

**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ  
YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜMÜNDE  
GÖREV VE YETKİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Ayşegül BORA ÖRNEK  
088255102**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. F. Rifat ORTAÇ**

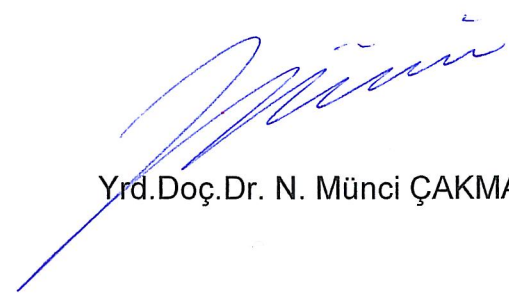
**Ankara, 2011**

## ONAY

Ayşegül BORA ÖRNEK tarafından hazırlanan "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümünde Görev ve Yetki" başlıklı bu çalışma, 21.11.2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

  
Prof.Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ (Başkan) (Danışman)

  
Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL

  
Yrd.Doç.Dr. N. Münci ÇAKMAK

## ÖNSÖZ

Hukuk devleti olmanın gereği olarak, bireyler karşısında üstün konumda bulunan İdarenin eylem ve işlemlerinin, idari ve siyasi denetim türlerine göre daha etkin ve caydırıcı kararları bulunan bağımsız ve tarafsız yargı merciilerince denetime tabi tutulması gerekmektedir.

Ülkemizde idari yargı merciilerince gerçekleştirilen bu denetimin, gerek bireysel hakların, gerekse İdarece temsil edilen kamu yararının gözetilmesi bakımından belirli koşullar dahilinde yerine getirilmesi amacıyla yargılama usulü kuralları uygulamaya konulmuştur.

Yargılama usulü hukukunun kamu düzenine ilişkin iki önemli kavramını oluşturan “görev ve yetki” kurallarının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünüyle görevli yargı merciileri olan Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bakımından incelenmesinin ardından, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilen tez çalışmamın faydalı olacağını umarım.

Bu çalışmayı gerçekleştirmemde önemli katkıları bulunan değerli hocam sayın Prof. Dr. F. Rifat ORTAÇ' a, öğrenim hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen anneme, babama, kardeşlerime ve sevgili eşime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayşegül BORA ÖRNEK

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
İÇİNDEKİLER .....	ii
KISALTMALAR .....	x
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

<b>1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI .....</b>	<b>4</b>
1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı .....	4
1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı .....	5
1.3. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları .....	6
1.4. Vergi Uyuşmazlığına Yol Açan Nedenler .....	7
1.4.1. Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılık .....	8
1.4.1.1. Vergilendirme İşlemlerinde Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık .....	8
1.4.1.2. Vergilendirme İşlemlerinde Konu Yönünden Hukuka Aykırılık .....	10
1.4.1.3. Vergilendirme İşlemlerinde Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık .....	11
1.4.1.4. Vergilendirme İşlemlerinde Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık .....	12
1.4.1.5. Vergilendirme İşlemlerinde Amaç (Maksat) Yönünden Hukuka Aykırılık .....	12
1.4.2. Vergi İncelemesi ve Vergi Yoklaması .....	13
1.4.3. Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması .....	14
1.4.4. Hatalı veya Eksik Matrah Beyanları .....	14
1.4.5. Vergi Borcunun Ödenmemesi .....	14
1.4.6. Diğer Nedenler .....	15

1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi.....	15
1.5.1. Uzlaşma .....	16
1.5.2. Pişmanlık ve Islah.....	18
1.5.3. Vergi Cezalarının İndirimli Olarak Ödenmesi.....	20
1.5.4. Düzeltme ve Şikayet Başvurusu .....	20

## **2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA**

<b>ÇÖZÜMLENMESİ .....</b>	<b>22</b>
2.1. Vergi Davalarının Niteliği ve Konusu.....	22
2.1.1. Vergi Davalarının Niteliği .....	22
2.1.2. Vergi Davalarının Konusu.....	25
2.1.2.1. Mükellef ve Ceza Muhatapı Yönünden Davanın Konusu .....	25
2.1.2.2. Vergi Dairesi Yönünden Davanın Konusu.....	28
2.1.2.3. Dava Konusu Edilemeyecek İşlemler .....	28
2.2. Vergi Davalarının Çözülmesinde Yargı Organları .....	30
2.2.1. Vergi Mahkemeleri.....	32
2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	34
2.2.3. Danıştay .....	36

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE GÖREV VE YETKİ**

<b>1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE GÖREV .....</b>	<b>42</b>
1.1. Görev Kavramı .....	42
1.2. İdari Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkeme .....	44
1.2.1. İdare Mahkemelerinin Görevli Olduğu Davalar .....	44
1.2.2. Vergi Mahkemelerinin Görevli Olduğu Davalar.....	48

1.2.2.1. Vergi ve Benzeri Mali Yükümler İle Bunların Zam Ve Cezalarından Doğan Davalar, Tarifelere İlişkin Uyuşmazlıklar.....	50
1.2.2.1.1. İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatlara Karşı Açılan Davalar .....	54
1.2.2.1.2. Vergi Cezalarına Karşı Açılan Davalar .....	55
1.2.2.1.3. İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannamelere Dayanılarak Tesis Edilen İşlemlere Karşı Açılacak Davalar .....	57
1.2.2.1.4. Gümrük Kanununa Tabi Vergi ve Resimler İle Bunların Zam ve Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar.....	60
1.2.2.1.5. Benzeri Mali Yükümler İle Bu Mali Yükümlerin Zam ve Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar .....	64
1.2.2.1.6. İdarenin Vergilendirmeden Önce veya Sonra Vergiye İlişkin Olarak Tesis Ettiği Kesin ve İcrai Nitelikteki İdari İşlemler .....	71
1.2.2.1.7. Uzlaşma Komisyonunun Uzlaşma Taleplerini Reddeden Kararlarına Karşı Açılacak Davalar .....	73
1.2.2.1.8. Mükellefin Beyan Ettiği Zarar Miktarının Azaltılması Sonucunu Doğuran İşlemler Hakkında Açılan Davalar	76
1.2.2.2. 6183 Sayılı Kanunun Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklar.....	78
1.2.2.3. Diğer Kanunlarla Verilen İşler .....	88
1.2.2.3.1. Takdir Komisyonunun Arsalara ve Araziye Ait Asgari Ölçüde Birim Değer Tespitine İlişkin Takdir Kararlarına Karşı Açılacak Davalar .....	88
1.2.2.3.2. Tereddüt Edilmeyen ve Açık Vergi Hatalarının İdarece Re'sen Düzeltilmesi Nedeniyle Açılacak Davalar .....	90
1.2.2.3.3. Takdir Komisyonunca Belirlenen Bedele Karşı Açılacak Davalar .....	91

1.2.2.3.4. Takdir ve Tadilat Komisyonlarınca Tahmin ve Takdir Olunan Matrahlara Karşı Açılacak Davalar.....	92
1.2.2.3.5. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Halinde Açılacak Davalar .....	93
1.2.2.3.6. İptal Kararlarının Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Açılacak Tam Yargı Davaları .....	94
1.2.2.3.7. Şikayet Yoluyla Vergi Düzeltme Taleplerinin Reddine İlişkin İşlemlere Karşı Açılacak Davalar .....	95
1.2.2.3.8. 6183 sayılı Kanuna Dayanılarak Tebliğ Edilen Ödeme Emirlerine Karşı Açılacak İptal Davaları (2576 sayılı Kanunun 13 üncü ve 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesi).....	100
1.2.3. Danıştay'ın Görevli Olduğu Davalar .....	104
1.2.3.1. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Görevli Olduğu Davalar .....	104
1.2.3.1.1. Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılacak davalar	105
1.2.3.1.2. Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlerine karşı açılacak davalar .....	109
1.2.3.1.3. Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler .....	111
1.2.3.2. Danıştay'ın Temyiz Mercii Olarak Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Görevli Olduğu Davalar .....	112
1.2.4. Mahkemece Görev Konusunun İncelenmesi .....	117
1.2.5. İdari Yargı Yerleri Arasındaki Görev Uyuşmazlıklarının Giderilmesi.....	121
1.2.5.1. Danıştay Dava Daireleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi .....	121
1.2.5.2. İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi .....	123

1.2.5.3. Danıştay İle Vergi Mahkemesi Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi.....	126
1.3. Adli Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkeme .....	127
1.4. Adli ve İdari Yargı Yerleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi .....	140
<b>2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YETKİ.....</b>	<b>152</b>
2.1. Yetki Kavramı.....	152
2.2. İdari Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Mahkeme .....	156
2.2.1. Genel Olarak .....	156
2.2.2. İdare Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Vergiye İlişkin Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme .....	158
2.2.3. Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme .....	160
2.2.3.1. Vergi ve Benzeri Mali Yükümler İle Bunların Zam ve Cezalarından Doğan Davalar ve Tarifelere İlişkin Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme .....	162
2.2.3.2. 6183 Sayılı Kanunun Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme .....	166
2.2.3.3. Gümrük Vergilerinde Yetkili Mahkeme .....	170
2.2.3.4. Şikayet Yoluyla Vergi Düzeltme Taleplerinin Reddine İlişkin İşlemlerden Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme .....	173
2.2.3.5. Diğer Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme .....	175
2.3. Adli Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Mahkeme .....	178
2.4. Mahkemece Yetki Konusunun İncelenmesi .....	182
2.5. Yargı Yerleri Arasında Çıkan Yetki Uyuşmazlıklarının Giderilmesi .	184
<b>3. GÖREV VE YETKİYE İLİŞKİN ÖZEL DÜZENLEMELER.....</b>	<b>187</b>
3.1. Merci Tayini.....	187

3.1.1. Merci Tayini Kavramı.....	187
3.1.2. Fiili Engel Bulunması Durumu .....	188
3.1.3. Hukuki Engel Bulunması Durumu.....	189
3.1.4. İki Mahkemenin Yetki Sınırında Tereddüt Edilmesi Durumu .	191
3.1.5. Olumlu Yetki Uyuşmazlığı .....	191
3.1.6. Olumsuz Yetki Uyuşmazlığı.....	192
3.1.7. Yetkili Mercii .....	192
3.2. Bağlantılı Davalar.....	194
3.2.1. Bağlantı Kavramı ve Şartları.....	194
3.2.1.1. Aynı Maddi ya da Hukuki Sebepden Doğmuş Olma .....	195
3.2.1.2. Davalardan Biri Hakkında Verilecek Hükümün Diğerini Etkileyebilecek Nitelikte Olması .....	196
3.2.1.3. Davaların Aynı Yargılama Aşamasında Bulunması .....	196
3.2.2. Bağlantının Belirlenmesi.....	197
3.2.3. Bağlantılı Davaların Birleştirilmesi Yöntemi .....	198
3.2.3.1. Aynı Mahkemede Görülmekte Olan Davaların Birleştirilmesi .....	198
3.2.3.2. Ayrı Mahkemelerde Görülmekte Olan Davaların Birleştirilmesi .....	198
3.2.3.2.1. Bağlantının Bölge İdare Mahkemesi Tarafından İncelenmesi .....	198
3.2.3.2.2. Bağlantının Danıştay Tarafından İncelenmesi.....	199
3.2.4. Tarafların Bağlantılı Dava İddiasının Mahkemelerce Kabul Edilmemesi .....	202
3.2.5. Bağlantılı Davalarla İlgili Diğer Kurallar .....	203
3.3. İdari Merci Tecavüzü.....	205
3.4. Görev ve Yetki Kurallarının Kamu Düzenine İlişkin Olmasının Sonuçları .....	206

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEMENİN BELİRLENMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

<b>1.</b>	<b>VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ MAHKEME SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ</b> .....	<b>207</b>
	1.1. Farklı Yargı Düzenleri İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	207
	1.2. Aynı Yargı Düzeni İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	209
	1.2.1. Aynı Bölge İdare Mahkemesinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	209
	1.2.2. Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	211
<b>2.</b>	<b>VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YETKİLİ MAHKEME SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ</b> .....	<b>213</b>
	2.1. Farklı Yargı Düzenleri İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	213
	2.2. Aynı Yargı Düzeni İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	213
	2.2.1. Aynı Bölge İdare Mahkemesinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	214
	2.2.2. Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	215

<b>SONUÇ .....</b>	<b>217</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>220</b>
<b>ÖZET .....</b>	<b>230</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>231</b>

**KISALTMALAR**

<b>AATUHK</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>A.Ş.</b>	: Anonim Şirket
<b>AÜEHFD</b>	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>AÜHFD</b>	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>AÜSBF</b>	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
<b>BİM</b>	: Bölge İdare Mahkemesi
<b>bkz.</b>	: Bakınız
<b>C.</b>	: Cilt
<b>Dan.</b>	: Danıştay
<b>D.</b>	: Daire(si)
<b>Dan.Der.</b>	: Danıştay Dergisi
<b>dpn</b>	: Dip not(u)
<b>E</b>	: Esas (Numarası)
<b>E.T.</b>	: Erişim Tarihi
<b>GK</b>	: Gümrük Kanunu
<b>hk.</b>	: Hakkında
<b>HUMK</b>	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

<b>İBBK</b>	: İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı
<b>İDDK</b>	: İdari Dava Daireleri Kurulu
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	: Karar (Numarası)
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>Ltd. Şti.</b>	: Limited Şirketi
<b>md.</b>	: Madde
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>R.G.</b>	: Resmi Gazete
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı(lı)
<b>T.</b>	: Tarih(li)
<b>TL.</b>	: Türk Lirası
<b>vd.</b>	: Ve devamı
<b>VDDK</b>	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>Y.</b>	: Yıl

## GİRİŞ

Hukuk devletinin asli unsurlarından birini oluşturan ve idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimini inceleyen idari yargılama hukuku; yargılama hukuku alanında önemli bir yere sahiptir.

İdare hukukunda; idari fonksiyonun süreklilik arz eden niteliğinden dolayı, kural olarak, idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlınsa da, bu kuralın istisnasını idari yargı denetimi oluşturur. Bu denetim, idarenin eylem ve işlemleri üzerinde uygulama alanı bulan diğer denetim şekillerinden, idari ve siyasi denetim türlerine oranla, etkinliği ve caydırıcılığı ile ayrılmaktadır.

İdarenin yargısal denetiminde, Anglo-Amerikan ülkeleri ile bazı Kıta Avrupası ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemi ve çoğu kara Avrupası ülkesinde uygulanan “idari yargı” sistemi olmak üzere iki ana sistem bulunmaktadır. Ülkemizde, “idari yargı” sistemi benimsenmiş olup, idarenin yargısal denetimi, genel mahkemeler dışında yer alan, ayrı bir yargılama usulü bulunan ve de adli ve askeri yargı kolları dışında farklı bir yargı kolunu oluşturan Danıştay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu mahkemelerden, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, asker kişiler ile askeri hizmete ilişkin idari işlem ve eylemleri ilk ve son derece mahkemesi sıfatıyla denetlemesi nedeniyle, genel idari yargı organları olan Danıştay ve diğer idari yargı mercilerine kıyasla özel görevli yüksek idare mahkemesidir.

Genel idari yargı mercileri olarak adlandırılan Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri; 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenleme alanı bulmaktadır.

Ülkemizde, 1924 ve 1961 Anayasaları döneminde idarenin eylem ve işlemlerinin denetimi ilk ve son derece mahkemesi sıfatıyla ve yalnızca

Danıştayca yerine getirilmekte iken, 1982 Anayasası ile idari yargı, ilk derece idare ve vergi mahkemeleri ile son derece Danıştay/Bölge İdare Mahkemeleri olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu bakımdan, 2011 yılı itibarıyla, 2576 sayılı Kanunun 2'nci maddesi uyarınca; 28 ilde Bölge İdare Mahkemesi, 44 ilde idare mahkemesi ve 33 ilde vergi mahkemesi kurulmuş bulunmaktadır. Dolayısıyla, yargı alanında her geçen yıl artan iş yükü ve mahkeme sayısı ile önem arz eden idari yargı sistemimizde, yargılama usulü hukukunun “görev ve yetkiye” ilişkin kurallarının daha detaylı incelenmesi gerekmektedir.

Biz de, idari yargıda, genel görevli ilk derece mahkemeler olan idare mahkemelerine oranla daha özel görevli mahkemeler olan vergi mahkemeleri ve bu mahkemelerin kararlarını denetleyen Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinden oluşan “vergi yargısına” ilişkin olarak, “*Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümünde Görev ve Yetki*” konusunu, diğer yargı merciileri ve çözüm yolları ile birlikte ve karşılaştırmalı olarak incelemek suretiyle, bu konuya ilişkin sorunlar ve çözüm yollarına tezimizde açıklık getirip, bilimsel alanda sonuca ulaşmaya çalışacağız.

İdari yargıda görev ve yetki kavramları usul hukuku bakımından birbirinden ayrı ve özel hükümleri olan kavramlardır. Görev, bir davaya konu itibarı ile hangi yargı merciinin bakacağını belirleyen usul kuralı olmasına karşın; yetki, yargı merciinin konu itibarı ile bakmakla görevli olduğu davanın hangi coğrafi alanla sınırlı olduğunu düzenleyen usul kuralıdır. İdari yargıda davanın ilk derece idare ve vergi mahkemelerinden birinde mi, yoksa, Danıştay da mı görüleceği sorusu görev konusunu ilgilendirmektedir. Bu husus açıklığa kavuşturulduktan sonra, davanın idare ve vergi mahkemelerinden, hangi yerdeki mahkemede açılacağı sorusu ise, yetki konusunu ilgilendirir. Bu itibarla, görev konusu, yetkiye göre önceliğe sahiptir.

