derece mahkemesinin kararları hem esas hem de hukuki yönünden incelenir. Temyizde ise sadece hukuki yönden incelenir.¹⁴⁷

İstinafın Özellikleri ve İstinaf Edilebilen Kararlar; Mahkeme kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulması kanunen yürürlüğe girmemiş mahkeme kararlarının yeniden incelenmesi olanağını doğurur. Birinci derece mahkemesinin kararının yeniden incelenmesi, dava taraflarının haklarının ve kanunu çıkarlarının teminatı olmakla beraber, kabul edilmiş ama yürürlüğe girmemiş mahkeme kararlarının mümkün olduğu kadar hızlı denetlenmesi usulüdür.

¹⁴⁷ Feridun Yenisey, *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s. 57.

Mahkeme kararlarının temyiz yoluyla incelenmesinden farklı olarak, istinaf yoluyla incelenmesinde istinaf mahkemesinin kararı içeriği üzere incelemek ve karar vermek yetkisi de vardır.

Genel anlamda istinaf yolunun özellikleri şunlardır:

- İstinaf mahkemesine yapılan şikâyetlerin konusu, ilk derece mahkemelerinin yürürlüğe girmemiş kararlarıdır.
- İstinaf başvurularında görevli mahkeme ilk derece mahkemelerinin üstündeki mahkemedir.
- İstinaf mahkemesi, şikâyet edilen kararı hem maddi hem de hukuki yönden inceler.
- İstinaf mahkemesi şikâyetteki delillere bağlı değildir, kararın tümünü inceler.
- İstinaf mahkemesi geniş yetkilere sahip olsa da, her zaman ilk derece mahkemelerinin denetim organı olarak kalır, ilk derece mahkemesinin yerine geçemez.

İlk derece mahkemelerinin dava konusuna bakılmaksızın tüm kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulabilmesi istinaf mahkemelerinin hem işlerini artırır hem de saygınlığını azaltır. İstinaf mahkemelerinin işlerinin artması karar vermede gecikme ve sağlıklı karar verme gibi sakıncalı sonuçlar doğurabilir. Bu durumların ortaya çıkmasını engellemek için istinaf yolu başvurularına sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre, iddia miktarı emsal mali birim miktarının bin katından az olan ve kanunla özel olarak belirlenmiş sorunlar üzere kabul edilmiş ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf yoluna başvurulamaz.¹⁴⁸

İstinaf Yoluna Başvurulabilecekler ve Başvuru Süresi; İstinaf şikâyeti taraflar, menfaati olan üçüncü kişiler ve savcı tarafından yapılabilir. Yani kararı kendi çıkarına uygun görmeyen taraflar ve menfaati olan üçüncü kişiler ilk derece mahkemesindeki davaya katılınsınlar veya katılmasınlar istinaf yoluna başvurabilirler. Savcının, istinaf yoluna başvurma hakkı aynı olayla ilgili olarak ilk derece mahkemesinde davacı olmuşsa vardır.

¹⁴⁸ Esedov, a.g.e., s. 653.

İlk derece mahkemesi olarak Yerel İktisat Mahkemelerinin yürürlüğe girmemiş kararlarına karşı istinaf yoluna ararın verildiği tarihinden itibaren 1 ay içerisinde başvurulabilir. Görüldüğü gibi istinaf yoluna başvuru süresinin hesaplanmasında esas alınan kararın verildiği tarihtir. Karar taraflara ve davaya katılan diğer kişilere düzenlendiği tarihten itibaren 3 gün içerisinde taahhütlü postayla gönderilmeli veya mahkeme görevlileri aracılığıyla elden teslim edilmesi gerekir.¹⁴⁹

İstinaf Yoluna Başvuru Şekli; İktisat Mahkemesinin, Yerel İktisat Mahkemelerinin kararlarının istinaf yoluyla inceleyebilmesi için, taraflardan birinin veya menfaati olan diğer kişilerden birinin kararı istinaf etmesi gerekir. Çünkü İktisat Mahkemesi kendiliğinden istinaf incelemesi yapamaz.

İstinaf yoluna başvuru, İktisat Mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile yapılır. İstinaf dilekçesinde aşağıdakiler gösterilmelidir:¹⁵⁰

- Şikâyetin verileceği mahkemenin adı ve adresi,
- Şikâyet veren kişinin adı, soyadı, babasının adı, ikametgâh adresi, eğer tüzel kişiye işyeri adresi,
- Şikâyet verilen kararın kabul edilme tarihi, sonuç bölümü, kararı kabul eden mahkemenin adı,
- Şikâyet veren kişinin talebi,
- Şikâyet dilekçesine eklenen diğer belgelerin listesi.

Dilekçenin tüm nüshaları, istinaf eden davacı, varsa temsilcisi veya vekili tarafından imzalanmalıdır. Temsilci veya vekil tarafından şikâyet yapıldığı zaman, bunların yetkilerini onaylayan vekâletname de dilekçeye eklenmelidir. Ayrıca dilekçeye mahkeme harcının ödenildiğini onaylayan belge de eklenmelidir.

İstinaf şikâyetinde, şikâyetinde bulunan birinci derece mahkemesine sunmadığı delillere dayanarak talepte bulunabilmesi için bu delillerin birinci derece mahkemesine sunulmasının olanaksız olduğunu ispatlaması gerekir. İstinaf dilekçesi ve ona eklenmiş

¹⁴⁹ Damet Bağirov, **Vergi Auditi**, Maarif Neşriyatı, Bakü, 2005, s. 188.

¹⁵⁰ A.e.

belgeler davayı ilk derece mahkemesi olarak inceleyip karar veren Yerel İktisat Mahkemesine verilir.¹⁵¹

İstinaf Dilekçesinin Verildiği Mahkemenin Yapacağı İşlemler; İstinaf dilekçesinin verildiği ilk derece mahkemesi olan Yerel İktisat Mahkemesi tarafından yapılan incelemeler sonucu başvurunun usulüne uygun şekilde yapılmadığı tespit edilirse, başvuru reddedilir. Bu durumlar şunlardır:¹⁵²

- a) İstinaf dilekçesi imzalamamışsa veya imzalama yetkisi olmayan kişi tarafından imzalanmamışsa,
- b) İstinaf dilekçesine mahkeme harcının ödendiğini gösteren belge eklenmemişse,
- c) İstinaf şikâyeti süresinde yapılmamışsa,
- d) İstinaf şikâyetinin kurallara uygun olarak yapıldığı tespit edildikten sonra bununla ilgili ara karar çıkarılır, bu ara karar, karşı tarafa tebliğ edilene kadar istinaf şikâyeti şikâyet veren tarafından şikâyetin iadesi ile geri alınabilir, böyle bir talepte bulunulmuşsa.

Yukarıdaki (a) ve (b) şıklarındaki durumlarda şikâyet veren eksiklikleri gidererek yeniden istinaf yoluna başvurabilir.

İlk derece mahkemesi istinaf dilekçesinin reddederse bununla ilgili ara karar çıkarır. Bu karara karşı da istinaf yoluna başvurulabilir.

İlk derece mahkemesi istinaf dilekçesini ilk önce usul yönünden ikinci aşamada ise şekil yönünden inceler. Eğer dilekçe hem usulüne hem de şekline uygun olarak verilmişse o zaman şikâyeti kabul eder ve onu dilekçeye eklenmiş diğer belgelerle beraber kabul ettiği tarihten itibaren 7 gün içerisinde İktisat Mahkemesine gönderir.

İstinaf Sebepleri; HUMK' un 385.maddesine göre istinaf incelemesi sonucunda İktisat Mahkemelerinin Yerel İktisat Mahkemelerinin kararını bozma nedenlerini açıklamaktadır. Bu bozma nedenleri birer istinaf sebepleridir. Bu sebepler şunlardır:

¹⁵¹ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 284.

¹⁵² Bağirov, a.g.e., s. 189.

- a) Maddi hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulanması;
- aa) Mahkemenin kanunu uygularken basit yanlışlık yapması (hukuk kuralının altında, maddelerin bölümünde vs. bunun gibi basit yanlışlıklar),
- ab) Uygulanması gerekmeyen kanunun uygulanması (İş Kanununun medeni hukuk uyumsuzluğuna uygulanması gibi),
- ac) Kanun yanlış yorumlanması; bu durumda mahkeme uygulanması gereken kanunu uygulasa da kanun maddesinin yanlış yorumlaması mahkemenin yanlış sonuca varmasına neden olur.
- b) Usul hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulanması; usul hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulanması ilk derece mahkeme kararlarının bozulmasına yalnız o halde esas olur ki, bu usule uymama mahkemenin karar vermesinde etkili olsun. Şikâyet dilekçesinde öne sürülmese bile hâkim aşağıdaki usul kurallarından birinin ihlal edildiği kanaatine varırsa kararı bozabilir.
- ba) Dava görevsiz veya yetkisiz mahkeme tarafından incelenmişse,
- bb) Dava taraflardan veya davaya katılan kişilerden herhangi birinin duruşma zamanı ve yeri hakkında haberdar edilmemiş olması nedeniyle o kişinin katılımı olmadan incelenmişse,
- bc) Duruşmanın hangi dilde yürütüleceği belirlenirken usul kurallarına uyulmamışsa,
- bd) Karar, davayı inceleyen hâkim tarafından kabul edilmişse,
- be) Karar, kararda gösterilen hâkim tarafından imzalanmamışsa.
- c) İstinaf mahkemesinde yeni deliller incelenirken davanın sonucunu etkileyen incelenmemiş yeni bir durum ortaya çıkarsa, mahkeme davanın bütün yönleriyle açıklığa kavuşturulmadığını gerekçe göstererek ilk derece mahkemesinin kararını bozabilir.
- d) Mahkeme kararının birbirine aykırı olan veya geçersiz delillere dayanarak verilmesi bir bozma nedenidir. Eğer davada sonuç için önem taşıyan birbirine karşı deliller varsa ve mahkeme kararında hangi esaslara dayanarak bu delillerden birinin kabul edilmesini diğerinin ise reddedilmesini belirtmemişse, bu durum dava hallerinin ispat olunmaması gibi değerlendirilir ve mahkemenin kararı bu gerekçe ile bozulabilir.

e) Mahkemenin belirlediği durum mahkeme kararına uygun gelmez ise karar esasız sayılır ve bu gerekçe ile bozulabilir. Bu aşağıdaki hallerde olur:

- ea) Kararın dayanak bölümünün sonuç bölümüne uygun olmaması,
- eb) Mahkemede esas deliller dışında iddianın konusuyla ilgisi olmayan deliller kullanılmışsa.

İstinaf İncelemesi; İktisat mahkemesi istinaf şikâyetini aldıktan sonra istinafin mümkünlüğünü inceler. Bu ilk derece mahkemesinin mümkünlük incelemesinden farklıdır. Çünkü ilk derece mahkemesinin mümkünlük incelemesinde kriter verilen dilekçesinin şekil ve usul kurallarına uygun olup olmamasıdır. İktisat mahkemesinin ise mümkünlük incelemesindeki kriteri istinaf edilen kararın konusu olan miktarının kanunla belirlenmiş sınırın üzerinde olup olmadığıdır.

Eğer İktisat mahkemesi istinaf şikâyetinin kabul edilmesinin mümkün olmadığına karar verirse, aynı ilk derece mahkemesinin kararına karşı temyiz yolu da kapanmış olur. İktisat Mahkemesi istinaf şikâyetini kabul edip veya etmemesini bir ara kararlar resimleştirir. Bu ara karara karşı temyiz yoluna başvurulabilir.

Eğer istinaf mümkün sayılırsa, mahkeme davalıya istinaf dilekçesini ve ona eklenmiş belgeleri resmi şekilde sunar. Davalı istinaf şikâyetini aldıktan sonra 20 gün içerisinde şikâyete karşı itiraz ve görüşlerini mahkemeye göndermelidir. İtiraz ve görüşler davalı, onun kanuni temsilcisi veya vekili tarafından imzalanmalıdır. Kanuni temsilci veya vekil tarafından imzalanmış itiraz ve görüşlere onların yetkilerini onaylayan vekâletname de eklenmelidir.

İstinaf şikâyeti kabul edildikten sonra İktisat Mahkemesi davanın incelenmesi tarihini belirler. Belirlenen bu tarih İktisat Mahkemesi tarafından taraflara ve davaya katılanlara bildirilir. İktisat Mahkemesi davayı, dilekçe mahkeme kayıtlarına alındığı günden itibaren 2 ay içerisinde incelemeli ve kararını vermelidir.¹⁵³

İktisat mahkemesi davayı ilk derece mahkemeleri için belirlenmiş usulde olduğu gibi, dava taraflarını ve davaya katılan kişileri, onların temsilcilerini, tanıkları,

¹⁵³ Esedov, a.g.e., s. 663.

bilirkişileri çağırmak, mahkeme hazırlığı yapmak, delilleri araştırmak, duruşma yapmak, mahkeme sunumu ve karar çıkarmak aşamalarına uyarak incelemelidir.

Duruşma başlarken mahkeme başkanı ilk önce şikâyet edilen kararı ve şikâyet eden tarafı açıklar, daha sonra davaya katılan kişilerden, temsilcilerden hangilerinin davaya katılıp katılmadığını tespit eder ve katılanların kimliğini kontrol eder, aynı zamanda görevlileri ve temsilcilerin yetkilerini inceler.

İktisat Mahkemesinde davalar bir başkan ve iki hâkimden oluşturulmuş kurul tarafından incelenir. Mahkeme başkan dava taraflarına ve davaya katılan kişilere hak ve görevlerini onların hukuki bilgilerini de göz önünde bulundurarak açıklamak zorundadır.

Davanın İktisat Mahkemesince incelenmesine, mahkeme başkanının veya hâkimlerden birinin sunumu ile başlar. Sunum yapan davanın durumunu, birinci derece mahkemesinin kararının içeriğini, istinaf şikâyetinin delillerini ve ona ait olarak yapılan itirazları, mahkemeye sunulmuş yeni delillerin içeriğini açıklar, aynı zamanda mahkeme kararının incelemesi için zorunlu olan diğer verilerle ilgili bilgi verir.¹⁵⁴ Sunumdan sonra mahkeme, duruşmaya katılan kişilerin ve temsilcilerin açıklamalarını dinler. İlk olarak istinaf şikâyetinde bulunan tarafın açıklaması dinlenir.

İktisat Mahkemesi dava taraflarının açıklamalarından sonra delilleri açıklar, yeni deliller sunmuşsa ilk önce bu delillerin ilk derece mahkemesine sunulmama nedenlerinin araştırır. Eğer İktisat mahkemesi tarafın ilk derece mahkemesine sunmadığı delilleri gecikmiş veya istinaf yolunun uzatılması amacıyla ve yahut dikkatsizlik sonucu sunulmamış olduğu sonucuna varırsa, onları reddedebilir.

Eğer yeni deliller sunulmuşsa, bu deliller araştırıldıktan sonra mahkeme başkanı gerek görürse tarafların açıklama yapmalarına izin verir. Bu açıklamalar sadece yeni delillerle ilgili olmalıdır.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 283.

¹⁵⁵ Bağirov, a.g.e., s. 186.

İktisat mahkemesi davayı hem esas hem de hukuki yönden incelediği için yeni ve eski bütün delilleri araştırır. Çünkü delilleri araştırmadan onları değerlendirmek, değerlendirmeden de onlara dayanarak nihai kararı vermek mümkün değildir.

İstinaf İncelemesi Sonunda Verilecek Kararlar; İstinaf incelemesi sonucu İktisat Mahkemesi onama kararı, esas hakkında karar veya düzelterek onama kararı verebilir.¹⁵⁶

Onama kararı; istinaf şikâyetini hem maddi hem de hukuki yönden inceleyen İktisat Mahkemesi ilk derece mahkemesi kararının hukuki ve esaslı olduğu kanaatine varırsa, istinaf şikâyetinin “temelsiz olduğu” sonucuna varır ve şikâyetin reddine karar verir, ilk derece mahkemesinin kararını onaylar.

Esas hakkında karar verilmesi; istinaf mahkemesi şikâyet verilen kararda esas veya hukuki yönden kusur olduğu kanaatine varırsa, ilk derece mahkemesinin kararını tamamen veya kısmen iptal ederek, davada olan delilleri aynı zamanda yeni sunulmuş delilleri inceleyerek, yani uyumsuzluğu esas ve hukuki yönüyle tekrar inceleyerek karar verir.

Düzelterek onama kararı; istinaf mahkemesi şikâyet verilen kararı o hallerde düzelterek onar ki, ilk derece mahkemesinin kararı kabul edilirken sadece maddi hukuk kuralları bozulmuş olsun ve bu durum delillerin yeniden incelenmesini ve yeni deliller sunulmasını gerektirmesin. Yani maddi hukuk kurallarının bozulması davanın esası ile bağlı olursa, İktisat Mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararını bozar ve esas hakkına karar verir.