İdari yargıda görev ve yetki kuralları kamu düzenine ilişkindir. Bu kurallara aykırılık hali davanın reddedilmesi sebebidir. Görev ve yetki itirazı taraflarca yargılamanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi, mahkemece

de re'sen dikkate alınır. Bu nedenle, “*vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümünde görev ve yetkinin*” önemini vurgulamak istiyoruz.

İdari yargıda görev ve yetki uyuşmazlığı iki aşamalıdır. Aynı yargı kolu içinde, yani idari yargı mercileri arasında ortaya çıkan görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklar; yerine göre, Danıştay ya da Bölge İdare Mahkemelerince çözümlenirken; ayrı yargı kolları, yani, adli, idari ve askeri yargı mercileri arasında ortaya çıkan ve “yargı yolu uyuşmazlığı” da denilen görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklar, 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, Uyuşmazlık Mahkemesince çözümlenir.

Çalışmamızın birinci bölümünde, vergi uyuşmazlığı ve çözüm yolları başlığı altında; genel olarak uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramları açıklandıktan sonra, vergilendirme işlemlerinde hukuka aykırılık halleri, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal aşamada çözümlenmesi, vergi davalarının niteliği, konusu ve çözümlenmesinde yargı organları konuları irdelenmiştir.

İkinci bölümde, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görev ve yetki konuları incelenerek; idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştayın görev alanına giren davalar, görev ve yetki uyuşmazlıkları, mercii tayini ve bağlantılı davalar gibi görev ve yetkiye ilişkin özel düzenlemeler üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise; vergi uyuşmazlıklarında görevli ve yetkili mahkemenin belirlenmesi hususunda karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulduktan sonra, sonuç bölümüyle çalışma tamamlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE ÇÖZÜM YOLLARI

#### 1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI

##### 1.1. Genel Olarak Uyuşmazlık Kavramı

Uyuşmazlık kavramı, iki tarafın herhangi bir konu üzerinde aynı fikire sahip olmaları anlamında kullanılan uyuşma, anlaşma kelimelerinin olumsuz olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel anlatımla uyuşmazlık, iki tarafın belirli bir konu üzerinde farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir<sup>1</sup>.

Uyuşmazlık kavramı, dava kavramından daha geniş kapsamlı olmasına rağmen, hukuk dilinde bu kavram, anlaşmazlık anlamında kullanılmakta olup, kaza, niza, dava, ihtilaf, çekişme<sup>2</sup> gibi farklı kelimelerle de ifade edilebilmektedir. Yargılama hukuku kurallarına yer veren hukuk düzenlemelerinde yer alan “uyuşmazlık” kavramından, kural olarak, artık yargı merciileri önüne getirilip, dava niteliği kazanmış olan uyuşmazlıkların anlaşılması gerekmektedir<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, (Sorunlar Çözümler)**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982, s.17., Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 49.

<sup>2</sup> Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2001, s. 904.

<sup>3</sup> K. Burak Öztürk, “**İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme**” Prof. Dr. Muallâ Öncel’ e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, C.II, Ankara 2009, s.1113.

## 1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan vergiye ilişkin uyuşmazlıklardır<sup>4</sup>. Başka bir deyişle, vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda vergi mükellefleri ile vergi İdaresinin fikir birliğine varamamasıdır<sup>5</sup>.

Vergi uyuşmazlığının doğma aşaması ve zamana ilişkin objektif ölçü, vergi kanunlarının vergiye taraf olanlara itiraz hakkını tanımasıdır. Buna göre, vergi uyuşmazlığından söz edilebilmesi için ortada bir verginin olması şart değildir. Vergi matrahının belirlenmesine yönelik işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi, uyuşmazlıkları doğabilmektedir<sup>6</sup>.

İdarenin yaptığı genel veya bireysel işlemler<sup>7</sup> vergi uyuşmazlığının doğumuna neden olmaktadır. İdarece tesis edilen bir düzenleyici işlemin hukuka uygun olmadığından bahisle iptali istemiyle dava açılması, vergi yükümlüsünün gerçekleştirdiği bir fiil dolayısıyla kendisine verilen cezayı haksız bularak girişimde bulunması vergi uyuşmazlıklarından olup<sup>8</sup>, genel işlem ve bireysel işlemlere birer örnek oluşturmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları, genel olarak yükümlülük, ceza ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır<sup>9</sup>. Yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlıklar; vergi matrahının belirlenmesi, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ile yükümlünün şahsında yapılan hatalardan, cezaya ilişkin uyuşmazlıklar; idarenin vergi kanunları uyarınca kestiği vergi cezalarından; tahsil aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar ise; teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk/ haciz

<sup>4</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 50.

<sup>5</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.65.

<sup>6</sup> Aksoy, a.g.e., s.66.

<sup>7</sup> “Genel (düzenleyici) işlem, genel ve kişilik dışı nitelikte, tek yanlı, tüzük, yönetmelik gibi işlemlerdir. Bireysel işlemler ise, belirli kişilere ilişkin hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalıkları içeren irade açıklamaları olup, yeni bir hukuki durum yaratma, mevcut hukuki durumda değişiklik yapma veya bu duruma son verme sonuçları doğuran idari işlemlerdir.” Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C. 1, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003, s.576, 1017.

<sup>8</sup> Metin Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Bursa 1997, s.4.

<sup>9</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.22.

uygulamaları, ödeme emri düzenlenmesi, haciz ve paraya çevirme konularında ortaya çıkmaktadır<sup>10</sup>.

### 1.3. Vergi Uyuşmazlığının Tarafları

Vergi uyuşmazlığında iki taraf bulunmakta olup, birincisi, etkin vergi sujesi konumunda olan devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılan idareler; ikincisi ise, vergi yükümlüsü ve/veya ceza muhatabıdır<sup>11</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesine göre, mükellefler ve adına vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili oldukları, yani açılacak davada taraf olabilecekleri belirtilmiştir. Mükellef veya adına ceza kesilen kişi, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilecektir. Küçüklük ve kısıtlılık halleri<sup>12</sup> ile tüzel kişiler bakımından kanuni temsilciler dava açmaya yetkilidir<sup>13</sup>. Ayrıca vekil vasıtasıyla dava açmak da mümkün olup, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uyarınca, bu vekilin avukat olması gerekmektedir. Aksi takdirde, dava

---

<sup>10</sup> Taş, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, s.4, 5.

<sup>11</sup> Metin Taş, **Vergi Yargısı**, 2. Bası, Ekin Kitabevi, Ankara 2005, s.3.

<sup>12</sup> Medeni kanun Kısıtlılık halleri Türk Medeni Kanununun 405 vd. maddelerinde düzenlenmiş olup, buna göre, akıl hastalığı veya akıl zayıflığı; Savurganlık, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim; özgürlüğü bağlayıcı ceza kısıtlılık halleridir.

<sup>13</sup> Dan. 4.D. 24.6.2009 gün ve E:2008/152, K:2009/3575 sayılı kararı; “ Vergi mahkemesince şirketin eski ortağının imzaladığı dilekçe ile açıldığı anlaşılan davanın esası incelenmek suretiyle reddine karar verilmiş ise de, dava dilekçesini eski ortak sıfatıyla imzalayan kişinin dava açma ehliyeti bulunup bulunmadığı hususu araştırıldıktan sonra karar verilmesi gerekirken, bu husus araştırılmaksızın verilen kararda hukuka uyarlık görülmediği hk.”; Dan. 3.D. 21.12.2009 gün ve E:2007/353, K:2009/4553 sayılı kararı; “Vergi mahkemelerinde dava açmaya ehliyetli olabilmek için, dava açan hakkında tesis edilen işlem nedeniyle menfaatinin ihlal edilmiş olması gerektiği, dava konusu ödeme emri Ltd. Şti. adına düzenlendiğinden, ödeme emri muhatabı şirket tüzel kişiliği yerine kendi adlarına verdikleri vekaletnameler uyarınca vekil tayin ettikleri avukat tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekeceği hk.”

dilekçesinin, 30 gün içinde bizzat ya da avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere reddedilmesi söz konusu olur<sup>14</sup>.

Öte yandan, 213 sayılı Kanunun mükerrer 49 uncu maddesinde belirtilen kuruluşlar da belirli konularda dava açabilmektedir. Emlak vergisinde, bina metrekare inşaat maliyet bedellerine karşı, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği; takdir komisyonlarının arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı da kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları da vergi mahkemelerinde açılan davalarda taraf olabileceklerdir<sup>15</sup>.

Vergi daireleri ise, 213 sayılı Kanunun 377 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, ancak, Tadilat ve Takdir Komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceklerinden, bu davalarda davacı taraf olabileceklerdir.

#### **1.4. Vergi Uyuşmazlığına Yol Açan Nedenler**

Vergi uyuşmazlığından söz edilebilmesi için ortada bir verginin bulunması şart olmayıp, vergi matrahının belirlenmesine yönelik işlemlerin tamamlanmasından itibaren vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır<sup>16</sup>.

Vergi uyuşmazlıkları genel olarak yükümlülük, ceza ve tahsil konularında<sup>17</sup> ortaya çıktığından, uyuşmazlığa yol açan nedenler de bu konularla bağlantılı olarak aşağıda belirtilen başlıklar altında incelenecektir.

---

<sup>14</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2006, s. 572.

<sup>15</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Mart 2007, s. 178-179.

<sup>16</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, İstanbul 1990, s.66.

<sup>17</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, s.3.

### 1.4.1. Vergilendirme İşlemlerinde Hukuka Aykırılık

Vergi işlemlerinin, yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurlarının biri veya birkaçının hukuka aykırılık olması nedeniyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

#### 1.4.1.1. Vergilendirme İşlemlerinde Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

Yetki, Anayasa ve kanunların idareye bıraktığı alanlarda alınacak idari kararların veya yapılacak işlemlerin hangi idare makam ve organlarınca yapılabileceğini veya alınabileceğini ifade etmektedir<sup>18</sup>.

1982 Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73 üncü maddesi uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yetkisi yasama organına ait olup, verginin kanuniliği ilkesi gereğince de, kanunla getirilmesi gerekmektedir. Bu durumun istisnası, Anayasanın bahsi geçen 73 üncü maddesinin son fıkrasında belirtilmektedir. Buna göre, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

Verginin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak, kanunlara uygun şekilde işlem yapabilme güç ve yeteneği olarak tanımlanan yetki, vergi idarelerince kullanılmaktadır<sup>19</sup>.

Vergi idaresinin görev alanına giren bir konuda tesis edilecek idari işlemin, hangi yetkili idari makam ve organınca yapılabileceği, bu durumun konu, yer ve zaman unsurları bakımından incelenmesini gerektirir:

---

<sup>18</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, 8. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2003, s.124.

<sup>19</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 51.

Konu bakımından yetki; belirli konulara ilişkin kararların hangi idari makam veya merciilerce alınacağını ifade etmekte olup, konu bakımından yetki veya yetkisizlik sorunu, ayrı hiyerarşik düzene tabi makamlar arasında ortaya çıkabileceği gibi, aynı hiyerarşik düzen içerisinde bulunan makamlar arasında da ortaya çıkabilmektedir<sup>20</sup>. Ayrı hiyerarşik düzene tabi makamlar arasında fonksiyon gaspı veya yetki gaspı niteliğinde hukuka aykırılıklar ortaya çıkabilmekte olup, bu tür hukuka aykırılıkların yaptırımı, tesis edilen işlemin yok hükmünde olması, yani hukuk alanında hiç doğmamış sayılmasıdır. Yasama ve yargı organlarıncaya da özel hukuk kişilerince vergi salınması fonksiyon gaspına, defterdarlık veya milli eğitim müdürü tarafından vergi salınması hali ise, yetki gaspına örnek olarak gösterilebilir<sup>21</sup>. Yetki unsuru bakımından ortaya çıkabilecek diğer bir hukuka aykırılık hali ise, aynı hiyerarşik düzen içerisinde bulunan makamlar arasında meydana gelebilir. Bu tür yetki bakımından hukuka aykırılığın yaptırımı ise, dava konusu edilmesi halinde, iptal edilmesidir. Örneğin; gümrük vergi ve resimlerinin tahakkuk ve tahsili yetkisi 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığına ve yetki devri<sup>22</sup> nedeniyle gümrük müsteşarlığı adına gümrük müdürlüklerine ait olup, bu verginin gümrük başmüdürlüklerince salınması halinde, konu unsuru bakımından yetkisizlik söz konusu olacağından, bu durum hukuka aykırılık oluşturacaktır<sup>23</sup>. Yine, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun kapsamı dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar için 6183 sayılı hükümlerinin uygulama alanı bulunmayıp, uygulanmış olması halinde ise, yetki yönünden hukuka aykırılık oluşturacağından iptal edilecektir.

---

<sup>20</sup> Günday, **a.g.e.**, s. 126.

<sup>21</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ocak 2001, s.33.

<sup>22</sup> “Yetki devri; bir makamın karar alma yetkisinin diğer bir makama aktarılması olup, bu durumun kanunda öngörülmüş olması gerekmektedir.” Gözler, **a.g.e.**, s. 649.

<sup>23</sup> Dan. 7. D., 26.11.2007 gün ve E:2006/2644, K:2007/4876 sayılı kararı,” Gümrük Başmüdürlüğünün veya Gümrük Müsteşarlığının tahakkuka vaki itirazın konusunu aşarak, vergi veya cezanın miktarını arttıramayacağı gibi Gümrük Müdürlüğü’nce tahakkuk ettirilmemiş bir vergiyi işleme dahil edemeyeceği; bu durumun yetkisizlik sebebiyle işlemin iptalini gerektirdiği hk.”

Yer bakımından yetki; vergi idarelerinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade etmektedir<sup>24</sup>. Vergi dairesinin, kendi yetki alanı dışındaki başka bir vergi dairesine bağlı bulunan mükellef hakkında vergilendirme işlemi tesis etmesi yer bakımından yetki unsurunda hukuka aykırılık oluşacaktır<sup>25</sup>. Örneğin; belediyelerce tahakkuk ettirilen emlak vergisinin gayrimenkulun bulunduğu yer belediyesince salınması gerekmekte olup, bu verginin başka bir belediye tarafından salınması halinde yer bakımından yetki ihlali ortaya çıkmaktadır.

Zaman bakımından yetki ise, vergi idarelerinin konu yönünden sahip oldukları yetkiyi kullanabilecekleri süreyi ifade etmektedir<sup>26</sup>. Bu yetkiye örnek olarak gümrük idarelerinin serbest dolaşıma giriş beyannamelerinin tescil edildiği, bir başka deyişle ithalatta vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 3 yıl içerisinde vergi tahakkuk ettirme yetkisi gösterilebilir. Bu süre gümrük vergisi bakımından tahakkuk zaman aşımı süresi olarak da kabul edilmektedir<sup>27</sup>.

#### 1.4.1.2. Vergilendirme İşlemlerinde Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Bir hukuki işlemin konusu onun doğurduğu hukuki sonuç, hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir<sup>28</sup>. Verginin konusu ise, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsurdur<sup>29</sup>. Dolayısıyla bir tür hukuki işlem olan vergilendirme işleminin konusunu, vergi, verginin ne üzerinden alındığı ve hukuk alanında doğurduğu sonuçlar oluşturur. Örneğin, damga vergisinin konusunu 488

<sup>24</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 51.

<sup>25</sup> Dan. 4. D., 25.11.2010 gün ve E:2008/4060, K:2010/5727 sayılı kararı, "İdari işlemlerin yetkili idari makamlarca yapılması esas olduğundan, vergilendirme işleminin tarha yetkili vergi dairesince yapılıp yapılmadığı hususunda bir inceleme ve araştırma yapılarak karar verilmesi gerekirken, davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmediği hk."

<sup>26</sup> Günay, **a.g.e.**, s. 127.

<sup>27</sup> Dan.7. D., 1.11.2010 gün ve E:2009/950, K:2010/5050 sayılı kararı; "Serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih olduğu; bu tarih itibarıyla 3 yıl içerisinde tahakkuk ettirilerek tebliğ edilmeyen vergilerin zaman aşımına uğradığı hk."

<sup>28</sup> Günay, **a.g.e.**, s. 143.

<sup>29</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 52.

sayılı Damga Vergisi Kanunu eki listelerde yer alan kağıtlar oluşturmakta olup, bu listede yer almayan ya da kanunen bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayan kağıtlardan damga vergisi alınması konu unsuru yönünden hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

#### 1.4.1.3. Vergilendirme İşlemlerinde Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

“ İdari işlemin şekli unsuru; tesisi için yetkili idari makamca izlenmesi gerekli yöntemi (usulü) ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığını anlatır.”<sup>30</sup>

Tüm idari işlemler gibi vergilendirme işlemleri de belirli şekil kurallarına uygun olarak yapılmak zorundadır. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallarına göre yapılması, hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlamakta, hem de vergi alacağının güvenceye alınması için vergi idaresine izlemesi gereken yolu göstermektedir<sup>31</sup>. Bu bakımdan vergilendirme işlemlerinin kanunda öngörülen usule uygun yapılmaması hali, şekil unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturmaktadır<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.37.