İktisat mahkemesi kararı da ilk derece mahkemesi kararı gibi giriş, dayanak, esas ve sonuç bölümlerinden oluşur. Kararın giriş bölümünde; kararın verildiği tarih ve yeri, kararı veren mahkemenin adı, istinaf şikâyetinde bulunanın adı ve soyadı belirtilmelidir. Kararın dayanak bölümünde; şikâyet verilen kararın, istinaf şikâyetinin, sunulmuş delillerin, dava istinaf mahkemelerinde incelenirken tarafların yaptığı açıklamaların özeti belirtilmelidir. Kararın esas bölümünde; mahkemenin sonuca varmasında dayandığı deliller ve kanunlar belirtilmelidir. Kararın sonuç bölümünde ise istinaf mahkemesinin verdiği sonuç belirtilmelidir.

¹⁵⁶ Bağirov, a.g.e., s. 189.

İktisat mahkemesi kararında, istinaf şikâyetini reddederek ilk derece mahkemesinin kararının onamasının veya ilk derece mahkemesi kararının bozulmasının nedenlerinin ve hangi delillere dayandığını belirtilmelidir.

İktisat Mahkemesinin kararı ilk derece mahkemesi kararından farklı olarak kabul edildiği tarihten itibaren yürürlüğe girer. Ama bu İktisat mahkemesi kararına karşı temyiz yoluna başvurulmasına engel değildir.

3.7.2.1.2. Temyiz

Temyiz yoluna istinaf mahkemesinin kararı hukuka uygunluk bakımından incelenir. İstinaf mahkemesinin yürürlüğe girmiş ama kesinleşmemiş kararlarına karşı yapılan temyiz şikâyetlerini incelemekle görevli Yüksek Mahkemedir.

Temyiz Başvurusu; İktisat Mahkemesinin yürürlüğe girmiş kararlarından taraflar, menfaati olan üçüncü kişiler ve savcılar temyiz edebilir.

Üçüncü kişiler doğrudan kendileri temyiz başvurusuna bulunamazlar. Menfaatleri olduğu zaman Yüksek Mahkeme başkanına başvurarak şikâyet haklarını kullanırlar. Yüksek Mahkeme başkanı şikayeti esaslı bulursa, temyiz mahkemesinde kararın temyiz edilmesi talebinde bulunur. Savcıya temyiz yoluna başvurma hakkı, aynı olayla ilgili olarak ilk derece mahkemesinde davacı olmuşsa tanınmaktadır.¹⁵⁷

İktisat Mahkemesinin ara karar ve nihai kararlarına karşı temyiz başvuruları Yüksek Mahkemenin İktisadi Dava Daireleri Kurulu inceler.

Temyiz Başvurma Şekli ve Süresi; Temyiz başvurusu, temyiz edilen kararı vermiş İktisat mahkemesine dilekçeyle yapılır. Eğer temyiz başvurusu doğrudan temyiz mahkemesine yapılmışsa bu durumda temyiz dilekçesi reddedilmez, başvurulması gereken İktisat mahkemesine gönderilir. Çünkü İktisat mahkemesi temyiz dilekçesinin usul ve şekil yönünden inceler ve eğer kanuna uygun olduğu kanaatine varırsa temyiz mahkemesine gönderir. Temyiz dilekçesinde: temyiz dilekçesinin verileceği mahkemenin adı ve adresi, temyiz edenin adı, soyadı,

¹⁵⁷ Esedov, a.g.e., s. 694.

babasının adı, işyeri adresi, ikametgâh adresi, davadaki durumu, temyiz edilen ara kararı veya nihai kararı veren mahkemenin adı, kararın verilme tarihi, davanın konusu, temyiz edenin talebi, maddi veya usul hukuk kurallarının ihlal edilmesinin veya doğru uygulanmamasının neler olduğu¹⁵⁸ ve dilekçeye eklenen belgelerin listesi belirtilmelidir.

Temyiz incelemesinde işin esas yönü değil, hukuki yönü incelendiği için delillerin sunulması gerekmez. Temyizde hangi maddi veya usul hukuk kurallarının ihlal edildiği veya yanlış uygulandığı kesin olarak açıklanmalıdır.

Dilekçe, başvuruda bulunan tarafından imzalanmalıdır. Eğer dilekçe vekil veya kanuni temsilci tarafından verilirse onlar tarafından imzalanmalı, onların yetkilerini onaylayan belge de dilekçeye eklenmelidir.

HUMK' un 405.maddesine göre, temyiz yoluna, İktisat Mahkemesinin verdiği ara karar veya nihai kararın taraflara tebliğ edildiği tarihinden itibaren 3 ay içerisinde başvurulabilir. Tebliğ HUMK' un 11' nci faslına uygun olarak yapılmalıdır.

Temyiz Dilekçesinin Verildiği Merciin Yapacağı İncelemeler; Temyiz dilekçesi İktisat Mahkemesine verilir. Temyiz dilekçesini alan İktisat Mahkemesinin ilk yapacağı iş bu dilekçenin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlemediğini incelemektir. Ayrıca İktisat Mahkemesi temyiz başvurusunun süresinde yapılıp yapılmadığını da inceler. Çünkü temyiz başvurusunun usulüne uygun olarak düzenlenmesi ve süresinde yapılmaması başvurunun reddedilmesi sonucun doğurur.

HUMK' un 408. maddesine göre, temyiz başvurusunu inceleyen İktisat mahkemesi aşağıdaki hallerde bu başvuruyu reddeder:

- a) Temyiz dilekçesi imzalanmamışsa veya dilekçe imzalama yetkisi olmayan görevli tarafından imzalanmışsa,
- b) Şikâyet ara kararı veya nihai kararı veren mahkeme aracılığıyla gönderilmemişse,
- c) Temyiz dilekçesine mahkeme harcının ödenildiğini gösteren belge eklenmemişse,

¹⁵⁸ Bağirov, a.g.e., s. 190.

- d) Temyiz şikâyeti kanunla belirlenmiş sürede yapılmamışsa ve sürenin uzatılması için talepte bulunulmamışsa,
- e) Temyiz şikâyetinde maddi veya usul hukuk kurallarının ihlal edilmesinin veya yanlış uygulamasının neler olduğu belirtilmemişse.

(a), (c), (d) ve (e) şıklarındaki durumlarda temyiz başvurusu İktisat Mahkemesi tarafından, (b) şıkkındaki durumda ise Yüksek Mahkeme tarafından dilekçe reddedilir.

Ayrıca temyiz başvurusunun kabul edilmesi ile ilgili ara kararın dava taraflarına gönderildiği tarihe kadar şikâyete bulunan tarafından şikâyetin iadesi istemiyle dilekçe verilmişse temyiz dilekçesi hangi mahkemede ise o mahkeme tarafından iade edilir.

Temyiz başvurusunun reddedilmesi veya iade edilmesini İktisat Mahkemesi veya Yüksek Mahkeme ara kararla resmileştirilir. Bu ara kararda reddedilme veya iade edilmenin nedeni açık bir şekilde belirtilmelidir. İktisat Mahkemesinin bu ara kararına karşı temyiz yoluna başvurulabilir.¹⁵⁹

Temyiz başvurusu reddedildiğinde başvurudaki eksiklikler giderildikten sonra yeniden temyiz başvurusu yapılabilir.

Temyiz Nedenleri; HUMK' un 418.maddesi Yüksek Mahkemenin İktisat mahkemesi kararlarını bozma nedenlerini açıklamaktadır. Bu bozma nedenleri birer temyiz nedenleridir. Bu nedenler:

- Usul hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulanması; Bu usul hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulanması İktisat mahkemesinin nihai kararının veya ara kararının bozulmasına o halde esas olur ki, bu usul kurallarına uymama kararın verilmesinin etkilesin.
- Maddi hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulaması; Bu nedenler istinaf yolundaki bozma nedenleriyle aynıdır.

Yüksek Mahkeme başvurudaki delillere bakmaksızın aşağıdaki hallerde İktisat Mahkemesinin nihai kararını veya ara kararını bozar:

¹⁵⁹ Esedov, a.g.e., s. 700.

- Dava incelenmesi gereken mahkeme kurulu dışındaki bir mahkeme kurulu tarafından incelenmişse,
- Nihai karar veya ara karar hâkimlerden biri tarafından imzalanmamışsa veya kararda belirtilmeyen hâkimler tarafından imzalanmışsa,
- Dava tarafları veya davaya katılan kişilerden herhangi birinin duruşma zamanı ve yeri hakkında bilgilendirilmemiş olması sonucu o kişi katılmadan duruşma yapılmışsa,
- Mahkeme davaya katılamayan kişilerin hak ve görevleri ile ilgili hukuklarının ihlaline neden olan nihai karar veya ara karar vermişse,
- Mahkeme nihai kararında veya ara kararında kararın gerekçesini belirtmemişse,
- Duruşmanın hangi dilde yürütüleceği belirlenirken usul hukuk kurallarına uyulmamışsa.