<sup>31</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 53.

<sup>32</sup> Dan. 4. D. 4.11.2010 gün ve E:2008/1247, K:2010/5449; 22.3.2010 gün ve E: 2008/1310, K:2010/1435 sayılı kararları; “ Özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, Anayasa’nın 40 ıncı maddesi hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesinde olanak bulunmadığından esas hakkında karar verilmesi gerektiği hk.” Dan. 4.D. 26.9.2008 gün ve E:2007/5986,K:2008/3463 sayılı kararı “Mükelleflerin adreste bulunamama hali Kanunda öngörülen şekilde tespit edilmediği sürece ilanen yapılan tebliğin bir hüküm ifade etmeyeceği açıktır. Vergi ceza ihbarnamelerinin asıl borçlu şirkete bilinen adresinde tebliğ edilemediği belirtilmesine karşın tebliğ evrakının Vergi Usul Kanununun anılan 102 nci maddesinde öngörüldüğü şekliyle maddede belirtilen kişilere imzalatılmak suretiyle tutanak haline getirilmediği anlaşıldığından ihbarnamelerin usulüne uygun tebliğ edildiğinin kabulü suretiyle borcun kesinleştiğinden bahisle davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı hk.”

#### 1.4.1.4. Vergilendirme İşlemlerinde Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

Bir idari işlemin sebebi, o işlemde önce gelen ve idareyi işlem yapmaya sevk eden, nesnel hukuk kurallarınca belirlenmiş etkidir<sup>33</sup>. Vergilendirme işleminin sebep unsurunu ise, vergi salınması amacıyla yürürlüğe konulan kanun hükümleri ile vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Örneğin; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe girmeden önceki dönemde mükelleften bu verginin istenilmesi sebep unsuru yönünden hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, vergi alacağına ilişkin matrahın miktar olarak hesaplanmış olması da gerekmekte olup, ikmalen, idarece ve re'sen tarhiyat türlerine göre matrah miktarının hesaplanması da farklılık göstermektedir. Vergi dairesi, tarh işlemini tesis ederken, dayandığı sebepleri göstermek aynı zamanda gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispatlamak zorundadır. Vergilendirme işleminin dayandığı sebebin gerçek olmaması, hukuka uygun olmaması işlemin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olması sonucunu doğurur<sup>34</sup>.

#### 1.4.1.5. Vergilendirme İşlemlerinde Amaç (Maksat) Yönünden Hukuka Aykırılık

İdari işlemlerin, ancak, kamu yararının sağlanmasına yönelik olarak tesis edilmesi gerekmekte olup, siyasi, başkalarına çıkar sağlamaya yönelik amaçlarla tesis edilemez. Vergilendirme işlemlerinde amaç kanunda düzenlenmiştir. Örneğin, tarh işleminde amaç, vergi alacağının miktarının tespitidir. Bu amaç dışında yapılan tarhiyatlar amaç yönünden hukuka aykırı olacak ve tespiti halinde iptal edilecektir. "Bir vergi mükellefini ekonomik bakımdan zor durumda bırakarak, aynı işi yapan başka bir mükellefe rekabet

<sup>33</sup> Günday, a.g.e., s. 138.

<sup>34</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.40.

olanağı sağlama amacıyla yapılan tarhiyatlar”<sup>35</sup> bu hususa örnek olarak gösterilebilir.

#### 1.4.2. Vergi İncelemesi ve Vergi Yoklaması

Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan araştırmadır<sup>36</sup>. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiş olup, aynı Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca, vergi inceleme raporu ile matrah farkı tespit edilmesi halinde re’sen vergi tarh edilebilmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesi sonucu uyuşmazlık ortaya çıkabilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi uyarınca yoklama, vergi idaresinin yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik araştırmadır<sup>37</sup>. Kanunun 128 inci maddesinde yoklamaya yetkili kişiler<sup>38</sup> belirtilmiş olup, bu kişilerce yapılan yoklama sonuçları yoklama fişine geçirilir. Yoklama fişinin usulüne uygun olmaması, bu fişe istinaden salınan vergi ve kesilen cezalar yönünden uyuşmazlığa yol açabilmektedir<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.44.

<sup>36</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Nisan 2007, s. 100.

<sup>37</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 99.

<sup>38</sup> *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu md. 128 - Yoklama: Vergi dairesi müdürleri; yoklama memurları; yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır.*

<sup>39</sup> Dan. 4.D. 15.11.2000 gün ve E:1999/4122,K:2000/4792 sayılı kararı;“şirket nezdinde düzenlenmeyen ve şirketin yetkili adamının imzasını taşımayan tutanağın davacı şirketi bağlayıcı yönü bulunması düşünülemeyeceğinden, bu tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuki isabet bulunmadığı hk.”; Dan. 4.D. 11.3.2010 gün ve E:2008/933, K:2010/1268 sayılı kararı; “ Türk vergi sisteminde genel kanaate ve varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamakta, mükellefiyetle ilgili maddi olayları tespit eden, usulüne uygun yoklama tutanakları düzenlenip gerçek gelirin vergilendirilmesi amacıyla yönelik vergi incelemeleri yapılıp, Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekilleri uygulanarak gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde

### 1.4.3. Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Vergi Usul Kanununun 20 nci maddesinde, verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar itibarıyla tespit eden idari işlem olarak tanımlanmış olup, vergi hukuku bakımından asıl işlem, tarh işlemidir.

Tarh işleminin hatalı biçimde yapılması, vergi dairesi ile mükellef arasında uyumsuzlığa yol açan başlıca nedenlerden biri olup, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmesi gibi durumlarda vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır<sup>40</sup>.

### 1.4.4. Hatalı veya Eksik Matrah Beyanları

Vergi tarhiyatında asıl olan vergi matrahının mükellefçe saptanarak vergi dairesine bildirilmesidir. Beyan üzerinden tarh edilen vergilerde yükümlünün beyan ettiği vergi matrahının idarece düşük bulunması uyumsuzluk yaratabilecek bir etken olarak karşımıza çıkabileceği gibi<sup>41</sup>, matrahın hatalı beyanı da vergi uyumsuzluğuna yol açabilmektedir. Örneğin, gelir vergisi matrahının düşük beyan edildiğinin tespit edilmesi üzerine, İdarece belirlenen matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarhiyatı yapılarak mükellefe tebliğ edilmektedir.

### 1.4.5. Vergi Borcunun Ödenmemesi

Vergi borcunun ödenmemesi vergi uyumsuzluklarının doğumuna neden olan etkenlerden biri olup, bu durumda vergi dairesince, kesinleşmiş

---

vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların ortaya konulması gerektiği hk.”

<sup>40</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 56.

<sup>41</sup> Taş, Vergi Yargısı, s.7.

vergi alacağıının tahsilini sağlamak üzere ödeme emri düzenleme, teminatı nakde çevirme ya da haciz uygulaması gibi tahsile yönelik işlemler tesis edilmekte ve bu yolla vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir.

#### 1.4.6. Diğer Nedenler

Yukarıda sayılan nedenlerin dışında, vergi ve cezaya ilişkin işlemlerin tebligatı, dava açma süresi, mükellefiyet tesis edilmesi veya tesis ettirilmemesine ilişkin işlemler ya da söz konusu vergi ve cezaların tahsili yolunda tesis edilen diğer işlemler (vade, faiz, gecikme zammı vs.) vergi uyuşmazlığına yol açabilmektedir<sup>42</sup>.

#### 1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Vergi idaresi ile mükellefleri arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların bir kısmı yargı mercileri önüne getirilmeden idari aşamada çözümlenebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü, "İdarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yoluyla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırmasına denilmektedir"<sup>43</sup>. Burada, amaç, uyuşmazlığın bir yargı mercii önünde çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargının yükünün hafifletilmesidir<sup>44</sup>. İdari çözüm yolları olarak da adlandırılan bu kurumlara aşağıda kısaca değinilecektir.

<sup>42</sup>Bu örnekleri artırmak mümkündür. Örneğin, vergi mahkemelerince verilen kararların uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar, vergi affı kanunlarının uygulanması esnasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, mükelleflerin "kod" listelerine alınmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar gibi.

<sup>43</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 63.

<sup>44</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitap Evi, Ankara, 2003, s. 68.

### 1.5.1. Uzlaşma

Uzlaşma, hemen hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlar hakkında, uyuşmazlık yargı merciine intikal etmeden, mükellefle vergi idaresinin anlaşması ve yapılan tarhiyatın bu anlaşma çerçevesinde idari aşamada düzeltilmesidir<sup>45</sup>. Vergi Usul Kanununun 3 üncü Bölümünün Ek maddelerinde düzenlenen uzlaşma müessesesi tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise, vergi salınmasına ve ceza kesilmesine ilişkin işlemlerin tebliği üzerine, dava açma süresi içerisinde başvurabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu bir vergi incelemesine dayanılarak yapılacak olan tarhiyatlar oluşturmakta olup, vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilecek vergi ve cezalar ise, uzlaşma kapsamı dışındadır<sup>46</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda, düzenlenen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Üzerinde uzlaşmaya varılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında sonradan vergi mahkemesinde dava açılmaz ve hiçbir makama şikayette bulunulamaz<sup>47</sup>. Aynı şekilde, uzlaşmada taraf olan idarenin, vergi üzerinde uzlaşıldıktan

<sup>45</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s. 809.

<sup>46</sup> Dan.4. D., 15.11.2006 gün ve E. 2006/2249, K:2006/2202 sayılı kararı.

<sup>47</sup> Dan. 4. D., 22.3.2007 gün ve E. 2006/3191, K. 2007/934 sayılı kararı,"213 sayılı Kanun hükmü uyarınca, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmasına olanak bulunmadığı hk.;" Dan. 4. D., 13.2.2002 gün ve E. 2000/5001, K. 2002/585 sayılı kararı," Vergi veya cezadan herhangi birisi üzerinde uzlaşmaya varıldığı takdirde diğerinin dava konusu edilemeyeceği açık olarak belirtildiğinden, davacının işyerlerinde çalışan personelin özel gider indirimine ait belgelerinin bir kısmının sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğunun tespiti üzerine inceleme raporuyla önerilen tarhiyatın vergi asılları üzerinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığıının anlaşılması karşısında, Mahkemece dava konusu edilemeyecek vergi ziyai cezası hakkında işin esasına girilerek verilen kararda yasal isabet bulunmadığı hk."

sonra aynı dönem hakkında inceleme yapılarak yeniden mükellef aleyhine tarhiyat yapamaz<sup>48</sup>. Ancak, yükümlünün önceki tarihli vergi inceleme raporu ile önerilen cezalı vergilerde uzlaşmış olması, aynı dönemler için farklı hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapılamayacağı anlamına gelmemektedir<sup>49</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamaması durumunda ise, vergi dairesince, inceleme raporunun sonucuna göre vergi ve ceza ihbarnameleri düzenlenerek mükellefe genel esaslara göre tebliğ edilmesinin ardından, mükelleflerce artık tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulamaz. Ancak söz konusu vergi ve cezalar dava konusu edilebileceği gibi Vergi Usul Kanununda düzenlenen cezada indirimden yararlanmak için de başvurulabilir<sup>50</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu; re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları oluşturmakta olup, kaçakçılık suçları ile ilgili vergiler ve usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır<sup>51</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması yani iradelerinin karşılıklı uyuşması halinde, idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlığı sona ermekte<sup>52</sup> ve sorun yargıya intikal etmeden idari aşamada çözümlenmiş olmaktadır. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz ve hiçbir merciiye şikayette bulunamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilip, Uzlaşma 3.2.1999 gün ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Uzlaşma Yönetmeliğinin, 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü uyarınca, incelenmeksizin reddolunması sağlanmaktadır.

---

<sup>48</sup> Dan.4. D., 15.11.2006 gün ve E. 2006/2249, K:2006/2202 sayılı kararı.

<sup>49</sup> Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 28.9.2007 gün ve E. 2007/57, K:2007/275 sayılı kararı.

<sup>50</sup> Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s.49.

<sup>51</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, 171.

<sup>52</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.296.

Uygulamada, uzlaşma nedeniyle mahkemelerce, incelenmeksizin ret kararı<sup>53</sup> verilmekle birlikte, vergi İdaresi ile uzlaşmaya başvuran arasındaki uyuşmazlık sona erdiğinden, artık davanın konusu kalmadığı gerekçesiyle “davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığı”na dair karar da verilmektedir<sup>54</sup>. Uzlaşma sonuçlandırılmadan karar verilmiş olması halinde ise, mahkeme kararı, hükümsüz sayılacaktır<sup>55</sup>.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve mükellefe tebliğ edilen tutanağın tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler çerçevesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. 30 günlük dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, süre, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün uzamaktadır. Mükellefin daha önceden dava açmış olması ve bu sırada uzlaşmanın sağlanamamış olması halinde ise, vergi dairesince uzlaşmanın vaki olmadığı vergi mahkemesine bildirilir. Mahkeme de bu bildirim üzerine, genel hükümlere göre yargılamaya devam eder.

### 1.5.2. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmesi şartıyla, vergi cezalarının uygulanmasını önleyen ve bu niteliği itibarıyla vergi uyuşmazlıklarının yargı merciine götürülmeden, idari aşamada çözümlenmesini sağlayan kurumlar arasında yer almaktadır. “Pişmanlık ve ıslah kurumunun amacı, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket ederek mükellefi idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır”<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> Dan.4. D.,12.5.1994 gün ve E:1993/3017, K:1994/3085 sayılı kararı, Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.315.

<sup>54</sup> Dan.9.D., 25.9.2003 gün ve E:2000/5948, K:2003/4619 gün ve sayılı kararı.

<sup>55</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.314.

<sup>56</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 168.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanabilmesi için Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar; Beyana dayanan vergiler bakımından kanuna aykırı hareketin pişmanlık dilekçesiyle, kendiliğinden, tarh zamanaşımı süresinde yetkili mercilere bildirilmesi; Mükellefin pişmanlık dilekçesinin verilmesinden önce bir muhbir tarafından pişmanlığa konu olay için ihbarda bulunmamış olması; Yükümlünün pişmanlık dilekçesinin verilme tarihinden önce idarece vergi incelemesi başlatılmamış olması; Haber verme tarihinden önce idarece resen tarhiyata gidilerek olayı takdir komisyonlarına sevk edilmemiş olması; Süresinde verilmeyen veya süresinde verip eksik ya da yanlış beyana konu olan beyannamelerin 15 günlük süre zarfında idareye sunulması; Aynı süre zarfında idarece salınacak olan vergi aslı ve geciken her ay ve kesiri için kesilecek pişmanlık zammı ile birlikte ödeme yapılması gerekmektedir.

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayalı vergilerde, mükellefin beyannamesini vermemesi veya beyanname vermesine rağmen eksik beyanda bulunmuş olması nedeniyle adına ceza kesilmesini önleme imkanı tanımaktadır. Pişmanlık, ihbar yapılmasından, vergi incelemesine başlanılmasından ya da takdir komisyonuna başvurulmasından önce, mükellefçe, işlenilen suçtan pişman olduğunun ilgili makama bildirilmesi<sup>57</sup>; ıslah ise, işlenilen suçtan pişman olduğunun ilgili makama bildirilmesinden sonra, hiç verilmemiş olan beyannamelerin verilmesi veya eksik ya da yanlış beyanların tamamlanması ile ödeme süresi geçmiş olan vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesidir<sup>58</sup>.

Bu itibarla vergi kanunlarına aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber verenler hakkında, vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği gibi, kaçakçılık suçu cezasına da hükmolunmaz ve gecikme faizi hesaplanmaz.

<sup>57</sup> M. Ezhan Doğrusöz, “**Pişmanlık ve ıslah Müessesesi-Mücbir Sebep Kavramı**”, Yaklaşım, Makale No: 3580, Nisan 2003.

<sup>58</sup> Doğrusöz, **a.g.m.**

### 1.5.3. Vergi Cezalarının İndirimli Olarak Ödenmesi

Cezada indirim, ek olarak salınan vergi ve bunun cezası bakımından, mükellef ile İdare arasında, fiyatları kanunen tespit edilmiş olan bir anlaşmayı ifade etmektedir<sup>59</sup>. Ceza indirimi, vergi cezaları ile ilgili yöntem olup, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları kapsamamaktadır<sup>60</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesi uyarınca, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirilmesi halinde; vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının ise üçte biri indirilir ve indirilen oranda vergi uyuşmazlığı sona erdirilmiş olur<sup>61</sup>. Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını ödemez veya dava konusu yaparsa, bu madde hükmünden yararlanamaz.

### 1.5.4. Düzeltme ve Şikayet Başvurusu

Vergi uyuşmazlıklarını idari yoldan çözüme kavuşturan yollardan biri de vergi hatalarının düzeltilmesidir. Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde, vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış olup, aynı kanunun 117 nci<sup>62</sup> maddesinde hesap hataları, 118

<sup>59</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2003.s.885.

<sup>60</sup> Yusuf Ziya Taşkan, "**Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri**" Vergi Sorunları Dergisi, Y.30, S.221, Şubat 2007, s.135.

<sup>61</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 220.

<sup>62</sup> **Madde 117-** Hesap hataları şunlardır,

1. **Matrah hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış

inci<sup>63</sup> maddesinde ise vergilendirme hataları düzenlenmiştir. Düzeltme yolu ancak bu iki hata türüyle sınırlı olup, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin, vergi alacaklısı ile borçlusu arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklar<sup>64</sup> düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilemeyeceğinden<sup>65</sup>, dava yoluyla çözüme kavuşturulabilir.

Düzeltilme başvurusu, düzeltme zamanaşımı süresi olan 5 yıl içerisinde vergi dairesine yapılır. Başvurunun vergi dairesince kabul edilmesi halinde, düzeltme fişi düzenlenerek vergi hataları düzeltilir. Hata mükellef aleyhine yapılmış ise fazla vergi aynı fişe dayanarak terkin edilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergi aslı kadar vergi cezası ile de ilgili olabileceği gibi düzeltme yapıldığı ölçüde vergi borcu ortadan kalkmaktadır<sup>66</sup>. Eğer vergi tahsil edilmişse mükellefe ret ve iade olunur. Düzeltme başvurusunun reddedilmesi halinde ise, şikayet yolu ile üst makam olan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi

---

*olmasıdır. 2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. 3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*

<sup>63</sup> **Madde 118 - Vergilendirme hataları şunlardır:** 1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır; 2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, Madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

<sup>64</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.176.

<sup>65</sup> Dan. 4.D. 30.1.2008 gün ve E:2006/2601, K:2008/255 sayılı kararı; “ bir vergi uyuşmazlığının düzeltme yoluyla yargı önüne getirilebilmesi için, ileri sürülen hususların vergi hatası kapsamı içerisinde mütalaa edilmesi, vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için de ileri sürülen hususun Kanun maddelerinde hukuki yoruma yer vermeyecek şekilde açık olarak belirlenmesi gerekmektedir. Davacı, 2001 yılına ilişkin vergi borcunu pişmanlık beyannamesi ile tahakkuk ettirip 4811 sayılı Yasa hükümleri uyarınca ödediğinden takdire sevkinin yerinde olmadığı iddiasıyla düzeltme şikayet yoluna başvurmuş ise de, takdire sevk edildikten sonra pişmanlıkla beyanname veren ve bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 371 inci maddesi hükümlerinden yaralanması mümkün olmayan davacının ileri sürdüğü bu hususun inceleme ile ortaya çıkabilecek ve hukuki yorum gerektirecek nitelikte bulunması nedeniyle uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında incelenmesinin mümkün olmadığı hk.”; Dan. 4.D. 14.5.2007 gün ve E:2006/3087, K:2007/1558 sayılı kararı; “hukuki ihtilaf kapsamında kalan uyuşmazlığın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117 nci ve 118 inci maddelerinde sayılan vergilendirme hataları şeklinde nitelendirilemeyeceği hk.”

<sup>66</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2004, s.118.

Başkanlığına müracaat edilebilir. Şikayet başvurusu reddedilen yükümlülerin başvuracağı tek yol, uyuşmazlığın yargıya taşınmasıdır.

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

### 2.1. Vergi Davalarının Niteliği ve Konusu

#### 2.1.1. Vergi Davalarının Niteliği

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, idari davalar; tam yargı davası, iptal davası ve idari sözleşmelerden doğan davalar olmak üzere üçe ayrılmakta olup, idarenin eylem ve işlemleri nedeniyle kişisel hakları doğrudan ihlal edilmiş olan kişilerin, uğradıkları zararın giderilmesi amacıyla idari yargıda açtıkları davalar, tam yargı davaları<sup>67</sup>; idari işlemlerin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ya da bir kaçının hukuka aykırı olduğundan bahisle iptalleri istemiyle menfaatleri ihlal edilenlerce açılan davalar ise, iptal davaları<sup>68</sup> olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>67</sup> Tam Yargı Davaları; kişilerin, İdarenin eylemi ya da işlemi ile subjektif haklarının ihlal edilmesi nedeniyle hak ihlalinin ve bununla birlikte ortaya çıkan zararın giderilmesi için açtıkları idari dava türü olup, hakim veya mahkeme heyetinin idarenin işlemlerini düzeltme yetkisi bulunmaktadır. Civan Turmangil, “**Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, AÜHFD., Y.1982-1987, C.XXXIX, S.1-4, s.146. Vergi uyuşmazlıkları yönünden örnek vererek tanımı yapılırsa, mükellef veya sorumlu adına yapılan cezalı tarhiyatlara, takdir komisyonu kararlarına, İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerde beyan edilen matraha veya vergilere, vergi hatası bulunması koşuluyla mükelleflerin kendi beyan ettikleri matraha veya vergilere, karşı açılan davalardır.

<sup>68</sup> İptal Davaları; hukuka aykırı bir idari işlemin, idari yargı organları tarafından iptal edilerek hukuk aleminde kaldırılması sonucunu doğuran idari dava türü olup, hakim veya mahkeme heyetinin işlemi düzeltmek veya başka bir işlem ikame etme hakkı bulunmamaktadır. Turmangil, **a.g.m.**, s.146. Vergi uyuşmazlıkları yönünden örnek vererek tanımı yapılırsa, Tüzük, Yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararları, Genel Tebliğler ve Genelgeler gibi idari işlemlere, Şikayet yoluyla başvurusunun reddine veya cevap verilmemesine, 6183 Sayılı Kanun uyarınca ödeme emri, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulamasına, karşı açılan davalardır.

Bu tanımlamalar karşısında; vergi davalarının niteliği itibarıyla tam yargı davası mı yoksa iptal davası<sup>69</sup> mı olduğu hususu tartışma konusudur.

Vergi davasının tam yargı davası olduğunu savunanlar; vergi davalarında vergi mükelleflerinin tahakkuk ettirilen verginin esasına veya miktarına itiraz etmekte olduklarını<sup>70</sup>, yani, vergi davasının konusunun para ile ölçülebilir bir uyuşmazlık olduğunu<sup>71</sup>, dolayısıyla, Danıştay'ın, Bölge İdare ve vergi mahkemelerinin gördükleri davalarda, dava konusu verginin kaldırılması veya indirilmesi yolunda hüküm<sup>72</sup> kurduklarını<sup>73</sup>; bu davanın özü itibarıyla sübjektif bir hakkı tartışma konusu yaptığını<sup>74</sup>; 2577 sayılı İYUK' un 28 inci maddesinin 5 inci fıkrası, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112 inci maddesinin 3 üncü fıkrası, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 58 nci maddesinin 5 inci fıkrası hükümleri ile Harçlar Kanununun vergi yargısı ile ilgili hükümleri ilave dayanak olarak gösterilmektedir<sup>75</sup>.

Vergi davasının iptal davası olduğunu savunanlar; bu davanın, temelde, objektif hukuki durumun yasallık denetiminin asıl olduğu bir dava türü olduğunu; vergilendirme işleminin yasallığının denetlendiği sırada vergi yargıcının, önüne getirilen uyuşmazlıkta, idari işlemde bulunması gereken

<sup>69</sup> “İptal davaları özel hukuk alanında mevcut olmayan, tamamıyla idare hukukuna mahsus davalardır”. Sıdık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1966, s.1770

<sup>70</sup> A. Şeref Gözübüyük, **İdari Yargı**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No.116, Sevinç Matbaası, Ankara 1970, s.198.

<sup>71</sup> Mutluer, **a.g.e.**, s.384.

<sup>72</sup> Dan. 4. D. 10.11.2010 gün ve E:2009/9060, K:2010/5582 sayılı kararı ; ” davacı adına 2007 yılına ilişkin olarak salınan kurumlar vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada, kayıt dışı hasılatın tespitine ve geçmiş yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlem bir yazı veya düzeltme fişiyle davacıya tebliğ edilerek bu işleme karşı dava açma olanağı tanınmadan, davacıya tebliğ edilmeyen rapordaki tespitler doğrultusunda yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması hk.”; Dan. 4. D. 6.10.2010 gün ve E:2009/9287, K:2010/4860 sayılı kararı,” Davacı adına, maliki olduğu oteli kiraya vermesi nedeniyle elde ettiği kira gelirini beyan etmediği ileri sürülerek 2003/4-6 ve 7-9 uncu dönemleri geçici vergi ile Vergi Usulü Kanununun 339 uncu maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada...”

<sup>73</sup> Lütfi Duran, “**İdari Yargı Adilleşti**”, İdari Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sarıca'ya Armağan, Y.3 S.1-3, İstanbul 1983 s.78

<sup>74</sup> Turgut Candan, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, Dan. Der., Y.14, S.54-55,1984, s.31.

<sup>75</sup> Metin Tekgündüz, “**İdari Dava Türleri ve Vergi Davası**”, Dan. Der., S:50-51,1983, s.56-59; Serkan Açar, “**Vergi Davalarının Hukuki Niteliği**”, [www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm](http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm) (E.T. 3.3.2011)

unsurların tümünün yasallığını saptamak durumunda bulunduğunu<sup>76</sup>, davanın ret veya kabul ile sonuçlandığını, mahkemelerin idare yerine geçerek bir işlem tesis etmediğini<sup>77</sup> ileri sürmektedirler.

Vergi davasının kendine özgü bir dava olduğunu savunanlar ise<sup>78</sup>; vergi yargısının idari yargı içerisinde yer aldığını belirtmekle birlikte, bu görüşü “Klasik Fransız Öğretisi” yaklaşımı düşüncesine dayandırmaktadırlar<sup>79</sup>. Klasik Fransız Öğretisi vergi hukukunun ya kamu maliyesi içerisinde ya da idare hukukunda özel bir konu olarak ele almaktadır<sup>80</sup>.

Bu bakımdan, vergi davaları, bir tür idari işlem olan vergilendirme işleminin hukuka uygunluğunun denetlendiği davalar olması nedeniyle, iptal davası niteliğine sahip olmakla birlikte; konusunu, para ile ölçülebilen bir hakkın ihlalinin oluşturması ve bazı davalarda, idarece tahsil edilen verginin iadesine hükmedilmesi karşısında; bu davaların tam yargı davası niteliğine de sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Öte yandan, uygulamaya bakıldığında, Danıştay’ın vergi dava daireleri arasında tam bir görüş birliği bulunmamakla birlikte, vergi davasının tam yargı davası olduğu görüşünün ağır bastığı görülmektedir<sup>81</sup>.

<sup>76</sup> Ağar, **a.g.m.**

<sup>77</sup> Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Ocak 2006, s.384.

<sup>78</sup> Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Nisan Ankara 1983, s. 73,74. Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.190.

<sup>79</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.3.; Serkan Acinoroğlu, “**Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 23, S.3, 2009, s. 198.

<http://e.dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/view/2888/2784>. (E.T.10.05.2011)

<sup>80</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, **a.g.e.**, s.3.,

<sup>81</sup> Dan. 4.D. 30.01.1995 gün ve E:1993/4430, K;1995/372 sayılı kararı “İnceleme raporları idari davaya konu olabilecek idari işlem niteliğinde olmadığı hk.”; Dan. 7.D. 31.12.1991 gün ve E. 1988/1903, K. 1991/3621 “İdari dava türleri arasında istirdat davası yer almaz.”; İDDK, 17.01.1992 gün ve E: 1991/11, K: 1992/22 sayılı kararı, “Danıştay Kanunu’nun ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da Görülecek Davaları belirleyen 24 üncü maddesinin 1/e bendi "Danıştay idari dairelerince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere" karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da çözümleneceğini hükme bağlamaktadır. Madde metninden açıkça anlaşılacağı üzere, açılacak idari davanın konusunu, Danıştay idari dairesinin veya İdari İşler Kurulunun kararı değil, bu kararlar üzerine idarece tesis edilen işlem ya da uygulanan eylemler oluşturmaktadır. Bu nedenle de Danıştay Birinci Dairesince

### 2.1.2. Vergi Davalarının Konusu

Vergi davalarının konusunu vergi mahkemelerinin görev alanına giren vergisel uyuşmazlıklar oluşturur<sup>82</sup>. Bu uyuşmazlıkların niteliği, genel olarak 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 6 ncı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378 inci, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 37, 55, 56 ve 62 nci vd. maddeleri ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 195, 232 nci vd. maddelerinde düzenlenmiş olup, bu konu, mükellef ve ceza muhatabı yönünden, vergi daireleri yönünden ve dava konusu edilemeyecek işlemler yönünden üç ayrı başlık altında incelenecektir.

#### 2.1.2.1. Mükellef ve Ceza Muhatabı Yönünden Davanın Konusu

Vergi davaları, konusunu oluşturan işlemlerin muhatabı, başka bir deyişle, bu işlemlere karşı dava açma ehliyetine sahip olan kişi bakımından ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Adına vergi tarh ve tahakkuk ettirilen ya da tahsile ilişkin işlem tesis edilen vergi mükellefi veya ceza kesilen ceza muhatabı yönünden vergi davasına konu edilebilecek işlemler şunlardır:

---

verilen karar iptali isteminin incelenmesine yasal olanak bulunmamaktadır. Ayrıca, 2577 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde hükme bağlandığı üzere, idari yargıda ancak idari işlemler hakkında ve iptalleri için, iptal davası açılması öngörülmüş olup; idarece tesis edilen işlemlerin onaylanması istemiyle açılan bir davanın da incelenme olanağı bulunmadığı hk.; VDDK, 11.04.1997 gün ve E: 1995/425, K: 1997/187 sayılı kararı, “Tebliğat işlemlerinin, ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri olanaksız olduğu hk.” ; VDDK, 22.05.1998 gün ve E:1996/371, K:1998/91 sayılı kararı , “Bir önceki yıl zararının ya da yatırım indirimi tutarının azaltılmasına ilişkin inceleme raporu, etkisini, izleyen yıl beyannamelerinin verilmesi sırasında doğuracağından tarh ve tahakkuk işlemi tamamlanmadan idari davaya konu edilemeyeceği hk.”

<sup>82</sup> Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006, s.46.

Vergi mükellefleri, ikmalen, re' sen ve idarece yapılan tarhiyatlara<sup>83</sup> karşı dava açabilmekte olup, beyana dayanan tarhiyatlara karşı ise, ancak, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde dava açabilmektedirler.

Mükelleflerin tarhiyata karşı dava açma süresi içerisinde yaptıkları uzlaşma başvurularının kabul edilmemesi, yani uzlaşmanın vaki olmaması durumunda da, Kanunda belirtilen süre içerisinde salınan vergilere dava açma hakları saklıdır.

Takdir komisyonu kararları doğrudan davaya konu edilemez. Ancak, bu kararlara istinaden yapılan tarhiyata karşı dava açılmakla, takdir komisyonları kararları da yargı denetimine tabi olmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemiyle yapılan başvuruların reddedilmesi veya altmış gün içerisinde cevap verilmeyerek reddedilmiş sayılması halinde, bu işlemlere karşı dava açılabileceği gibi, düzeltme isteminin reddine dair işlemlere karşı yapılan şikayetin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması üzerine de dava açılması mümkündür.

Gümrük vergisi tahakkukları kural olarak doğrudan davaya konu edilemez. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesinde öngörülen idari başvuru yolları tüketilmeden dava açılmayacağından, mükellef hakkında yapılan ek tahakkuka ya da ihtirazi kayıtla verilen beyana dayalı tahakkuka karşı yapılan itirazın reddine dair işlemlere karşı dava açılabilir.

4458 sayılı Kanunun 211 inci vd. maddeleri gereğince, gümrük idarelerince tahsil edilen vergilerin iadesi istemiyle yapılan başvuruların reddine ilişkin kararlara karşı yapılan itirazların reddine dair işlemlerin iptali ve ödenen vergilerin iadesi istemiyle dava açılabilmektedir.

---

<sup>83</sup> Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları** , s.128.

Kesinti yoluyla alınan vergilerde, istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından da verginin kesilmiş olması şartlarının bir arada gerçekleşmesi halinde, dava açılabilmesi mümkündür.

Vergi tutarları üzerinden hesaplanan gecikme faizlerine ve gecikme zamlarına karşı mükelleflerce dava açılabilen olup, gecikme faizinin doğrudan davaya konu edilip edilemeyeceği hakkında yargı merciileri arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır<sup>84</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili maddeleri uyarınca kesilen vergi ziyai cezalarına, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı ceza muhatabı tarafından dava açılabilir. Ceza kesme işlemleri, vergi suçlarından, yargılanmaları ceza mahkemelerinin görev alanı dışında kalanlar hakkında, Vergi Usul Kanununun 365 inci maddesiyle verilen yetkiye dayanılarak, vergi idareleri tarafından tesis edilen ve aynı Kanunun 366 ncı maddesinde şekli gösterilen "ceza ihbarnamesi" ile ilgisine duyurulan işlemler olup, bu işlemlerin konusu, mükellef ya da sorumluların vergi kanunlarına aykırı davranışları sebebiyle yetkili vergi dairesi tarafından Vergi Usul Kanununda öngörülen usule uygun şekilde kesilen idari para cezalarıdır<sup>85</sup>.