Temyiz Mahkemesinin Dilekçeyi Aldıktan Sonra Yapacağı İşlemler; Eğer temyiz başvurusu usulüne uygun olarak ve süresinde yapılmışsa o zaman İktisat Mahkemesi temyiz dilekçesini dava ile ilgili diğer verilerle birlikte Yüksek Mahkemeye gönderir. Temyiz dilekçesini alan Yüksek Mahkeme temyiz şikâyetinin yürürlüğe konulması ile ilgili ara karar verir.¹⁶⁰ Bu ara kararı verdikten sonra Yüksek Mahkeme temyiz dilekçesinin fotokopisini karşı tarafa ve davaya katılan diğer kişilere gönderir. Dilekçeyle beraber ona eklenmiş belgeler ve temyiz şikâyetinin yürürlüğe konması ile ilgili ara kararda gönderilir.

Karşı taraf temyiz dilekçesinin ve diğer belgeleri aldığı tarihten itibaren 20 gün içerisinde temyiz şikâyetine ilişki itiraz veya açıklamalarını Yüksek Mahkemeye göndermelidir. İtiraz veya açıklama yazılı şekilde düzenlenmeli, deliller açıkça belirtilmelidir. İtiraz veya açıklama karşı tarafça veya onun kanun temsilcisi veya vekili tarafından imzalanmalıdır.¹⁶¹

HUMK' un 413. maddesine göre, Yüksek Mahkeme dava taraflarının talebiyle İktisat Mahkemesinin verdiği nihai kararı veya ara kararı ve Yerel İktisat

¹⁶⁰ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 297.

¹⁶¹ Esedov, a.g.e., s. 703.

Mahkemesinin onlara bağı olan nihai kararının veya ara kararının yürürlüğünü temyiz incelemesi sonuna kadar aşağıdaki durumlarda durdurabilir:

- Dava tarafları veya davaya katılanlar çok çocuklu aileye sahipse,
- Dava tarafları veya davaya katılanlar çalışma gücünü kaybetmesi sonucu veya aileye bakmakla yükümlü olanın hastalanması, sakat kalması veya ölmesi sonucu aile ağır ekonomik sıkıntıya düşmüşse,
- Dava tarafları veya davaya katılanlar yaşadıkları yeri kaybetmiş ve başka yaşamlarını sürdürecek yerleri yoksa.

Bu nedenler kanunda kesin olarak belirtilmiştir, bunların dışında herhangi bir nedenle kararın yürürlüğü durdurulamaz. Kanunda sayılan bu nedenler Sovyetler Birliği zamanı uygulanan kanunlarından günümüzde uygulanan kanunlarına geçmiş bir uygulamadır. Sosyalist sistem değerleri ve Sovyetler Birliğinin nüfuz politikası göz önünde bulundurularak belirlenen bu nedenler, serbest piyasa ekonomisinin gerçeklerine aykırı düşmektedir.

Kararın yürürlüğünün durdurulması talebini mahkeme kurul halinde ve tarafların katılımı olmadan inceler. Kararın yürürlüğünün durdurulması talebi kabul edilirse bunu Yüksek Mahkeme ara kararla resimleştirir ve bu ara kararı mahkeme kararını yerine getiren organa gönderir.

Temyiz İncelemesi ve İnceleme Sonucunda Verilecek Kararlar; Yüksek Mahkemenin İktisadi Dava Daireleri Kurulu temyiz başvurusunu temyiz defterine kayda aldığı tarihten itibaren 2 ay içerisinde incelemeli ve kararını vermelidir. Yüksek Mahkemenin İktisadi Dava Daireleri Kurulu temyiz incelemeleri sonucu şu kararlardan birini verir:¹⁶²

Onama kararı; temyiz edilen nihai kararda veya ara kararda bozma nedenlerinin bulunmaması durumunda temyiz mahkemesi temyiz talebini reddederek İktisat Mahkemesinin kararını onaylar.

Düzelterek onama kararı; temyiz incelemesi sonunda nihai kararda veya ara kararda yalnızca maddi yanlışlıklar bulunduğu ve bu yanlışlıkların düzeltilmesi deliller

¹⁶² Bağirov, a.g.e., s. 189.

incelenmede mümkün olduğu takdirde nihai kararın veya ara kararın düzeltilerek onanmasına karar verir.

Bozma kararı; Yüksek Mahkemenin İktisadi Dava Daireleri Kurulu temyiz incelemesi sonucu İktisat Mahkemesinin nihai kararında veya ara kararında bozma sebeplerinden herhangi biri varsa kararı bozar ve dosyayı nihai kararı veya ara kararı veren mahkemeye gönderir.

Kısmen onama, kısmen bozma kararı; nihai kararda veya ara kararda çeşitli uyuşmazlıklar çözülmüş olabilir. Bunlardan bir kısmı hakkında verilen karar hukuk ve usule uygun olabildiği gibi diğer bir kısmı hakkında verilen karar bozmayı gerektirebilir. Bu durumda Yüksek Mahkemenin İktisadi Dava Daireleri Kurulu nihai kararın veya ara kararın bir kısmını onaylar, bir kısmı hakkında ise bozma kararı verir. Temyiz mahkemesi kararın onaylanan kısmını da kararında belirterek, bozma kararı verilen kısmın yeniden incelenmesi için İktisat Mahkemesine gönderir.

Temyiz incelemesi sonucu verilen karar bütün hâkimler tarafından imzalanmalı ve kararda; karar veren mahkemenin adı, davanın konusu, kararın verilme tarihi, mahkeme kurulu ve dava incelemesindeki diğer görevlilerin yetkileri ve soyadları, temyiz başvurusunda bulunan ve davaya katılan kişilerin adları ve soyadları, davayı inceleyen ilk derece mahkemesinin ve istinaf mahkemesinin adı, dilekçe numarası, nihai kararın veya ara kararın verildiği tarih ve onları vermiş hâkimlerin soyadları, verilen nihai kararın veya ara kararın kısa özeti ve temyizle ilgili öne sürülmüş esaslar, temyiz şikâyetiyle ilgili karşı tarafın itirazında belirttiği deliller, duruşmaya katılanların ifadeleri, istinaf mahkemesi kararı bozuldukta istinaf mahkemesinin maddi hukuk ve usul hukuk kurallarının ihlal edilmesi veya yanlış uygulanmasıyla ilgili temyiz mahkemesinin delilleri ve temyiz incelemesinin sonuçları belirtilmelidir (HUMK m.419).

Karar dava taraflarına ve davaya katılan diğer kişilere, verildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde taahhütlü postayla gönderilmeli veya mahkeme görevlilerince elden teslim edilmelidir. Karar verildiği günde yürürlüğe girer ama kesinleşmez.¹⁶³ Çünkü temyiz yolu mahkemesinin kararına karşı karar düzeltme yoluna başvurulabilir.

¹⁶³ Esedov, a.g.e., s. 710.

Temyiz şikâyeti incelendikten sonra dava dosyası, Yüksek Mahkemenin kararının içeriğine bakılmaksızın şikâyet verilmiş kararı veren İktisat Mahkemesine gönderilir. Dava dosyasına Yüksek Mahkemenin temyiz incelemesi sonucu verdiği karar da eklenir.¹⁶⁴

3.7.2.1.3. Karar Düzeltme Yolu

Karar düzeltme yolunda temyiz mahkemesi kararları maddi hukuk ve usul hukuk kurallarına uygunluğu açısından incelenir. Karar düzeltme yolu şikâyetleri AC. Yüksek Mahkemesi Genel Kurulu tarafından incelenir. Bu kurul Azerbaycan Cumhuriyetinin en yüksek mahkeme kademesi olduğundan dolayı kararın karar düzeltme yoluyla incelenmesi mahkeme kararlarının olağan kanun yoluyla incelenmesinin sonuncu aşamasıdır. Yüksek Mahkeme Genel Kurulu yeniden yargılama yapmaz, Yüksek Mahkeme İktisadi Dava Dairesinin kararlarının hukuka uygunluğunun denetler.

Karar Düzeltme Yoluna Başvurma Şekli, Süresi ve Usulü; Temyiz yoluna başvuruda olduğu gibi karar düzeltmede tarafların, üçüncü kişilerin ve savcının başvuru hakkı vardır.

Taraflar karar düzeltme haklarının avukatlarıyla beraber kullanabilirler. Avukatlarından bağımsız olarak karar düzeltme yoluna başvuramazlar. Avukatların katılımının zorunlu tutulması ile tarafların haklarının ve kanunu çıkarlarının daha sağlıklı korunması ve avukatların şikâyetinde önemli hukuki noktaları ön plana çıkarak kararın daha sağlıklı incelenmesini amaçlanmıştır.

Üçüncü kişiler menfaatleri olduğu zaman karar düzeltme başvurusunun temyiz başvurusunda olduğu gibi AC. Yüksek Mahkemesi Başkanına başvurarak kullanırlar. Yüksek Mahkeme başkanı şikâyeti uygun gördüğü takdirde Yüksek Mahkeme Genel Kuruluna talepte bulunarak karar düzeltme başvurusunda bulunur.

¹⁶⁴ Mövsümov ve Cabbarlı, a.g.e., s. 303.

Savcının karar düzeltme yoluna başvurabilmesi için davanın önceki herhangi bir aşamasında iddiacı olması gerekir. Savcı karar düzeltme yoluna temyiz aşamasında verilen karara itiraz ederek başvuru hakkını kullanır.

Karar düzeltme başvuru dilekçeleri AC. Yüksek Mahkemesi Başkanlığına verilir. Karar düzeltme yoluna Yüksek Mahkeme İktisadi Dava Dairesinin karar verdiği tarihten itibaren 2 ay içerisinde başvurulabilir. Bu başvuru süresi kesindir. Karar düzeltme süresi geçtikten sonra karar düzeltme yoluna gidilemez ve mücbir sebep nedenleri öne sürülerek süre uzatılamaz.

Karar düzeltme dilekçesinde; şikâyetin verildiği mahkemenin adı ve adresi, şikâyet veren kişinin adı ve soyadı, işyeri adresi, ikametgâh adresi ve davadaki konumu, şikâyet edilen kararın verilme tarihi, sonuç bölümü ve karar veren mahkemenin adı, şikâyeti veren kişinin talebi ve şikâyete eklenen belgelerin listesi belirtilmelidir.

Karar düzeltme dilekçesi, başvuru, taraflarca yapılmışsa onlar tarafından, Yüksek Mahkeme başkanı tarafından yapılmışsa Yüksek Mahkeme başkanı tarafından, savcı tarafından yapılmışsa savcı tarafından imzalanmalıdır. Yüksek Mahkeme başkanı karar düzeltme talebinde bulunduğu zaman başvuruya onun verilmesine esas olan dilekçe de eklenmelidir.

Yüksek Mahkeme başkanlığı, verilen karar düzeltme başvuru dilekçesini diğer belgelerle beraber Yüksek Mahkeme Genel Kuruluna gönderir. Bu kurul kendisine gelen karar düzeltme başvuru dilekçesini ve diğer belgeleri davanın karşı tarafına gönderir.¹⁶⁵

Karar Düzeltme Nedenleri; HUMK' un 424. maddesinde karar düzeltmede temyiz mahkemesinin kararına bozma nedenleri belirtilmiştir. Bu bozma nedenleri birer temyiz sebebidir.

- Temyiz mahkemesi kararını, AC. Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiş hukuk kuralına esasen vermişse; mahkeme kararını Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş karara esasen verilmesi, uygulanması

¹⁶⁵ Esedov, a.g.e., s. 715–718.

gereken hukuk kuralının uygulanması gibi değerlendirilir ve bu kararın bozulmasına sebep olur.

- Temyiz mahkemesi duruşmaya çağırılmamış kişilerin hak ve görevleri ile ilgili konuları incelemiş ve bunun sonucu olarak onların hukuklarını ihlal eden karar almışsa, karar düzeltme aşamasında bu karar bozulur.
- Temyiz mahkemesi kararının dayanağı olan veriler esaslı değilse; temyiz mahkemesi kararında, İktisat mahkemesi tarafından verilen kararın hukuka aykırılık nedenlerini göstermekle vardığı sonucun dayanağını belirtmelidir. Kararda onun dayandığı verilerin olmaması dava sonuca yanlış karar verilmesine sebep olur ve karar bu nedenle karar düzeltme aşamasında bozulabilir.
- Temyiz mahkemesi kararının sonuç bölümü kararın dayanak bölümüne uygun olmazsa karar düzeltme aşamasında bozulabilir.

Karar Düzeltme İncelemesi Sonunda Verilecek Kararlar; Karar düzeltme yolunda davanın incelenmesine Yüksek Mahkeme başkanı tarafından seçilen, davanın önceki aşamalarına katılmamış hâkimin sunumuyla başlanır. Hâkim sunumunda şikâyetin delilleriyle ilgili bilgi verir. Yüksek Mahkeme Genel Kurulunda incelemesi sonucu kararlar oy çokluğuyla verilir.

Yüksek Mahkeme Genel Kurulu karar düzeltme incelemeli sonucu şu kararlardan birini verebilir:¹⁶⁶

Onama kararı; Karar düzeltme yoluna başvuru kararda bozma nedenlerinin bulunmaması durumunda şikâyet reddedilerek karar onanır.

Düzelterek onama kararı; Karar düzeltme incelemesi sonunda kararda yalnızca maddi yanlışlıklar varsa ve bu yanlışlıkların deliller değerlendirilmeden düzeltilmesi mümkün ise karar düzeltilerek onanır.

Kısmen onama, kısmen bozma veya tam bozma; Karar düzeltme başvurusunu inceleyen mahkeme temyiz mahkemesinin kararını tam veya kısmen ve onunla bağlı olarak istinaf mahkemesinin nihai kararını veya ara kararını tam veya kısmen bozar ve dosyanı yeniden incelenmesi için İktisat mahkemesine gönderilmesine karar verebilir.

¹⁶⁶ A.e., s. 719.

Yüksek Mahkeme Genel Kurulu karar düzeltme incelemesi sonunda, temyiz mahkemesinin kararını ve ona bağlı olan istinaf mahkemesinin kararını hukuka aykırı bulursa her iki kararı da bozar ve işi yeniden incelemesi için aynı İktisat mahkemesine gönderir. Sadece temyiz mahkemesinin kararının hukuka aykırı olduğu sonucuna varılırsa bu karar bozulur ve dava yeniden incelenmesi için temyiz mahkemesine gönderilir.

Yüksek Mahkeme Genel Kurulu karar düzeltme incelemesi sonunda verdiği kararda; karar düzeltme mahkemesinin adı, kararın verilme tarihi ve yerini, karar düzeltme başvuru şeklinin ve başvuran kişinin adını, şikâyet edilen mahkeme kararını, verilen kararın esas aldığı kanun ve karar düzeltme incelemesi sonunda verilen karar belirtmelidir.

Yüksek Mahkeme Genel Kurulu tarafından verilen karar Yüksek Mahkeme Başkanı tarafından imzalanır ve dava taraflarına ve davaya katılanlara gönderilir.

3.7.2.2. Olağanüstü İtiraz Yolu Olan Yargılamanın Yenilenmesi

Temyiz ve karar düzeltme yolunda olduğu gibi, yargılamanın yenilenmesinin de konusu yürürlüğe girmiş mahkeme kararlarıdır. Ama temyiz ve karar düzeltme yolundan farklı olarak yargılamanın yenilenmesinin konusu olan karar kesinleşmiş karardır. Ayrıca yargılamanın yenilenmesinde temyiz ve karar düzeltmeden farklı olarak mahkemenin yanlışları değil mahkeme kararının bozulmasının gerektiren durumun olup olmadığı araştırılır.¹⁶⁷

3.7.2.2.1. Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri ve Başvurulacak Mahkeme

Yürürlüğe girmiş ve kesinleşmiş mahkeme kararları yargılamanın yenilenmesi yoluyla yeniden incelenebilir. HUMK' nun 432. maddesine göre yargılamanın yenilenmesi yoluna;

¹⁶⁷ Bağirov, a.g.e., s. 191.

- Mahkeme kararı verildikten sonra hükmü etkileyecek nitelikteki belgenin ele geçmesi,
- Kanuna aykırı ve esassız verilmesine neden olan şahidin bilerek yalan ifade vermesi, bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor vermesi, tercümanın bilerek yanlış tercüme etmesi, belgelerin ve delillerin sahteliği,
- Kararının verilmesi için esas alınmış mahkeme kararının bozularak geçerliliğini kaybetmesi, durumlarına başvurulabilir.

Yargılamanın yenilenmesi yolunda başvuruyu inceleyecek mahkeme Yüksek Mahkeme Genel Kuruludur.

3.7.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesine Başvuru Şekli, Süresi ve İnceleme Sonunda Verilecek Kararlar

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu dava taraflarınca yapılabilir. Başvuru yargılamanın yenilenmesi nedeninin öğrenildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde yapılabilir. Ayrıca taraflar hiçbir şekilde yargılamanın yenilenmesi nedeninin ortaya çıktığı tarihten itibaren 3 yıl geçtikten sonra bu nedenle başvuruda bulunamazlar.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu Yüksek Mahkemeye bir dilekçeyle yapılır. Dilekçede, yeniden incelenmesini istedikleri karar, yargılamanın yenilenmesini gerektiren esaslar, deliller, kanunu sürelerle uyulması ile ilgili bilgiler ve kararın bozulmasını gerektiren veriler belirtilmelidir. Ayrıca başvuruda bulunan dilekçeye esaslandığı belgelerin aslını ve fotokopisini de eklemelidir.