4458 sayılı Kanunun 232 nci vd. maddeleri uyarınca, ithalde alınan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gümrük para cezalarına ve vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarına karşı, aynı Kanunun 242 nci maddesi gereğince yapılan itirazın reddi üzerine dava açılabilir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun, 13 üncü vd. maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine, 37 nci maddesi uyarınca vade belirlemek amacıyla tesis edilen işleme, 55 inci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrine, 56 ncı maddesi

<sup>84</sup> Dan.7.D. 25.3.2010 gün ve E:2008/3214, K:2010/1561 sayılı kararı:"4458 sayılı Gümrük Kanununun 207 nci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizine ilişkin işlemin idari karar olduğu, bu karara karşı doğrudan değil itiraz başvurusunun reddedilmesi üzerine dava açılabilmesi hk."

<sup>85</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.305, 306.; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 312; Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 15. Bası, Ankara, 2003, s .214.

uyarınca tesis edilen teminatın nakde çevrilmesine ilişkin işleme, 62 nci vd. maddeleri uyarınca alınan haciz kararına ve 74 üncü maddesi uyarınca yapılan paraya çevirmeye ilişkin işleme karşı dava açılabilmesi mümkündür.

### **2.1.2.2. Vergi Dairesi Yönünden Davanın Konusu**

Vergi davalarının davacısı kural olarak mükellef ya da ceza muhatabıdır, davalısı ise, vergi dairesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığı ya da gümrük müdürlükleridir. Bu durumun tek istisnasını, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, vergi dairelerinin, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı açtıkları davalar oluşturmaktadır.

### **2.1.2.3. Dava Konusu Edilemeyecek İşlemler**

Bir işlemin vergi davasına konu edilebilmesi için, dava konusu edilecek işlemin kesin ve yürütülebilir nitelikte olması gerekmekte olup, bu nitelikte olmayan işlemin dava konusu edilmesi halinde, 2577 sayılı İYUK' un 14 üncü maddesi uyarınca yapılan ilk inceleme sonucunda, mahkemece, davanın kesin ve yürütülebilir (icrai) nitelikte olmadığı gerekçesiyle reddine karar verilir.

Kesin ve yürütülebilir işlemler, idarenin, ilgililerin rıza ve muvafakatı olmasa dahi, tek yanlı irade açıklaması ile yeni hukuki durumlar yaratan ya da mevcut hukuki durumda değişiklikler yapan işlemler olup, bu özelliklerini, kamu gücüne dayalı olarak tesis edilmelerinden almaktadırlar<sup>86</sup>.

Bununla birlikte, idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla tesis edilen tüm işlemler icrai nitelikte olmayıp, belirli konularda düşünce belirtmeye yönelik olarak alınan açıklayıcı işlemler ile, bir işlemin tesis edilmesinden önce

---

<sup>86</sup> Günday, a.g.e., s. 112.

yapılan hazırlıklara ilişkin olarak alınan hazırlık işlemleri kesin ve yürütülebilir nitelikte değildir ve yalnızca idareyi bağlamaktadır.

İcrai nitelikten yoksun olması nedeniyle idari davaya konu edilemeyen işlemler şunlardır;

213 sayılı VUK' un 413 üncü maddesine göre "Özelgeler (Muktezalar)", mükelleflerin, Maliye Bakanlığı'ndan veya Bakanlığın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından, açık bulmadıkları veya tereddüde düştükleri hususlar hakkında aldıkları yazılı açıklamalar olup, tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinden olmadığından, dava konusu yapılamaz<sup>87</sup>.

İç genelge, tebliğ, direktif, sirküler, ikaz, tamim, yönerge v.b. genel yazılar da, kural olarak dava konusu edilemezler. Genelge, çoğunlukla idare "iç"i geçerlilik taşıyan yasal düzenlemelerin hükümlerini açıklamak üzere yapılan işlemlerdendir<sup>88</sup>. Eğer bu işlem ile yeni hükümler konulmuş veya subjektif hakları ihlal eden bir düzenleme yapılmış ise, bu işleme karşı yargı yoluna gidebilmesi mümkündür.

İdari işlemlerden hazırlık aşamasına ilişkin kararlara karşı dava açılmaz. Danıştay içtihatlarında, müfettiş raporlarının, teftiş kurulu raporlarının, vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının, takdir komisyonu

<sup>87</sup> Dan. 4.D 25.11.2010 gün ve E: 2008/2783, K:2010/5698 sayılı kararı; " davacı adına 26.12.2006 tarihi itibarıyla tesis edilen gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetinin başlangıç tarihi ve faaliyet konusuyla ilgili görüşlerin bildirilmesi talebiyle başvuruya ilişkin mukteza ile mükellefiyetinin iptali istemiyle açılan davada, muktezanın belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar olduğu, belirli bir hukuki durumu belirtmekle yetinip onu etkilemediğinden muktezanın davaya konu kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olmadığı gerekçesiyle, davanın 2577 sayılı Kanununun 14/3(d) ve 15/1(b) maddeleri uyarınca incelenmeksizin reddine ilişkin kararda hukuka aykırılık bulunmadığı hk." ; Dan. 9.D 16.2.2006 gün ve E: 2004/885, K:2006/389 sayılı kararı; (Davacı şirketin "Dahilde İşleme İzin Belgesi) sahibi firmalara KDVK' nun geçici 17. maddesi ve 83 seri Nolu KDV Genel Tebliği kapsamında imalatçı olmayan firmaların da ham ve yardımcı madde satmasının mümkün olup olmadığını sorması üzerine vergi dairesince verilen cevap yazısında yer alan; dahilde işleme veya geçici kabul için izin belgesi sahibi firmalara mal teslim edenlerin imalatçı olmaları gerektiğine ilişkin ibarenin iptali istemiyle açılan davada, iptali istenen yazının özelge mahiyetinde olduğu ve davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem mahiyetinde bulunmadığı hk."

<sup>88</sup> İlhan Özay, **Yargısal Korunma**, Alfa Yayınevi, 2.Baskı, Kasım 2001, s.101.

kararlarının, gümrük müfettiş ve kontrolörlerince düzenlenen cevaplı raporların, tek başına dava edilemeyeceği belirtilmektedir<sup>89</sup>.

Bir idari kararın uygulanmasını sağlama amacı taşıyan ve yeni bir öge içermeyen idari işlemler de dava konusu edilemez<sup>90</sup>. Örneğin, önceden alınmış idari bir kararın hatırlatılması, ya da yorumlanması gibi<sup>91</sup>.

Öte yandan, vergi davasına konu edilemeyecek işlemler bakımından 213 sayılı VUK' un 378 inci maddesinin 2 nci fıkrası ile 4458 sayılı GK' nun 242 nci maddesinde özel düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, mükellefler vergi hatalarına ait hükümler saklı kalmak kaydıyla, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Yine, GK. uyarınca yapılan tahakkuklar ile kesilen cezalar doğrudan davaya konu edilemeyeceği gibi, bu işlemlerin dava konusu edilebilmesi bakımından idari itiraz usulü getirilmiştir. İtiraz usulü gümrük vergi ve cezalarına ilişkin işlemler yönünden dava şartıdır.

## 2.2. Vergi Davalarının Çözümlemesinde Yargı Organları

Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü dışında öngörülen diğer bir yol vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözümüdür. Bu çözüm yolunda, davacı ile davalı arasındaki uyuşmazlık yargı organı tarafından verilen karar üzerine kesin sonuca bağlanmaktadır. Burada asıl amaç, uyuşmazlığın çözümü olup, idarenin vergilendirme işlemleri nedeniyle kullanmış olduğu kamu gücünün kanuna uygunluğunu sağlanmaktadır. Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi geçerlidir. Vergilerin kanunlara uygunluğu prensibini gerçekleştirmek için, mükelleflerin ve vergi idaresinin iddia ve itirazlarının bir mahkeme tarafından tetkik edilerek karara

<sup>89</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, Turhan Kitabevi, Göz. Geç.10. Bası, Ankara, Ocak 1996, s.136.

<sup>90</sup> Dan. 7.D 15.6.2005 gün ve E: 2004/2885, K:2005/1244 sayılı kararı; “Ödeme emrine ilişkin tebligat işleminin, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülebilir işlem olmadığı hk. “

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 8.3.2011)

<sup>91</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 1996, s.25.

bağlanması ile, bir yandan vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması veya mali zihniyetle dar anlamda yorumlaması, diğer taraftan mükellefin hatalı ve kasıtlı hareketleri vergi yargısı kararıyla önlenmiş olacaktır<sup>92</sup>. Vergi yargısının tekdüze bir tanımı olmamakla birlikte vergi uyuşmazlıkları konusunda başvurulmuş yargı yolu<sup>93</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde vergi yargısı, ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenmeyip, genel olarak idari yargı içinde yer almaktadır. Böylelikle vergilendirme işlemlerinin denetimi bunların hukuki-kuramsal niteliğine uygun olarak gerçekleştirilmektedir. İdari yargının bir dalı sıfatıyla vergi yargısı, geniş kapsamıyla bu yargılama alanının ilkelerinden yararlanmakta, aynı zamanda onun gelişimine katkıda bulunmaktadır<sup>94</sup>.

1982 yılından önceki dönemde vergi yargısı, yine, idari yargı bünyesinde yer almaktaydı. Vergi itirazlarına bakmakla görevli ilk derece mercileri, mahkeme niteliği taşımayan itiraz komisyonlarıydı. Maliye Bakanlığına bağlı Vergiler Temyiz Komisyonu, ikinci derecede görevli merci sıfatıyla uyuşmazlıkları incelemekteydi. Danıştay ise, bugün de olduğu gibi, ilk derece ve üst derece mahkemesi sıfatıyla görev yapmaktaydı<sup>95</sup>.

*İtiraz komisyonları* esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu ile verilen görevleri yerine getirmekle birlikte bu komisyonlara başka kanunlarla da görevler verilmişti. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre; ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve ödeme emirlerine karşı itiraz komisyonlarına başvurmak mümkündür. İlk derece yargı yeri olarak görev yapan, mahkeme niteliği taşımayan itiraz komisyonunun kararlarına karşı vergiler temyiz komisyonuna ya da Danıştay'a müracaat edilebilmekteydi<sup>96</sup>.

<sup>92</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.7

<sup>93</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s. 204.

<sup>94</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul 1995, s.18.

<sup>95</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.186.

<sup>96</sup> Ahmet Esen, **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara 1983, s.47-48.

*Vergiler temyiz komisyonu* ise, vergi itiraz komisyonlarının kararlarına karşı yapılan temyiz başvurularını karara bağlamaktaydı<sup>97</sup>.

Gümrüklerde alınan vergilere ilişkin uyuşmazlıklar ise, öncelikle idari bir organ niteliğindeki *gümrük hakem heyetleri* tarafından ele alınmakta, burada kesin çözüme bağlanamayan konular ise, son karar merci olan, Danıştay'da sonuca ulaştırılmaktaydı<sup>98</sup>.

1982 sonrası dönemde, vergi yargısı üç mercii, iki kademeli olarak düzenlenmiştir. Bu yapı çerçevesinde Türkiye'de vergi yargısı 6.1.1982 tarihinde kabul edilmiş üç temel kanunla kurulmuştur. Bu kanunlar; 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile vergi uyuşmazlıklarında görevli ilk derece yargı mercii olarak vergi mahkemeleri kurulmuştur. 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile Danıştay'a vergi yargısında ilk derece ve üst derece mercii olarak görev verilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ise idari yargı ve vergi yargısı için geçerli yargılama usulü kurallarını içermektedir.

### 2.2.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel görevli, bağımsız ilk derece yargı mercileridir. Kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemelere 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 2 nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, İçişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle, Adalet Bakanlığınca kurulur ve

<sup>97</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.283.

<sup>98</sup> Özhan Uluatam, **Örnekler Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s.245.

yargı çevreleri tespit olunur. Vergi mahkemesinin kaldırılmasına veya yargı çevresinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir. Ayrıca, vergi mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı kararlarının değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete’de yayımlanır. 2576 sayılı Kanunun 4 üncü maddesine göre, vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunur. Vergi mahkemeleri tek hakim ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde görev yapmakta olup, başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. Kurul ise, başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.

Vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklarının tek hakimli mi yoksa heyet halinde mi çözümleneceği hususu, uyuşmazlığın miktarına göre belirlenmektedir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun “*Tek Hakimle Çözümlenecek Davalar*” başlıklı 7 nci maddesinin 2 nci bendine göre, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile bu konulardaki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan toplam değeri bir milyar lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenecektir. Kanunun Ek 1 inci maddesi uyarınca, tek hakimle çözümlenecek davalara ilişkin 7 nci maddesindeki parasal sınır; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında

artırılması suretiyle uygulanacaktır<sup>99</sup> . Kanun hükmünün istisnası, maddenin devamında ele alınmış olup, buna göre, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere uygulanan parasal sınırların artışı, artışın yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi mahkemelerince nihai olarak karara bağlanmış davalar ile Danıştay'ın bozma kararı üzerine, kararı bozulan mahkemece yeniden bakılan davalar hakkında uygulama alanı bulmayacaktır.

Vergi mahkemelerinin tek hakimle baktığı davalara itiraz mercii bağlı bulunduğu yer Bölge İdare Mahkemesi, heyet halinde baktıkları davalara temyiz mercii ise Danıştay' dır.

### **2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri**

2576 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluşuna ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiş olup, buna göre, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır. Kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine İçişleri ve Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. BİM, başkan ve iki üyeden oluşur. BİM üyeliği görevi bölge idare mahkemesinin bulunduğu yerdeki idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarınca yürütülür. Bölge İdare mahkemesinin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi mahkemeleri birden fazla değilse bölge idare mahkemesi üyeliği, o yer idare ve vergi mahkemeleri başkanlarınca yürütülür. BİM' in bulunduğu il merkezinde idare veya vergi mahkemelerinin birden fazla olmaları halinde, BİM'e üye olarak, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin konularda vergi mahkemesi başkanlarından en kıdemli iki başkan katılır. BİM başkanını kanuni sebeplerle

<sup>99</sup> Tek hakim sınırı, 2011 yılı için, 8380 TL'dir.

yokluğunda BİM başkanlığına, başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Bu takdirde kıdem esasına göre idare veya vergi mahkemeleri başkanları, mahkeme başkanları yoksa bu mahkemelerin en kıdemli hakimleri, BİM'e üye olarak katılırlar.

2576 sayılı Kanunun 8 inci maddesi uyarınca, Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlar.

Bölge İdare mahkemelerinin kararları kesindir ve bu kararlara karşı Danıştaya başvurulamaz<sup>100</sup>. Bu kuralın tek istisnası kanun yararına bozmada söz konusudur. Danıştay, bazı kararlarında, Bölge İdare Mahkemesi kararlarının bozulması istemiyle on beş gün içerisinde Danıştaya başvurulması halinde 2577 sayılı Kanunun 54 üncü maddesinde yer alan karar düzeltme kanun yolunu işletip, istemin görev yönünden reddine karar vermektedir<sup>101</sup>.

Bölge idare mahkemeleri, bağlantı ve mercii tayini konularını da karara bağlar. Ayrıca, vergi mahkemesinde reddedilen başkan ve üye sayısı birden fazla ise, istem bölge idare mahkemesince incelenir.

<sup>100</sup> Dan.2.D. 11.10.2004 gün ve E:2004/7073, K:2004/750 sayılı kararı, "2576 sayılı Yasanın 8 inci maddesi uyarınca tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceleyen bölge idare mahkemesince verilen kararların kesin olduğu, bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilemeyeceği hk." <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>. (E.T. 16.5.2011).

<sup>101</sup> Dan.4.D. 15.2.2010 gün ve E:2010/585, K:2010/682 sayılı kararı, "...Vergi mahkemelerinin tek hakimle verilen nihai kararının bozulması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair... Bölge İdare Mahkemesinin... sayılı kararının bozulması istemiyle Danıştay'a başvurulduğu görülmekte ise de, 2577 sayılı Kanunun 54 üncü maddesi hükmü gereğince, davacının 15 günlük süre içinde yapmış olduğu başvurusunun karar düzeltme istemi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunduğundan, istemin.. Bölge İdare Mahkemesi tarafından karara bağlanması gerekeceği, bu nedenle istemin görev yönünden reddine.."

### 2.2.3. Danıştay

2575 sayılı Danıştay Kanununun 1 inci ve 2 nci maddelerine göre, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Bir Anayasa kurumu alan Danıştay, bağımsızdır. 1982 Anayasasının 155 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve Kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar<sup>102</sup>.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 3 üncü maddesine göre, Danıştay meslek mensupları, Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay başkan vekilleri, daire başkanları ile üyelerden ibarettir. Bunlardan, Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay başkan vekilleri, daire başkanları ile üyeler yüksek mahkeme hakimleri olarak Türkiye Cumhuriyet Anayasası ve kanunların kendilerine sağladığı teminat altındadırlar.

Daireler, Danıştay genel kurulu, idari işler kurulu, idari dava daireleri ile vergi dava daireleri kurulu<sup>103</sup>, içtihatları birleştirme kurulu, başkanlık kurulu, yüksek disiplin kurulu, disiplin kurulu Danıştayın karar organları olup, bunlar içinde, daireler, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu vergi uyuşmazlıkları ile doğrudan ilgilidir.