Yargılamanın yenilenmesi başvurusunda bulunan, karşı tarafa başvuru dilekçesini ve ona eklenmiş belgelerin fotokopisini göndermelidir. Başvuru dilekçesine de bu belgeleri karşı tarafa gönderdiğini onaylayan belgeleri eklemelidir.

Başvuru süresinde yapılmadığında ve dilekçeye, başvuru dilekçesinin ve ona eklenen belgelerin karşı tarafa gönderildiğini onaylayan belge eklenmediğinde dilekçe başvuruda bulunana iade edilir. Eğer başvuruda herhangi bir eksiklik olmazsa Yüksek Mahkeme Genel Kurulu başvuruyu inceler ve kararını verir. Genel Kurul

incelemeleri sonucunda ya başvuruyu reddeder ya da başvuruyu uygun bulup mahkeme kararını bozar. Genel Kurul inceleme sonucunu ara kararla resmileştirir.¹⁶⁸

Mahkeme kararı bozulduğu zaman iş yeniden incelenmesi uygun olan ilk derece mahkemesine gönderilir. İlk derece mahkemesi işi içeriği üzere yeniden inceler ve karar verir. İlk derece mahkemesinin bu kararına karşı kanunlarla belirlenmiş şekilde istinaf yoluna başvurulabilir.

¹⁶⁸ Esedov, a.g.e., s. 725-729.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıkları genel olarak, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden doğmaktadır. Bu uyuşmazlıklarda genellikle davalı pozisyonunda vergi idaresi; davacı pozisyonunda ise mükellef, vergi sorumlusu ya da ceza muhatabı yer almaktadır. Vergi uyuşmazlığında, idare ile mükellefin, sorumlunun ya da muhatabın karşı karşıya geldiği konular, genellikle verginin eksik ödenmesi, zamanında ödenmemesi ya da hiç ödenmemesi sonucu hazinenin uğradığı vergi kayıplarını önlemek amacıyla idarece yapılan tarhiyatların kanuna uygun olarak yapılmadığı ve dolayısıyla fazlaca vergi alındığına ilişkin uyuşmazlıkları kapsamaktadır.

Bu aşamada tarafların önünde iki yol vardır. Bu başvuru yolları temelde idari çözüm yolları ve yargı yoludur. İdari çözüm yollarından birisini seçmek isteyen mükellef uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah ile düzeltme yollarından birisini seçmek zorundadır. Uzlaşma yolunu seçtiği takdirde durum komisyonlara intikal etmekte, bir tarafta devlet adına idarenin elemanları maksimum vergiyi tahsil etmeye çalışmakta diğer tarafta ise vergi borçlusu ise en az vergiyi ödemek amacıyla idareyle bir nevi pazarlık etmektedir.

Türkiye’de ve gelişmiş batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma müessesinin çok geniş bir şekilde uygulanması görülmektedir. Bu yüzden vergi ihtilaflarının çok önemli bir kısmının yargı organlarına gitmeden, önce idari aşamada uzlaşma yoluyla çözmeye özen gösterilmektedir. Bir uzlaşma sağlanamaması durumunda ise yargı organlarına gidilmesine müsaade edildiği görülmektedir.

Ancak, uzlaşmanın açıklanan yararları yanında, hukuk teorisi açısından tartışmalı bazı yönlerinin bulunduğu unutulmamalıdır. Verginin kanuniliği ilkesi ile çelişmesi diğer bir ifadeyle kanunla konulan hükümlerinin, ancak kanunla kaldırılabilmesi gerekirken, anlaşma yoluyla kaldırılması ve verginin noksan alınması vergide adalet ve eşitlik ilkeleri mali güce göre vergi alınmasını ihlal ettiği, hatta vergi tahsilâtının gecikmesine neden olduğu ileri sürülmektedir.

Fakat hemen ifade etmek gerekiyor ki, teorik sakıncalarına rağmen, vergi alacağının bir an önce alınmasını sağlayan, vergi uygulamasına hız kazandıran ve iyileştiren özelliği, uzlaşma kurumunun, vergi uygulamasında önemli bir yer tutmasına yararlı olacağı gerçeği de dikkate alınmalıdır.

Sorunların çıkmasını ideal uygulamada bile önlemek mümkün olmadığını da dikkate alırsak uyuşmazlığın en kısa sürede çözülmesinin en süratli yolu sorunların idari aşamada çözümü olacaktır. Bu durumda idarenin etkinliği önem taşıyacaktır. Bu da vergi sorunları karşısında, vergi denetimi ve vergi uygulayıcılarıyla, vergi inceleme elemanlarının durum ve tutumuyla kendini gösterir.

Sorunların çözümünde uzlaşmaya gitmek ve idarenin etkinliğini artırmak için yükümlünün, uzlaşmaya gitmekle hangi avantajlara sahip olacağı konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte uzlaşmanın cazip hale getirilmesi için kısmi uzlaşma yapılabilmesi, uzlaşan vergi ve cezalarda gecikme faizi de uzlaşma kapsamına alınmalı ya da bu alanda daha düşük gecikme faiz oranları uygulanmalı, kısacası uzlaşmanın kapsamı genişletilmelidir.

Vergi sorunlarının çözüme kavuşturulmasında uzlaşma kurumunun kabul edilmemesi Azerbaycan Vergi Hukuku açısından önemli bir eksikliktir. Verginin kısa sürede tahsili, devletin asli görevlerinin yerine getirilmesinde çok önemlidir. Yükümlü veya vergi idaresi her uyuşmazlık karşısında yargı yoluna gitmesi verginin geç tahsil edilmesi yanında, taraflar açısından zaman ve ek masraflara yol açacaktır. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak, vergilerin cebri tahsilini mümkün mertebe azaltmak için uzlaşma kurumunun hukuk sistemine kazandırılması, 18 yıl önce bağımsızlığını kazanmış Azerbaycan Cumhuriyeti yasa koyucusunun vergi hukuku bakımından önemli görevlerinden olmalıdır. Ancak, vergi uygulamalarındaki eksikliklerin giderilmeye çalışıldığı ve bu nedenle çok sık olarak kanunların değiştiği ve ayrıca mükelleflerde vergi bilincinin daha yeni oluşmaya başladığı bu dönemde uzlaşma müessesesi getirilirken çok dikkatli davranılması gerekir. Uzlaşma müessesesinin çerçevesi kesin

olarak belirtilmeli ve ayrıca sıkı şekil kurallarına bağılı olarak getirilmesi gerekiyor. Aksi takdirde, memur keyfiliği ve vergi yolsuzluklarının karşısına geçilemez. Uzlaşma kurumunun iyi yönlerinin Azerbaycan Vergi Hukukuna kazandırılması, verginin amacına uygun olacaktır.

Vergilendirme işlemleri sırasında yükümlünün ya da idarenin lehine ya da aleyhine hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar yüzünden ortaya çıkan sorunların çözümünde kullanılan barışçıl yollardan biri de hata düzeltmedir.

Düzeltilme işleminin konusunu VUK’ da “vergi hatası” adı ile tahdidi olarak sayılan belli vergilendirme sakatlıkları oluşturmaktadır. Hukuki uyumsuzluklar düzeltme işleminin konusuna girmez. Dolayısıyla, düzeltme yoluna başvurmadan önce işlemdeki sakatlığın niteliği iyi tespit edilmeli, hukuki uyumsuzluk söz konusuysa doğrudan vergi yargısı yoluna başvurulmalıdır. Hata düzeltme talep hakkını sadece vergi mükellefleri değil vergi sorumluları için de kabul etmek gerekir. Ödeme emri aşamasında yapılan hatalar için de hata düzeltme yoluna gidilebilmelidir.

Düzeltilme talebinin hangi sürede vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacağı hakkında VUK’ da hüküm bulunmadığından İYUK’ un 10. ve 11. maddelerine göre çözüme gidilmekte ancak bu da sorunu tam olarak çözmekten uzak kalmaktadır. Dolayısıyla bu konuyla ilgili VUK.’ a hüküm koymak en isabetli çözüm olabilir.

Bazı dağınık hükümler halinde, Azerbaycan Vergi Kanunu’nun değişik maddelerinde yer verilen “hata düzeltme” müessesesi, ayrı bir kurum olarak kanunda yeniden düzenlenmelidir. Düzeltililebilecek hataların tanımı yapılmalı, düzeltme yolları konusunda yükümlü olanak çerçevesinde bilinçlendirilmelidir. Düzeltilmenin kapsamının mümkün mertebe geniş tutulması kurumun işlerliği açısından yararlı olacaktır.