<sup>102</sup> 2575 Sayılı Danıştay Kanununun 24. maddesinde ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar belirtilmiştir. Buna göre **Danıştay ilk derece mahkemesi olarak;** a)Bakanlar Kurulu kararlarına, b)Başbakanlık ve bakanlık müsteşarları, müsteşara yardımcıları, genel müdürleri ve kurul başkanları ; diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşar, başkan ve genel müdürleriyle ilgili müşterek kararnamelere, c)Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, d)Danıştay idari dairelerince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, e)Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, f)Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerden doğan idari davaları karara bağlar.

<sup>103</sup> 2575 sayılı Kanunda "İdari Dava Daireleri Genel Kurulu" ibareleri, "İdari Dava Daireleri Kurulu"; "Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu" ibareleri, "Vergi Dava Daireleri " olarak 2/6/2004 tarihli ve 5183 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değiştirilmiştir.

Danıştay idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlar. Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşünü bildirir. Tüzük tasarılarını inceler; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında görüşünün bildirir. Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından göndertilen işler hakkında görüşünün bildirir<sup>104</sup>. Bu kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapar. Danıştay ayrıca, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki işlemleri inceler ve karara bağlar. Danıştay gerek idari gerek yargısal görevlerini kurul olarak yerine getirir.

Danıştay, onbeş daireden oluşur. Her dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunur. 9.2.2011 gün ve 6110 sayılı Kanunla Danıştay Kanununda yapılan değişiklikten önce, Danıştay daireleri bir başkan ve en az dört üyeden oluşmakta iken, bahsi geçen Kanunla, dairelerin gereği halinde birden fazla heyet ile çalışabileceği yolunda yapılan düzenlemenin ardından, Danıştay üye sayısının artırılması yoluna gidilmesiyle artık daireler bir başkan ve dokuz üyeden oluşmaktadır. Bu durumda, oluşturulan diğer heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık edecektir. Başkan ve dört üyeden meydana gelen bu heyetler salt çoğunlukla karar verir. Öte yandan, Danıştay dairelerinde yeteri kadar tetkik hakimi bulunmakta olup, her dairede ayrıca bir yazı işleri müdürünün yönetimi altında bir kalem bulunur. Kalem yazı ve tebliğ işlemlerini yürütür.

Yargısal uyuşmazlıklar ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı, yedinci, sekizinci, dokuzuncu, onuncu, onbirinci, onikinci, onüçüncü, ondördüncü ve onbeşinci dairelerde ve idari ve vergi dava daireleri

---

<sup>104</sup> Danıştay'ın görüş bildirme hususuna ilişkin görevi, idarenin görev ve yetki alanı içerisindeki konularla sınırlı olup, idari yargı yerlerince verilen kararların uygulanması sırasında meydana gelen duraksamanın giderilmesi görev ve yetkisi kararı veren yargı merciine ait olduğundan bu hususta Danıştay'dan görüş istenemez. Günday, **a.g.e.**, s. 377. dph. 6.

kurullarında incelenir ve karara bağlanır. Danıştay'da yer alan bu dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu dava daireleri vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlendirilmiştir. 6110 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, Danıştay dava dairelerinin görevleri kaldırılmış olup, Başkanlar Kurulunca bu konuya ilişkin olarak hazırlanan karar tasarısının Danıştay Genel Kurulunca aynen ya da değiştirilerek onaylanmasıyla belirlenmektedir. Eski düzenlemede olduğu gibi, yeni düzenlemede de, Başkanlar Kurulu, iş yükü bakımından zorunluluk doğması durumunda, vergi dava dairelerinin birini idari dava dairesi olarak, idari dava dairelerinin birini vergi dava dairesi olarak görevlendirebilmekte, görevlendirilen dairelerdeki dosyaların vergi ve idari uyuşmazlıklara ilişkin görev ayrımı gözetilerek hangi daireye ve nasıl devredileceği, görevlendirilen daireye görevlendirildiği alan içinde hangi daire işlerinin verileceği hususları ise, Başkanlar Kurulu kararı ile belirlenmektedir. Ayrıca, dairelerin iş yoğunluğu nedeniyle görev dağılımının belirlenmesine ilişkin yasal düzenlemeler de yapılmıştır. Örneğin, Danıştay Onbirinci dairesi, vergi uyuşmazlıklarına bakmak üzere kurulmasına rağmen, iş yoğunluğu nedeniyle 5183 sayılı Kanunun 7 nci maddesi <sup>105</sup> ile idari uyuşmazlıklara bakmakla görevlendirilmiştir.

Diğer taraftan, Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurullarının oluşumu 6110 sayılı Kanunla değiştirilmiş olup, buna göre, İdari Dava Daireleri Kurulu, idari dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden; Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava dairelerinin başkanları ile üyelerinden oluşmakta ve Dava daireleri kurullarına Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri; bunların yokluğunda daire başkanlarından en kıdemlisi başkanlık etmektedir. İdari ve vergi dava daireleri kurulları tüm üyelerinin katılımı ile toplanır, idari ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde, bu dairelerin başkan ve üyeleri kurul toplantısına katılamazlar. Ancak iki dava dairesinin birlikte yapacakları toplantıda verilen kararların incelenmesinde, kurul bu iki dava dairesinin

<sup>105</sup> 02/06/2004 gün ve 5183 sayılı Danıştay Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Madde 7 "2575 sayılı Kanunun 34/A maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. *Madde 34/A-Onbirinci Daire, kamu görevlilerine ait mevzuattan doğan uyuşmazlıklara ilişkin davaları çözümler.*"

dışındaki dava dairelerinin asıl ve yedek üyelerinin katılımıyla toplanır. Bu toplantılarda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılamaz.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE GÖREV VE YETKİ

Görev ve yetki kavramları, usul hukuku açısından birbirinden ayrı ve özel anlamları olan kavramlardır<sup>106</sup>.

Anayasanın 9 uncu maddesinde yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılacağı hüküm altına alınmış olup, yargı organlarına ilişkin düzenlemeler Anayasanın 138 ila 143 üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Anayasanın 138 inci maddesi uyarınca, hakimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre karar verirler. Hiçbir organ, makam, mercii veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemeler ve hakimlere emir ve talimat veremez, genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz.

Yasama ve yürütme organları ile idare, yargı kararlarına uymak zorunda olup, hiçbir şekilde yargı kararlarını değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.

Anayasanın 142 nci maddesinde ise; mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceği hükmüne yer verilmiş olup, mahkemelerin görev ve yetkilerinin kanunla düzenlenmesi "*tabii hakim*" ilkesinin doğal bir sonucudur.

Anayasanın bu hükmünden hareketle, genel idari yargı yerlerinin görevi 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile bazı özel kanunlarda düzenlenmiştir.

---

<sup>106</sup> A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Mart 2006, s.68.

Türk hukukunda genel anlamda görev ve yetki kavramı, davaların mahkemelerden hangisinde görüleceği meselesi ile, bu mahkemelerden hangi yerinde görüleceği meselesi olarak ele alınmaktadır<sup>107</sup>.

Belirli bir davaya aynı yargı kolundaki ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denir<sup>108</sup>.

Bir uyuşmazlıkta görevli ve aynı zamanda yetkili mahkemenin belirlenmesi için usul kanunlarında veya uyuşmazlığın tabi olduğu yasal düzenlemelerde özel görev ve yetki kuralının incelenmesi gerekmektedir<sup>109</sup>.

Mahkemelerin görev ve yetkileri kanunlarla düzenlenir. Bunun bir Anayasa ilkesi olarak kabul edilmesinin nedeni, bir kimsenin kanunen tabi bulunduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılmasını önlemektir<sup>110</sup>.

İdare ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı'nın görüşü alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur.

İdari yargıda, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun yürürlüğe girmesinden önce yalnızca Danıştay dava daireleri arasında görülen görev ve yetki uyuşmazlığı, bu Kanunun yürürlüğe girmesinin ardından faaliyete geçen ilk derece idare ve vergi mahkemeleri arasında da görülmeye başlanmakla, görev ve yetki sorunu daha karmaşık bir hal almıştır.

---

<sup>107</sup> Yavuz Alangoya, A.Kamil Yıldırım, Nevhis Deren Yıldırım, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, Alkım Yayınları, İstanbul, 2004, s. 57.

<sup>108</sup> Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**,15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.129.

<sup>109</sup> Kahraman Berk, **İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında İlk İnceleme**, İstanbul, Alfa, 2008,s.40.

<sup>110</sup> Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s.129.

## 1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE GÖREV

### 1.1. Görev Kavramı

Genel olarak görev, bir yargı yerinin, davanın konusu bakımından yetkili olması durumunu gösterir<sup>111</sup>. Diğer bir ifadeyle, bir davaya konusu itibarıyla hangi yargı kolunda ve bu yargı kolunun hangi biriminde bakılacağını belirten kurallara “görev kuralları” denilmektedir<sup>112</sup>. Görevli yargı yeri denilince de konu yönünden o davaya bakmakla izinli mahkeme anlaşılır<sup>113</sup>.

Davaya bakacak yargı kolu belirlendikten sonra, “adli, idari veya askeri mahkemelerden”, bu yargı kolu içinde hangi hüküm mahkemesinin davayı karara bağlayacağı görevi tanımlamaktadır<sup>114</sup>. Diğer taraftan, davanın bir yargı kolunda bulunan mahkemelerden özel mahkemelerde görülüp görülmeyeceği yani, genel mahkemeler ile özel mahkemeler arasındaki ilişki görev ilişkisidir<sup>115</sup>. Örneğin idari yargının görev alanına giren bir davaya, Danıştay’da mı, yoksa genel görevli ilk derece idare veya vergi mahkemelerinde mi bakılacağı görev sorunu ile ilgilidir.

Ülkemizde yargı sistemi olarak birden fazla yargı kolu (adli yargı, askeri yargı, idari yargı) bulunmaktadır. Görevli yargı kolunun belirlenmesi bakımından başvurulmuş en önemli ölçütlerden biri, özel hukuk-kamu hukuku ayrımı olup, bu ölçütlere göre; idarenin, özel hukuka ilişkin faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıklar adli yargı kolunda, kamu hukukuna ilişkin faaliyetlerinden doğan uyuşmazlıklar ise idari yargı kolunda incelenecektir. Öte yandan, bu ayrım, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarının kolaylıkla ayırt

<sup>111</sup> Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü Hukuku**, s.131.

<sup>112</sup> Celal Karavelioğlu, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Bası, Sözkese, Ankara, 2006, s.885.

<sup>113</sup> Kazım Yenice, Yüksel Esin, **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara 1983, s. 264.

<sup>114</sup> Berk, **a.g.e.**,s. 40.

<sup>115</sup> Alangoya, Yıldırım, Yıldırım, **a.g.e.**, s. 59.

edilememesi nedeniyle, tek başına yeterli olmayıp, bu konuda başka somut kural ve ilkelere de ihtiyaç bulunmaktadır<sup>116</sup>.

Bir uyuşmazlığın, konusu itibarıyla hangi yargı kolunda ve o yargı kolu içerisinde yer alan hangi mahkemede görüleceği, göreve ilişkin hukuk kurallarıyla düzenlenmekte<sup>117</sup> olup, bu husus kamu düzenine ilişkindir. Davanın tarafları anlaşma yoluyla bir mahkemenin görev alanı değiştiremeyecekleri<sup>118</sup> gibi, bu alanda yapılacak sözleşmeler de geçersiz olacaktır. Görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olmasının sonucu olarak, idari yargıda, adli yargının aksine, taraflarca görevsizlik itirazı yapılmadan da, mahkemece, kendiliğinden görev hususu incelenerek, görevsizlik kararı verilebilir.

Görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olmasının bir diğer sonucu da, bu kurallar görev konusunda taraflar için müktesep hak doğurmayacağından, yeni bir kanunla kabul edilen görev kurallarının, geçmişe de etkili olacağı, bilinen genel hukuk ilkesidir. Davanın açıldığı andaki kurallara göre görevli olan mahkeme, yeni bir kanunla görevsiz hale gelmiş ise, mahkemenin görevsizlik kararı vermesi gerekeceği; ancak, yeni kanundaki görev kuralının, değişikliğin yürürlüğe girmesinden sonra açılacak davalarda uygulanacağına dair intikal hükümlerinin varlığı halinde, mahkemece görevsizlik kararı verilemeyeceği açıktır. Diğer taraftan, dava görevsiz mahkemede açılmış ve bu sırada yapılan bir kanun değişikliği ile görevsiz mahkeme o dava için görevli hale gelmiş ise, mahkeme, artık görevsizlik kararı veremeyecek ve davaya bakmaya devam edecektir<sup>119</sup>. Bu

<sup>116</sup> İbrahim Topuz, Kadir Özkaya, **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002, s.359.

<sup>117</sup> Zuhâl Çokar, "Genel olarak Görev ve Yetki Konusu" İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Y.6, S.1-3, Aralık 1985.

<sup>118</sup> Kuru, Aslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.130.

<sup>119</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi 07.07.2008 gün ve E.2007/165, K.2008/181 sayılı kararı.

husus, görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olmasının doğal sonucudur<sup>120</sup>.

## **1.2. İdari Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkeme**

### **1.2.1. İdare Mahkemelerinin Görevli Olduğu Davalar**

İdare Mahkemeleri, idari yargıda Danıştay ve vergi mahkemelerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar dışında genel görevli ilk derece mahkemeleridir. Danıştay ve vergi mahkemelerinin görev alanına girmeyen davalara genel görevli ilk derece mahkemesi olarak idare mahkemeleri bakar.

İdare mahkemelerinin görev alanı, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; İdare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki: İptal davalarını, tam yargı davalarını, tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri, özel Kanunlarda Danıştay'ın görevli olduğu belirtilen ve İdari Yargılama Usulü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılınmış bulunduğu davaları çözümler.

Genel olarak, Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın, Bölge idare ve vergi mahkemelerinin görev

---

<sup>120</sup> Vahap Darendeli, *Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi İçtihatları Işığında Adli Yargı Yerlerinde Görülen İdarî Uyuşmazlıklar ve Davalar*, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s. 327.

alanı dışında kalan her türlü idari uyuşmazlık, genel görevli ilk derece idari yargı organı olan “idare mahkemelerince” çözümlenmekte olup, bu özelliği nedeniyle, idare mahkemeleri, bahsi geçen mahkemelere kıyasla idari uyuşmazlıkların çözümünde “genel görevli” yargı yerleridir. Bu nedenle, bir idari uyuşmazlığı çözüme kavuşturacak görevli yargı organı belirlenirken, önce, bu uyuşmazlığın askeri yargının mı yoksa genel idari yargının (Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri) mı görev alanına girdiği belirlenmekte, uyuşmazlık genel idari yargının görevine giriyorsa, bu kez Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı dava olup olmadığının belirlenmesinin ardından, uyuşmazlık bu kapsamda da değilse ve ilk derece vergi mahkemesinin de görevine girmiyorsa idare mahkemelerince çözümlenir.

“Bu haliyle, katma bütçeli İdarelerin, kamu iktisadi teşebbüslerin ve sosyal güvenlik kuruluşlarının gelirlerine ilişkin uyuşmazlıklar, özel kanunlarında bu mahkemelerin görevli olduğuna dair bir hüküm bulunmaması halinde, vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır.”<sup>121</sup>

Nitekim, idare mahkemelerinin genel görevli yargı yeri olduğu hususu Danıştay kararları incelendiğinde de görülmektedir.

Vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrasının b bendinde, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaların vergi mahkemesinin görevinde olduğu belirtilmiş olup, bunların dışındaki uyuşmazlıkların çözüm yeri idare mahkemeleridir<sup>122</sup>.

<sup>121</sup> Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları** , s.45.

<sup>122</sup> Dan. 10. D. 30.3.1989 gün ve E:1989/62; K:1989/705 sayılı kararı; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarına ve tarifelerine ilişkin olmayan konularda 6183 sayılı Yasanın uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların görüm ve çözümünün idare mahkemesinin görev alanına girdiği hk.” Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 931. ; Dan. 4. D. 15.10.1982 gün ve E:1982/1686; K:1982/3883 sayılı kararı; “213 sayılı VUK 115.maddesi uyarınca mahalli idari heyetlerinin hasar

Vergi mahkemeleri 2576 Kanuna göre, genel bütçe, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin almış oldukları vergi, resim ve harçlardan dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözümlendiğine göre, katma bütçeli kamu kuruluşlarının mali yükümlülüklerinden doğan uyuşmazlıkların idare mahkemelerince çözümlenecektir. Aynı şekilde katma bütçeli kamu kuruluşlarından başka sosyal güvenlik kurumlarına ödenen aidatlardan çıkan uyuşmazlıklar ile mali yüküm sayılabilecek kamu kuruluşlarının kamusal gelirlerinden çıkan ihtilaflar da idare mahkemelerinde çözümlenecektir<sup>123</sup>.