Borçlular idari başvuru yollarını tercih etmediklerinde ya da idari yollara başvurup istediği sonucu elde edemediklerinde seçecekleri yol yargı yoludur. Türkiye’de yargı yoluna başvurulduğunda durum ilk olarak vergi mahkemelerinin ya da

Danıştay'ın önüne gelir. HUMK' a göre ise Azerbaycan'da birinci aşamada ilk derece mahkemeleri olan Yerel İktisat Mahkemeleri görevlidir.

Vergi uyuşmazlıklarını ilk derece mahkemesi olarak inceleyen Yerel İktisat Mahkemeleri tek hâkimle çalışmaktadır. Farklı birçok konularda davaları karara bağlayan bu mahkemelerde hâkimlerin bu konularla ilgili yeterli teknik bilgiye sahip olup olmamaları sorunuyla karşılaşılabilir. Bu da hem vergi uyuşmazlıklarının çözümünü, hem de diğer uyuşmazlıkların çözümünü olumsuz yönde etkiler. Azerbaycan'ın hem ekonomik durumu hem de yargı (vergi yargısı) alanındaki kalifiye eleman yetersizliği göz önünde bulundurularak, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümünde öncelikle yapılması gerekenlerle, gelecekte yapılması gereken düzenlemeleri ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

Öncelikle Yerel İktisat Mahkemelerinin yapısında düzenleme yaparak onları tek hâkimle çalışan mahkemeler yerine üç hâkimle çalışan kurul mahkemeleri haline getirilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme ile tam çözüme ulaşılsa da en azından farklı konulardaki uyuşmazlıkları çözmekle görevli olan Yerel İktisat Mahkemeleri daha nitelikli bir duruma getirilmiş olacaktır.

Gelecekte yapılması gereken ise Vergi Mahkemelerinin kurulmasıdır. Çünkü vergi uyuşmazlıkları iktisadi uyuşmazlıklardan farklı kendine özgü niteliklere sahiptir. Vergileri devlet zorunlu ve karşılıksız olarak egemenlik gücüne dayanarak alır. Yani iktisadi uyuşmazlıklarda eşit durumdaki kişiler arasındaki ilişkilerden doğan uyuşmazlıklar söz konusu olduğu halde, vergi uyuşmazlıklarında ise devletle, kişiler arasındaki ilişkilerden doğan uyuşmazlıklar söz konusudur ki, bu nedenler egemenlik yetkisini kullanımını da gündeme getirmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü özelliklerinin olması, çözümlenmesinin teknik bilgi gerektirmesi ve gün geçtikçe uyuşmazlıkların sayısının artması Vergi Mahkemelerinin kurulması için haklı bir neden sayılabilir.

Fikrimizce Türk VUK' da “vergi davası açılabilmesi için verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif

yoluyla vergi alınması hallerinde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir” şeklindeki açıklama vergi davasının konusunu dar tutmaktadır. Ayrıca, sorumlular yasaya göre sadece ikame mekanizması çalışıyorsa dava açabilmektedirler. Ancak, bazı Danıştay kararlarında vergi sorumlularının vergi yargı organlarında dava açmaya yetkileri olmadığı kabul edilmiş bulunmaktadır. Vergi sorumlularının dava açma yetkileri genişletilmeli veya davaya müdahale edebilmeleri gerekir. Bu anlamda, vergi sorumlularının dava açma yetkisi Azerbaycan örneğinde daha geniş tutulmuştur. Ancak, Azerbaycan örneğinde Yerel İktisat Mahkemelerinde mükelleflerin dava açmaları mahkemelerin mükelleflerin bulundukları yerlerden uzak olması nedeniyle zorlaşmaktadır. Bunun da mükelleflerin hak ve özgürlüklerini aramalarını olumsuz yönde etkilediği görülmektedir. Bunu önlemek için Yerel İktisat Mahkemelerinin sayısını, mükelleflerin sayı olarak yoğun olduğu yerler göz önünde bulundurularak artırılması gerekmektedir. Tüm bunların yanında İktisat mahkemelerinin vergi davalarındaki görev ve yetki sorunu, genel kurallardan sıyrılıp özel olarak düzenlenmesinde fayda vardır.

Yerel İktisat Mahkemelerinin kararları, kararın verildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde istinaf yoluyla İktisat Mahkemesine başvurulmadığı takdirde yürürlüğe girer. Yerel İktisat Mahkeme kararlarının hemen yürürlüğe girmemesi mahkemelerin itibarını zedeler ve formalite mahkemeler haline sokar. Bu durum mükelleflerde mahkeme organlarının verdikleri kararlarla kendilerinin bile tam olarak güvenmediği kuşkusunu meydana getirebilir. Bunun önlenmesi için Yerel İktisat Mahkemeleri kararları verildiği tarihten itibaren yürürlüğe girecek ve gerektiği durumlarda ihtiyati tedbir kararı ile durdurabilecek şekilde kanuni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Yerel İktisat Mahkemelerinin kararlarının konusu olan miktar 1.100,00 manat'tan (1.294,00 USD) az olduğu durumlarda, bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulmayacağı kanunla belirtilmiştir. Bu tür kararların verildiği tarihten itibaren

yürürlüğe gireceğine dair kanunda hüküm bulunmadığından dolayı, bu kararlar da diğer ilk derece mahkemesi kararları gibi, verildiği tarihten itibaren 1 ay geçtikten sonra yürürlüğe girer. Burada bir kanun boşluğu olduğu kanısındayız. Buna göre, istinaf yoluna gidilmeyen kararlar, diğerlerinden ayrılarak, verildiği tarihten itibaren yürürlüğe girecek şekilde düzenlenmesi ile bu kanun boşluğunun doldurabileceğini düşünüyoruz.

Yerel İktisat Mahkemelerine gelen davaların %85'i aynı yıl içerisinde sonuçlanmaktadır. Bunun önemli nedenlerinden biri olarak davaların mahkeme kayıtlarına alındığı tarihten itibaren 3 ay içerisinde çözümlenmesi zorunluluğunun kanunlarda düzenlenmesi gösterilebilir.

Temyiz başvurusu yapılması İktisat Mahkemesinin kararının yürürlüğünü durdurmaz. Ancak kanunda belirtilen nedenlerden biri mevcut ise ve taraflar bu konuda istemde bulunmuşsa, temyiz mahkemesi kararın yürürlüğünü durdurabilir. Kanunda belirtilmiş olan çok çocuklu aileye sahip olma ve buna benzer kararların yürürlüğünü durdurma nedenleri Sovyet Birliği döneminde uygulanan kanunlardan günümüze geçmiştir. Sovyetler Birliği'nin nüfuz politikası da göz önünde bulundurularak belirlenen bu nedenlerden serbest piyasa ekonomisini gerçeklerine aykırı düşmektedir. Bu nedenlerin kişilerin şahsi durumu ile bağlantısı kaldırılarak verilen kararların uygulanması ile ortaya çıkacak sonuçlar göz önünde bulundurulacak şekilde düzenlemelerin yapılması kanunun amacına daha uygun görülmektedir.

Azerbaycan Vergi Kanunu ve vergi yargılamasında geçerli HUMK'nun eksik yönlerinin yanında müspet cihetlerinin olduğu da gerçektir. Ancak özellikle, vergi ilişkisinin niteliğinden kaynaklanan usul hukukuna ilişkin hükümlerin konulması faydalı olacaktır. İYUK' da istinaf müessesesinin getirilmesinin şart olduğu, Danıştay ve BİM'nin yükünü önemli ölçüde azaltacağı görüşünü savunan yazarlara katılmaktayız.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR:

- Akdoğan,
Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2007.
- Akdoğan,
Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- Akıllıoğlu, Tekin: **İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku**, Danıştay Bürosu Yayınları, No: 59, Ankara, Mayıs 2000.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Aliyev, Tebriz,
İlgar Abbasov: **Vergi Ödenmesinin Teşkili ve İdare Edilmesinin Bazı Problemleri**, Elm Neşriyatı, Bakü, 2007.
- Arslan, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.
- Bağirov, Damet: **Vergi Auditi**, Maarif Neşriyatı, Bakü, 2005.
- Bal, Yakup,
Mustafa Karabulut ve
Yahya Şahin: **İdari Yargılama Usulü ile İlgili Danıştay 10. Dairesinin Seçilmiş Kararları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003.
- Bayraklı, H. Hüseyin: **Vergi Yargılama Hukuku**, Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998.
- Bayramov, Mayıl: **Azerbaycan'da Mahkeme Hâkimiyeti**, Kanun Neşriyatı, Bakü, 2008.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998.
- Doğruyol, Celal: **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.
- Ejderov, Tehmasib: **Azerbaycan'da Vergilendirme ve Vergi Siyaseti Problemleri**, Sabah Yayınevi, Bakü, 2008, s. 160.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1984.
- Esedov, Bağır: **Azerbaycan Respublikasının Mülki Mecellesinin Şerhi**, Digesta Yayınları, Bakü, 2002.
- Eskеров, Ziyafet: **Azerbaycan Devlet ve Hukukunun Esasları**, Gapp-Poligraf Neşriyatı, Bakü, 2003.
- Gözler, Kemal: **İdare Hukukuna Giriş**, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- Gözübüyük, Şeref, Güven Dinçer: **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- Hesenova, Südabe, Hacıbala Sadıgov: **Azerbaycan Respublikası Mahkemelerinin Yaranması ve İnkişafı**, Çaşıoğlu Neşriyyatı, Bakü, 2008.
- Kalabalık, Halil: **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınları, İstanbul, 2003.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım-Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- Karakoç, Yusuf: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2.Baskı, DEÜHF. Döner Sermaye Yayınları No: 77, İzmir, 1997.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001.
- Kızılot, Şükrü: **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- Kızılot, Şükrü: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

- Kumrulu, Ahmet: **Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989.
- Kuru, Baki,
Ramazan Arslan ve
Ejder Yılmaz: **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- Memmedov, Fazil,
Musayev Akif: **Vergitutmanın Nezeri ve Metodoloji Esasları**, Ozan Neşriyatı, Bakü, 2001.
- Meriç, Metin: **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.
- Mirzeyeva, Afet: **Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Hukuku**, Digesta Neşriyatı, Bakü, 2007.
- Mövsümov, Mahmud,
Famil Cabbarlı: **Azerbaycan Respublikası Mülki Prosessual Hukuku**, Kanun Neşriyatı, Bakü, 1998.
- Musayev, Akif, Zaur
Rzayev: **Vergi Sistemi**, Azerbaycan Devlet Neft Akademisi, Bakü, 2007.
- Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2006.
- Öncel, Mualla,
Ahmet Kumrulu ve
Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Feryal Yayınevi, Ankara, 1988.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.
- Özekes, Muhammet: **Medeni Usul Hukukunda Asli Müdahale**, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Pekcanitez, Hakan,
Oğuz Atalay ve
Muhammet Özekes: **Medeni Usul Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.
- Piriyev, Ezim: **Azerbaycan Respublikasının Hukuk Muhafıza Organları**, Biznes Üniversitesi Yayınları, Bakü, 2008.

- Sönmez, Erdal, Garip Ayaz: **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.
- Suharev, Andrey: **Pravovie Sistemi Stran Mira**, İzdatelstvo Norma, Moskova, 2009.
- Şenel, İbrahim: **Azerbaycan Ülke Raporu**, İGEME Yayınları, İzmir, 1998.
- Taş, Metin: **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- Taş, Metin: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolu ve Türk Vergi Yargısı**, Neşa Yayınevi, İzmir, 2008.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan: **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.
- Türk, İsmail: **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- Uluatam, Özhan, Yaşar Methibay: **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.
- Ünal, Şeref: **Anayasa Hukuku Açısından Mahkemelerin Bağımsızlığı ve Hâkimlik Teminatı**, TBMM Kültür Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları, Ankara, 1994.
- Veliyev, Dünyamalı, Balakışiyeva Yegâne, Refibeyli İslam, İmanov Emin ve Garabalov Elçin: **Vergi Hukuku**, Azerbaycan Üniversitesi Yayınları, Bakü, 2003.
- Yenisey, Feridun: **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.

MAKALELER

- Abdullayev, Hagani: “Kameral Vergi Yoklamaları Nedir?”, **Ekspert Dergisi**, No: 6, Bakü 2006, s.10–15.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Vergide Uzlaşma”, **Danıştay Dergisi**, S. 28–29, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1978, s. 3–17.
- Allahverdiyev, Asif: “Apellyasiya Mahkemeleri Üst İnstansiya Mahkemesidir”, **Kanun Dergisi**, S.10, Bakü, 2005, s. 4–15.
- Candan, Turgut: “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Sayı 54–55, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1984, s. 31–40.
- Çelikkaya, Ali, İlyas Çeliksaş: “İdari Yargılama Süreci ve İstinaf Mahkemeleri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 1, Ocak 2004, s. 161–170.
- Demirkol, Selami: “İdari Yargılama Usulü Hukukunda Dava Dilekçeleri ve Savunmaların Tebliği-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 274, 15 Haziran 1998, s. 120–124.
- Esen, Ahmet: “Vergi Tarhında Şahit İfadesinin Değeri”, **Maliye Postası**, S. 286, 1 Ağustos 1992, s. 7–10.
- Eyvazov, Cavanşir, Şöle Guliyeva: “Hukuk Pozuntuları ve Mesuliyet”, **Biznesmenin Bülteni**, No: 32, Bakü, 2001, s. 36–58.
- Eyvazov, Hikmet: “Mahkeme Strukturu ve Onun Faaliyeti”, **Kanun Dergisi**, S. 6, Bakü, 2007, s. 30–44.
- Gönenç, Levent: “Azerbaycan Anayasası Üzerine Notlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 7, Ankara 1999, s. 185–220.
- Gül, Zeynel Murat: “Türk Vergi Yargı Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 117, Haziran 1998, s. 43–57.
- Halilova, İlahe: “Seyyar Vergi Yoklamaları”, **Vergiler Gazetesi**, 17 Ekim 2000, s. 1–3.
- Kızılot, Şükrü: “Vergi Hatalarını Düzeltmede Zamanaşımı-I”, **Hürses**, 12.02.1999, s. 7–9.

- Musayev, Akif: “Azerbaycan Respublikası Vergi Kanunvericiliyi ve Vergi Ödeyicilerinin Hukuklarının Korunması”, **Vergi İslahatları Dergisi**, S. 9, Bakü, 2008, s. 18–23.
- Özay, İlhan: “Yargı Güvencesi Bağımsızlığı ve Anayasa Mahkemesi”, **Anayasa Yargısı**, S. 8, Ankara, 1991, s. 103–116.
- Yaşın, Mehmet: “Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 174, 2007, s. 96–98.
- Zabunoğlu, Yahya: “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler Pozitif Düzenlemeler”, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Ankara, 1982, s. 87–101.
- Zengin, Eyüp,
Nesimi Kamalov: “Azerbaycan Cumhuriyeti Mahkeme Sisteminde Mahkeme Søjeleri ve Mahkeme İcraatı”, **A.Ü. Hukuk Faköltesi Dergisi**, S. 2, Ankara, 1999, s. 40–111.
- Zengin, Eyüp,
Nesimi Kamalov: “Azerbaycan Respublikasında Mahkeme Sistemi”, **A.Ü. Hukuk Faköltesi Dergisi**, S. 4, Ankara, 1999, s. 57–101.

İTERNET KAYNAKLARI

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı, (Çevrimiçi) www.taxes.gov.az

Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, (Çevrimiçi) www.azstat.org, 06 Haziran 2009.

Azerbaycan Milli Meclisi, (Çevrimiçi) <http://www.mmazeri.com/mm/private>, 18 Nisan 2009.

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi)
<http://www.bahum.gov.tr/mevzuat/entegre/docGoster.jsp?id=1413&klasor=1/1/11>,
03 Ekim 2009.

İdari Yargılama Kanunu Usulü Kanunu, (Çevrimiçi)
http://www.danistay.gov.tr/idari_yargilama.htm, 20 Mayıs 2009.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, (Çevrimiçi)
http://www.alomaliye.com/uzlasma_ana_sayfa.htm, 03 Kasım 2009.

Türk Hukuk Sitesi,
(Çevrimiçi) http://www.turkhukuksitesi.com/hukuksayfa_iyuk_parasal.htm,
03 Kasım 2009.

Vergi Usul Kanunu, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>,
21 Aralık 2008.

DİĞER KAYNAKLAR

Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Neşriyatı, Bakü, 1995.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu, Hukuk edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2009.

Azerbaycan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2006.

1964 tarih ve 26 sayılı **Azerbaycan Sovyet Sosyalist Cumhuriyeti Medeni Usul Kanunu**.

Azerbaycan İdari Hukuk İhlalleri Hakkında Kanun, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2007.

Hukuk Ensiklopedik Lügati, Azerbaycan Ensiklopediyasının Baş Redaksiyası, Bakü 2003.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 1996.

Vergiler Bakanlığı, **Verginin Ödenilmesi Müddetinin Değiştirilmesi**, İlgili Kılavuz, Bakü, 2002.