Danıştayca, kur farklarına ilişkin uyuşmazlıklarda, kur farkının, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini belirleyen 6 ncı maddesi kapsamına girmediği açık olduğundan, idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiği<sup>124</sup>; destek primi adı altında yapılan ödemelerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, vergi salınması yolunda tesis edilmiş herhangi bir işlemin söz konusu olmadığı, aksine, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının, davacının, katma değer vergisi desteği adı altında öngörülen teşvikten yararlandırılmaması suretiyle tesis edilen işlemin davaya konu edilmesi nedeniyle uyuşmazlığın idare mahkemesinin görevine girdiği<sup>125</sup>; yatırım teşvik belgesinde öngörülen, katma değer vergisi teşvik priminin ödenmemesine ilişkin Hazine Müsteşarlığı işlemine karşı açılan davada, ortada 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendinde tanımlanan anlamda "vergi uyuşmazlığı" bulunmadığı gibi, dava konusu işlemin, Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen 13/d maddesi ve 69 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği dayanak gösterilerek tesis edilmiş olmasının davaya, vergi uyuşmazlığı niteliğini

---

tespitine ilişkin kararları görülüp çözümlenmesi idari mahkemelerin görev alanı içinde olduğu hk." <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ( E.T. 8.3.2011).

<sup>123</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s.187.

<sup>124</sup> Dan. 10.D. 16.4.1949 gün ve E:1984/24, K:1984/801 sayılı kararı; "Kur farklarına ilişkin uyuşmazlıkların idare mahkemelerinde çözümlenmesi gerektiği hk.."

<sup>125</sup> Dan. 7.D. 11.4.2002 gün ve E:2002/229, K:2002/1509 sayılı kararı; "Destek primi adı altında yapılan ödemelerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların idare mahkemesince çözümleneceği hk."

kazandırmayacağı<sup>126</sup>; tarım katkı payının 95/7606 sayılı Kararname Eki İthalat Rejimi Kararı uyarınca, ithal edilecek ürünlerin bünyesindeki temel tarım ürünü oranlarına göre kararnamede belirtilen tutarlar üzerinden alındığının, bir başka deyişle gümrük vergisi ile arasında maddi bakımdan bağıllık bulunmadığının anlaşılması karşısında; idare mahkemesinin görev alanına girdiği<sup>127</sup>; vergi, resim ve harç istisnası belgesinin iptal edildiği ve belge kapsamında uygulanan istisnaların 213 ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre geri alınması gerektiğini duyuran işleme karşı açılan davanın idare mahkemesinin görev alanında olduğu<sup>128</sup>; gümrük vergisi uyuşmazlığı bulunmayan ithalatlara ait kaynak kullanımını destekleme fonu payına ilişkin uyuşmazlıklarda<sup>129</sup> görevli mahkemenin idare mahkemesi olduğu karara bağlanmıştır.

Ayrıca, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendi kapsamında vergi vb. kamu alacağı yoksa, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kapsamına girmeyen bir alacak için düzenlenecek ödeme emrinin iptali davası vergi mahkemesinin görevine değil idare mahkemesinin görevine girecektir. 442 sayılı Köy Kanununun 45 ve 46 ncı maddelerinde ise, 6183 sayılı Kanundan önce yürürlükte olan Tahsili Emval Kanununa atıfta bulunmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 2 nci maddesi gereğince adı geçen Kanunu yapılan atıflar 6183 sayılı Kanuna yapılmış sayılır. Yani bu son halde atıf konusu alacaklar hakkında da 6183

<sup>126</sup> Danıştay 4.D. 8.4.2008 gün ve E:2006/5648, K:2008/1292 sayılı kararı; “Yatırım teşvik belgesinde öngörülen, katma değer vergisi teşvik priminin ödenmemesine ilişkin, Hazine Müsteşarlığı işlemine karşı açılan davada, idare mahkemesinin görevli olduğu hk.”

<sup>127</sup> Danıştay 7.D. 4.10.2005 gün ve E:2004/1514, K:2005/2232 sayılı kararı; “Tarım katkı paylarına karşı açılan davalarda görevli mahkemenin, idare mahkemesi olduğu hk..”

<sup>128</sup> Danıştay 3.D. 28.2.2007 gün ve E:2006/3246, K:2007/579 sayılı kararı; “Davacı şirket adına düzenlenen vergi, resim ve harç istisnası belgesinin iptal edildiği ve belge kapsamında uygulanan istisnaların 213 ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre geri alınması gerektiğini duyuran işleme karşı açılan ve çözümü 2576 sayılı yasanın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca idare mahkemesinin görevine giren davanın; bölge idare mahkemelerinin görev ve yetki uyuşmazlıklarında vermiş oldukları kararların kesin olduğu kuralına dayanılarak, vergi mahkemesince incelenerek, sonuçlandırılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı hk.”

<sup>129</sup> Danıştay 7.D. 26.10.2005 gün ve E:2005/562, K:2005/2568 sayılı kararı; “Gümrük vergisi (ithalde alınan vergileri kapsar) uyuşmazlığı bulunmayan (vergi olsa bile uyuşmazlık konusu yapılmayan) ithalatlara ait kaynak kullanımını destekleme fonu payına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünün,, idare mahkemelerinin görevine girdiği hk..”

sayılı Kanun uygulanır. Köy Kanunu 45 ve 46 ncı maddelerine bakıldığında, Tahsili Emval Kanununa dolayısıyla 6183 sayılı Kanuna yapılan atıf konusu alacakların, 2576 sayılı Kanun 6 ncı maddesinin (a) bendinde yer alan köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile ilgili olmadığı görülmektedir. Buna göre Köy Kanunu 45 ve 46 ncı maddelerinde yer alan alacaklar hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanına girmezler. Bu tür uyuşmazlıkların idari yargıda çözümlenecek olanlarının idare mahkemelerinin görev alanına girdiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

### **1.2.2. Vergi Mahkemelerinin Görevli Olduğu Davalar**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 1 inci maddesinde; bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin genel görevli idari yargı merciileri olduğu hüküm altına alınmış, aynı Kanunun 6 ncı maddesinde; vergi mahkemelerinin görevleri belirli konularla sınırlandırılmış, 5 inci maddesinde de vergi mahkemeleri ile Danıştay'ın ilk derece yargı mercii olarak görev alanına girmeyen idari davalara idare mahkemelerince bakılacağı düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelerden, 2576 sayılı Kanunun 1 inci maddesinden, vergi mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevli genel görevli mahkemeler olduğu anlaşılmalı birlikte, aynı Kanunun yukarıda bahsi geçen 5 inci ve 6 ncı maddelerinde yer alan düzenlemeler karşısında; bu mahkemelerin idare mahkemeleri ile kıyaslandığında vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin davalara bakan özel görevli<sup>130</sup> idari yargı merciileri olduğu sonucuna varılmaktadır.

<sup>130</sup> Benzer görüş için bkz. Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları** , s.145.

Konuya başka bir açıdan bakıldığında; idari yargı mercileri arasında özel görevli mahkemeler olan vergi mahkemeleri, devletin sahip olduğu kamu gücünün bir sonucu olarak, vergi ve benzeri mali yükümlerden doğan uyuşmazlıklarda, adli ve askeri yargı organları karşısında genel görevlidir. Vergi mahkemelerini, idari yargı kolu içinde de genel görevli olarak nitelendirmek, çözümlenmesi idarî yargının görev alanı içine giren her türlü davada idare mahkemelerinin yanında vergi mahkemelerinin de görevli olacağı gibi bir sonuç çıkar ki, bu durum, 2576 sayılı Kanunun 5 inci ve 6 ncı maddeleri hükümlerine aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla, vergi mahkemeleri, yalnızca vergi uyuşmazlıklarında genel görevli mahkemelerdir<sup>131</sup>.

“Vergi mahkemelerinin kurulmadığı yerlerde, idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarını çözmeleri söz konusu olmadığından, adli yargı kolundaki Asliye Hukuk Mahkemesi arasında bulunduğunu söylemek herhalde mümkün değildir. Bu nedenle, her iki mahkemenin kanun hükümlerinde belirtilen kendi görev alanlarında genel görevli mahkeme olarak kabul edilmesi mecburiyeti doğmaktadır.”<sup>132</sup>.

2576 sayılı Kanunun 24.2.1988 tarih ve 3410 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile değişik 6 ncı maddesi uyarınca; “ *Vergi Mahkemeleri, a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.*” Buna göre; vergi mahkemeleri, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin her türlü vergi alacağından doğan uyuşmazlıklarda görevli olmayıp, yalnızca 2576 sayılı Kanunun bahsi geçen 6 ncı maddesinde sayılan uyuşmazlıklara bakmakla görevlidir.

<sup>131</sup> Benzer görüş için bkz. Oğuzhan Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”, AÜEHFD., C.VIII, S.3-4, Aralık 2004, s. 294.

<sup>132</sup> Ahmet Aksoy, “**Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi**” Vergi Sorunları Dergisi, Eylül-Ekim 1994, S.74, s.21 (dnp. Demir, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**, s.197, dnp. 21)

### 1.2.2.1. Vergi ve Benzeri Mali Yükümler İle Bunların Zam Ve Cezalarından Doğan Davalar, Tarifelere İlişkin Uyuşmazlıklar

2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde; “vergi mahkemelerinin, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler<sup>133</sup> ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları çözmekle görevli olduğu düzenlemesine yer verilmiştir.

Kanunda bahsi geçen “genel bütçeli idareler”, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerini<sup>134</sup>; il özel idareleri<sup>135</sup>, 22.2.2005 tarih ve 5302 sayılı

<sup>133</sup> Anayasa Mahkemesi, R.G.11.6.1998, S.23369, 28.9.1995 gün ve E:1995/24, K:1995/52 sayılı kararı;”**Vergi**, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilere malî güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır. **Harç**, 492 sayılı Harçlar Kanununda tanımlandığı gibi, "fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir". **Resim**, harca benzer biçimde, kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığında yalnız o işle ilgili olarak gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirlerdir. Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük ise kişilerden, kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. **"Benzeri mali yükümlülük"** kimi zaman vergi harç ve resim'in özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da verginin harç ve resim'in ortak öğelerini taşıyabilir. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ortak özellikleri, yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde

zorla alınmalarıdır.”[http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage\\_karar&ref=show&action=karar&i\\_d=1235&content=enerji](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&i_d=1235&content=enerji) (E.T. 16.3. 2011)

<sup>134</sup> 10.12.2003 gün ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (I) Sayılı Cetvel (Değişik Cetvel: 22/12/2005-5436 S.K./12. mad) Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri:1) Türkiye Büyük Millet Meclisi, 2) Cumhurbaşkanlığı, 3) Başbakanlık, 4) Anayasa Mahkemesi, 5) Yargıtay, 6) Danıştay, 7) (Ek ibare: 11/12/2010-6087 S.K./46.mad.) Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, 8) Sayıştay, 9) Adalet Bakanlığı, 10) Millî Savunma Bakanlığı, 11) İçişleri Bakanlığı, 12) Dışişleri Bakanlığı, 13) Maliye Bakanlığı, 14) Millî Eğitim Bakanlığı, 15) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı, 16) Sağlık Bakanlığı, 17) Ulaştırma Bakanlığı, 18) Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, 19) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 20) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 21) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, 22) Kültür ve Turizm Bakanlığı, 23) Çevre ve Orman Bakanlığı, 24) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, 25) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, 26) Jandarma Genel Komutanlığı, 27) Sahil Güvenlik Komutanlığı, 28) Emniyet Genel Müdürlüğü, 29) Diyanet İşleri Başkanlığı, 30) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, 31) Hazine Müsteşarlığı, 32) Dış Ticaret Müsteşarlığı, 33) Gümrük Müsteşarlığı, 34) Denizcilik Müsteşarlığı, 35) (Ek ibare:17/02/2010 - 5952-S.K/md.18) Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı, 36) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, 37) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 38) Devlet Personel Başkanlığı, 39) Özürlüler İdaresi Başkanlığı, 40) Türkiye İstatistik Kurumu, 41 - Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı, 42) Gelir İdaresi Başkanlığı, 43) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, 44) (Mülga ibare: 25/06/2010-6001 S.K./43.mad.), 45) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 46) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü, 47) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, 48) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, 49) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü, 50) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, 51) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, 52) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü, 53) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü.

<sup>135</sup> 22.02.2005 gün ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu madde 3/a: “İl özel idaresi” İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.

Kanunla kurulan mahalli idareleri; belediyeler<sup>136</sup>, 3.7.2005 tarih ve 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 10.7.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi<sup>137</sup> Kanunu ile kurulan mahalli idareleri; köyler<sup>138</sup> ise, 18.3.1924 tarih ve 442 sayılı Köy Kanunu uyarınca kurulan idareleri ifade etmektedir.

Köy bütçelerine dahil vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümler Vergi Usul Kanununa tabi değildir. Ancak 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi gereğince bunlar da, vergi mahkemelerinin görev alanına dahil bulunmaktadır<sup>139</sup>.

Kanunda sınırlı şekilde sayılan ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren vergiler; devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından, kişi ve kurumlardan hukuki zorlama ile belirli kurallara göre ve karşılıksız alınan para ile ifade edilen değerlerdir<sup>140</sup>. Başka bir ifadeyle vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin tek taraflı olarak ve egemenliğinin bir uzantısı olan vergilendirme yetkisine dayanarak gerçek veya tüzel kişilerin gelir, gider ve malları üzerinden aldığı iktisadi değerdir<sup>141</sup>.

“Resim; kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan paradır.”<sup>142</sup>

<sup>136</sup> 3.7.2005 gün ve 5393 sayılı Belediye Kanunu madde 3/a: “Belediye”; *Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.*

<sup>137</sup> 10.7.2004 gün ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu madde 3/a: “Büyükşehir Belediyesi”: *En az üç ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan, bu belediyeler arasında koordinasyonu sağlayan; kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; idarî ve malî özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisidir.*

<sup>138</sup> 18.3.1924 gün ve 442 sayılı Köy Kanunu madde 1 ve 2; “Nüfusu iki binden aşağı yurtlara (köy) ve nüfusu iki bin ile yirmi bin arasında olanlara (kasaba) ve yirmi binden çok nüfusu olanlara (şehir) denir. Nüfusu iki binden aşağı olsa dahi belediye teşkilatı mevcut olan nahiye, kaza ve vilayet merkezleri kasaba itibar olunur. Ve Belediye Kanununa tabidir. Cami, mektep, otlak, yaylak, baltalık gibi orta malları bulunan ve toplu veya dağınık evlerde oturan insanlar bağ ve bahçe ve tarlaları ile birlikte bir köy teşkil ederler.”

<sup>139</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1978, s.35.

<sup>140</sup> Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Alfa yayınları, Şubat 2002, s. 3.

<sup>141</sup> Mehmet Ayan ve diğerleri, **Hukuk Bilimine Giriş**, 3. Baskı, Konya, 1997, s. 145.

<sup>142</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul, 1989, s.6.

“Harç; kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimleri ya da belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan paradır.”<sup>143</sup>. Verginin özel bir türü olması nedeniyle, kamu hizmetinden yararlananların, ödeme güçlerine bakılmaksızın harca tabi tutulmaları esastır<sup>144</sup>. Ülkemizde harçlar, 492 sayılı Harçlar Kanununun 1 inci maddesinde öngörülmüş olup, buna göre harçlar; yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçlarıdır. Bununla birlikte, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda belediye tarafından alınacak harçlar öngörülmüştür. Buna göre, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, imar ile ilgili harçlar (parselasyon harcı, ifraz ve tevhit harcı, plan ve proje tasdik harcı, zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı, yapı kullanma izni harcı), işyeri açma izin harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı bahsi geçen harçlardır.

Anayasa Mahkemesi, bir hizmetin harç konusu olabilmesi için, kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlaması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerektiğini belirtmiş olup<sup>145</sup>, resimleri ise, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan gelir olarak tanımlamıştır<sup>146</sup>.

<sup>143</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s.5 ve dpn. 9.

<sup>144</sup> Anayasa Mahkemesi, 17.12.1968 gün ve E:1968/12, K:1968/65 sayılı kararı. Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s.194.

<sup>145</sup> Anayasa Mahkemesinin, 26.1.2011 gün ve E: 2009/42, K: 2011/26, R.G. 14.5.2011, S. 27934 sayılı kararı; “Bir hizmetin harç konusu olabilmesi için kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir.” <http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=karar&id=3057> (E.T. 29.5.2011)

<sup>146</sup> Nihal Saban, **Genel Kısım Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.6 dpn. 13.

Benzeri mali yükümlülük; “ kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere alınmakta<sup>147</sup> olup, bu kavram sadece vergi, resim, harç ve buna benzeyen mali yükümlülükleri, yani hukuksal zor altında alınan parasal yükümlülükleri değil, bağlantılı bütün yükümlülükleri kapsamaktadır<sup>148</sup> .

Öte yandan, tarife uyuşmazlıklarından kastedilen ise, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle ilgili tarifelere göre tesis edilen tarh ve tahakkuk işlemlerinden çıkan uyuşmazlıklar ile bu nitelikteki tarifelerin iptaline ilişkin davalar olduğu kabul edilmektedir<sup>149</sup> .

Yukarıda belirtilen hususlar bir arada değerlendirildiğinde; genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemesinin görev alanına girmekte olup, sosyal güvenlik kuruluşlarının aidat alacağından ve mali yükümlülük sayılabilecek nitelikte olmakla birlikte Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları, Türkiye Posta Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, Türk Standartlar Enstitüsü<sup>150</sup> gibi kurumların kamusal gelirlerinden doğan uyuşmazlıklar ile özel bütçeli kuruluşlara<sup>151</sup> ait malî yükümlerinden doğan uyuşmazlıklar ise, bu mahkemelerin görev alanı dışındadır.

<sup>147</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s.7 ve dpn. 12.

<sup>148</sup> Ali İhsan Özgür Çilingir, Murat Yıldırım,” **Meslek Mensubunun Denetiminden Doğan Sorumluluğu**”, [www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=534](http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=534) (E.T.10.3.2011)

<sup>149</sup> Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”,s.195.

<sup>150</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 162; Salih Benli,”**İdare Hukuku İçinde Vergi Yargısının Görev Alanı**”, Adalet Dergisi, S.34, Mayıs 2009, s.35.

<sup>151</sup> “Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu , Atatürk Araştırma Merkezi, Atatürk Kültür Merkezi, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, Türkiye Bilimler Akademisi, Türkiye Adalet Akademisi, Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu, Karayolları Genel Müdürlüğü, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü, Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, Türk Akreditasyon Kurumu, Türk Standartları Enstitüsü, Millî Prodüktivite Merkezi, Türk Patent Enstitüsü, Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı, Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı, GAP Bölge Kalkınma İdaresi , Özelleştirme İdaresi Başkanlığı.”

### 1.2.2.1.1. İkmalen, Re'sen veya İdarece Yapılan Tarhiyatlara Karşı Açılan Davalar

213 sayılı VUK' un 20 nci maddesinde "verginin tarhı", vergi alacağının ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar olarak tespit edilmesine ilişkin idari işlemler olarak tanımlanmıştır. Tarh işlemi, mükellefi genel, kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp, özel, kişisel bir duruma sokan ve yükümlü ile vergi dairesi arasında subjektif ilişki kuran niteliği ile "bireysel işlem"; bireylere belirli yükümler getirici özelliğinden dolayı "yükümlendirici işlem"; taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem (icrai işlem) niteliğiyle ise "asli işlem" olarak sınıflandırılabilir<sup>152</sup>.

Tarh işleminin türleri VUK' un 29 uncu vd. maddelerinde düzenlenmiş olup, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi, ikmalen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasının re'sen vergi tarhı; ikmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda başvuruda bulunmamaları veya aynı kanunlarla kendilerine verilen yükümlülükleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi ise, verginin idarece tarhı olarak tanımlanmıştır.

Vergi hukukunda kural, mükelleflerin beyan ettikleri matrah esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açamamasıdır. Yukarıda tanımlanan tarhiyatların ise, beyana dayalı tarhiyatın aksine,

<sup>152</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 89.

ikmalen, re'sen ya da idarece saptanan matrah veya matrah farkı üzerinden salınan vergilere ilişkin olması ve bu özelliği itibarıyla mükellefin iradesi dışında gerçekleşmesi nedeniyle, bu işlemlere karşı menfaati ihlal edilen mükelleflerce açılacak davaların görüm ve çözüm yeri vergi mahkemeleridir. Zira tarhiyatın konusunu oluşturan vergiler, 213 sayılı VUK' un 1 inci maddesi ile vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) fıkrası anlamında; genel bütçeye dahil vergiler ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergiler olduğundan, bu vergilere ilişkin uyuşmazlıkların çözüm yeri de doğal olarak vergi mahkemeleridir.

Diğer taraftan, idarece yapılan tarhiyatın türüne bakılmaksızın, beyan dışı herhangi bir matrah veya matrah farkı üzerinden ek tarhiyat yapılarak tebliğ edilmesi üzerine, ek tarhiyata karşı dava açılması mümkün olup, bu davaların çözüm yeri de vergi mahkemeleridir.

#### **1.2.2.1.2. Vergi Cezalarına Karşı Açılan Davalar**

2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) fıkrasında, vergi mahkemelerinin görev alanına giren vergiler üzerinden kesilen cezalara ilişkin uyuşmazlıkların da bu mahkemelerce çözümleneceği hüküm altına alınmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca kesilen gümrük para cezaları ile usulsüzlük cezaları dışında, diğer vergilere ilişkin cezalar genel olarak 213 sayılı VUK' un 341 inci vd. maddelerinde düzenlenmiş olup, bu cezalar; vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

213 sayılı VUK' un 341 inci maddesinde vergi ziyayı, mükellef ya da sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ya da eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmış, aynı Kanunun 344 üncü maddesinde de, bu fiillerin mükellef ya da sorumlu tarafından işlenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüştür.

Belirtilen Kanun hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, vergi ziyayı, tahakkuk işlemine bağlanmış olup, verginin tam olarak ve zamanında tahakkuk ettirilmesi durumunda, artık bu verginin hiç ya da zamanında ödenmemesi veya eksik ödenmesi sebebiyle vergi ziyasının oluşmasından, dolayısıyla da vergi ziyayı cezası kesilmesinden söz edilemez<sup>153</sup>.

Usulsüzlük, VUK' un 351 inci maddesinde, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmıştır. Kanunun 352 nci vd. maddelerinde bu fiile uygulanan cezalar; genel<sup>154</sup> ve özel usulsüzlük<sup>155</sup>

<sup>153</sup> Arslan, a.g.e., s. 176-177.

<sup>154</sup> **I inci derece genel usulsüzlükler:**1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; 2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; 3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; 4. Çiftçiler tarafından 245 inci Madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi; 5. Bu Kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır); 6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi; 7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.); 8. Diğer ücretler (...) üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; 9. Veraset ve intikal Vergisinde beyannamesinin 342 nci Maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması. **II nci derece genel usulsüzlükler:** 1. Veraset ve intikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci Maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (...) 2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması; 3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç); 4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması; 5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması; 6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması; 7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

<sup>155</sup> 1. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, 2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespit edilmesi, 3. 232 nci Maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi, 4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları 5. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara

cezaları olarak ikiye ayrılmakta olup, cezaların kanuniliği ilkesi gereğince usulsüzlük türleri ve cezaları Kanunda sınırlı olarak sayılmıştır. Mükellef ya da sorumlunun fiilinin bu kapsama girmemesi halinde usulsüzlük suçu ve dolayısıyla cezası söz konusu olmayacağından, bu yolda kesilecek cezanın vergi mahkemelerinde davaya konu edilmeleri mümkündür.

### 1.2.2.1.3. İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelere Dayanılarak Tesis Edilen İşlemlere Karşı Açılacak Davalar

Vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklardan bir diğerini, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere dayanılarak tesis edilen işlemlere karşı açılacak davalar oluşturmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesinin 2 nci fıkrasında; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiş olup<sup>156</sup>, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 245 inci maddesinin 1 inci fıkrasında da, mükelleflerin gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamayacakları hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemelerden vergi tarhiyatı kural olarak mükellefin beyanı üzerine yapılmakta olup, mükellefler serbest iradeleriyle yaptıkları beyanları üzerine idarece tarh ve tahakkuk edilen vergilere karşı dava açamazlar<sup>157</sup>.

---

*uyumamaları, 6. Bu Kanunun 8 inci Maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapılması, 7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmemek, 8. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla ( yazı, manyetik ortam, disket, mikro film, mikro fiş gibi ) ve zamanlarda yerine getirilmemesi 9. Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durulmaması.*

<sup>156</sup> Dan. 4. D.,28.9.2000 gün ve E: 1999/4251, K:2000/3851 sayılı kararı;”Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hk.” Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul, 2001, s.637.

<sup>157</sup> Dan. 4. D., 29.3.2011 gün ve E: 2010/5043, K:2011/1268 sayılı kararı; “Davacı tarafından, 2009/12 nci dönemine ilişkin olarak verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden

Bu kuralın istisnalarını; VUK' nun 378 inci maddesinde öngörülen vergi hatasının bulunması ile 2577 sayılı İYUK' un 27 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında düzenlenen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi oluşturmaktadır. Bu şekilde ihtirazi kayıtla beyanname verme müessesesi hem haksız yere vergi alınmasına, hem vergi işleminin temelini oluşturan “beyan” müessesesini dava edilebilirliğe yani yargısal denetime açık olması bakımından önem kazanmaktadır<sup>158</sup>.

İhtirazi kayıtla beyan müessesesi ile VUK' da veya diğer vergi kanunlarında özel şekilde düzenlenmiş olmadığı halde, genel hukuk ilkeleri uyarınca, vergi uygulamasına öteden beri girmiş olup, bu usulle mükellefler, vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, ihtirazi kayıtla beyan etmekte ve bunun üzerinden yapılan tarhiyata karşı dava açılabilmektedirler<sup>159</sup>. Diğer bir ifadeyle, mükellef tarafından kanuni gerekçe gösterilmek suretiyle beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava açma hakkının saklı tutulduğu yolundaki nottur<sup>160</sup>. Danıştay kararlarında ise, ihtirazi kayıt, mükelleflerin beyanlarına karşı dava açma imkanı tanıyan bir müessese olduğu ifade edilmektedir.

İhtirazi kayıttan bahsedilebilmesi için, mükellefin vergi matrahının belli tutarını beyannamede göstermiş olması ve bu tutar üzerinden verginin tarh edilmesi durumunda, vergilendirilmemesi gerektiği ileri sürülerek dava açma hakkını saklı tuttuğunu beyannamede ya da beyanname ile birlikte verilecek dilekçede belirtilmesi gerekmekte olup, matrah gösterilmeden dava açma

---

gelir(stopaj) vergisinin fazla ödenen kısmının kaldırılması ve iadesi istemiyle açılan davayı, dava konusu 2009/12 nci dönemi gelir (stopaj) vergisine ilişkin tahakkuk işleminin davacının kendi iradesiyle ihtirazi kayıt konulmaksızın yaptığı beyana dayandığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378 inci maddesi uyarınca davacının kendi beyanına dava açmasının mümkün bulunmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddi gerektiği hk.”

<sup>158</sup> G. Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005, s.3.

<sup>159</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.625.

<sup>160</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 492.

hakkının saklı tutulduğuna ilişkin şerh ve bildirimler, ihtirazi kayıtla verilen beyanname sayılmamaktadır<sup>161</sup>.

Ancak, Danıştay' a göre, beyannamede gösterilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tahakkuk eden vergiye ihtirazi kayıt konulabileceği gibi ticari bilanço zararı ve indirim ve istisnalar nedeniyle zarar edilen beyana veya zarar edilmemekle birlikte geçmiş yıl zararlarının mahsubu, risturn veya yatırım indirimi gibi kazançlardan yapılacak indirim nedeniyle vergilendirilmesi gereken kurum kazancı doğmayan ve izleyen yıla devreden zarar miktarını ya da yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarını azaltacak durumlarla da beyannamelerin ihtirazi kayıt konularak verilmesi ve vergi mahkemesinde dava konusu edilebilir<sup>162</sup>.

Beyanname verilme süresi içerisinde beyanname, ihtirazi kayıtla birlikte aynı anda verilebileceği gibi mükellef beyannamesini verdikten sonra yine beyanname verme süresi içerisinde olması şartıyla ihtirazi kayıt dilekçesi verilmesi de mümkündür<sup>163</sup>.

Diğer taraftan, 2577 sayılı İYUK' un 27 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı düzenlemesine yer verilmesine karşın; aynı fıkranın devamında, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davaların, tahsilatı durdurmayaacağı kurala bağlanmıştır. Bunun nedeni, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergileri ödemeleri ve esasen tahsilatın gerçekleşmiş olmasıdır. Dolayısıyla, bu aşamada açılacak dava, tarhiyatın iptali istemiyle değil, tahsil edilen verginin iadesine ilişkindir.

---

<sup>161</sup> Yerlikaya, **a.g.e.**, s.8.

<sup>162</sup> Dan. 3. D. 8.4.2004 gün ve E: 2002/1071, K.2004/909 sayılı kararı, Yerlikaya, **a.g.e.**, s.8. dph. 38.

<sup>163</sup> Dan. 4. D. 28.11.2000 gün, E: 1999/5763, K.2000/4913 sayılı kararı;" İhtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilmesinin zorunlu olmadığı, beyanname verme süresi içinde idareye verilebileceği hk." Terlemez, Bahtiyar, **a.g.e.**, s. 638.

#### **1.2.2.1.4. Gümrük Kanununa Tabi Vergi ve Resimler İle Bunların Zam ve Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar**

2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen 6 ncı maddesinin (a) fıkrası hükmü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanununa tabi vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları arasında herhangi bir ayırım öngörmemekte olup, her iki Kanun gereğince alınan vergi, resim ve harçlar ile bunların zam ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir<sup>164</sup>.

213 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde, VUK hükümlerinin, aynı Kanunun 2 nci maddesinde düzenlenen gümrük ve tekel vergileri dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı düzenlenmiş olup, anılan 2 nci maddede, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin, 27.10.1999 gün ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümlerine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında tesis edilen ve vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilecek olan işlemler genel olarak; vergi tahakkuku, ceza kararı, usulsüzlük cezaları ve idari kararlar nedeniyle tesis edilen işlemler olarak sayılabilir.

Gümrük Kanununun 3 üncü maddesi gereğince; "İthalat vergileri"; eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri; "İhracat vergileri" ise, eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi, diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade etmekte olup, aynı Kanunun 195 ve 197 nci

<sup>164</sup> Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme",s.198.

maddelerinde, gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin, tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 4458 sayılı Kanununun 242 nci maddesinin 1 inci fıkrasında; yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri, 2 nci fıkrasında; idareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği, 3 üncü fıkrasında; itiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itirazın süresinde yapılmış sayılacağı ve idarece yetkili makama ulaştırılacağı, 4 üncü fıkrasında ise, itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemelerden, ithalatçılar tarafından yurda girişi yapılan eşyaya ait beyannamenin mükellefçe ya da temsilcisi gümrük müşavirince gümrük idaresine verilmesinin ardından, ithale konu edilen eşyaya bağlı gümrük vergileri idarece tahakkuk ettirilerek tebliğ edilmektedir. Kural olarak, bu şekilde tahakkuk ettirilen vergilere karşı, beyana itiraz edilemeyeceğine dair 4458 sayılı Kanununun 245 inci maddesi gereğince dava açılması mümkün değildir. Davaya konu edilecek işlem, mükellefin beyanının gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi üzerine yapılacak ek vergi tahakkuku ve ihtirazi kayıtla verilen tahakkuk nedeniyle tesis edilecek işlemlerdir.

Tahakkuk ya da ek tahakkuk işlemleri, gümrük müdürlüklerince tesis edilmekle birlikte, 4458 sayılı Kanununun yukarıda bahsi geçen 242 nci maddesi gereğince doğrudan davaya konu edilemezler. 2577 sayılı İYUK' un 10 uncu<sup>165</sup> maddesinde düzenlenen idari başvuru yolunun, Gümrük

<sup>165</sup> 2577 sayılı Kanun madde 10 (İdari Makamların Sükutu);” 1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. 2. (Değişik bent: 10/06/1994 - 4001/5 md.) Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya,

Kanunundaki paralel düzenlemesi olan itiraz müessesesi, ilgililerin tahakkuk işleminin tebliğ edilmesi üzerine davaya konu edilebilecek icrai işlem tesisi için gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde yapacakları başvuruyu kapsamaktadır. Gümrük vergileri bakımından davaya konu edilebilecek işlem, söz konusu başmüdürlükçe, Kanunda belirtilen süre içerisinde verilen itirazın reddine dair olumsuz işlem ya da bu sürenin cevap verilmeyerek geçirilmesi suretiyle oluşan zımnî ret işlemi olup, itiraz başvurusu davacılar bakımından dava şartıdır.

Gümrük Kanununun 231 vd. maddelerinde, “vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar” başlığı altında düzenlenen gümrük para cezaları; ithale konu eşyanın tabi olduğu hukuki duruma göre farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır.

Kanunun 234 üncü maddesinde, serbest dolaşıma giriş rejimi<sup>166</sup> veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine<sup>167</sup> tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, ithalatçının beyanı ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; eşyanın gümrük tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasındaki farkın %5'i aştığının belirlenmesi ya da kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymetinin noksan bulunması hallerinde; 236 ıncı maddesinde,

---

*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 açılmamış veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.”*

<sup>166</sup> **Serbest dolaşıma giriş rejimi:** Tümüyle Türkiye veya Toplulukta elde edilmiş olan ya da tamamı veya bir kısmı üçüncü ülkeler menşeli olup, Türkiye ya da Toplulukta ithal işlemleri tamamlanmış, gerekli gümrük vergisi, eş etkili vergi ve resimleri tahsil edilmiş, bu vergi ve resimleri tam veya kısmi bir iadede yararlanmamış eşyaya ilişkin rejimdir. (4458 sayılı Gümrük Kanunu md. 74 vd.)

<sup>167</sup> **Geçici ithalat rejimi :** Serbest dolaşıma girmemiş eşyanın ithalat vergilerinden tamamen ya da kısmen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kullanılması ve bu kullanım sırasındaki olağan yıpranma dışında, herhangi bir değişikliğe uğramaksızın yeniden ihracına olanak sağlayan hükümlerin uygulandığı rejimdir. (4458 sayılı Gümrük Kanunu md.128)

gümrük antrepolarında veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerde yapılan sayım sonucu eksik veya fazla çıkan eşya nedeniyle, 237 nci maddesinde, gümrük idarelerine verilen özet beyanda kayıtlı miktara göre eksik çıkan eşyadan dolayı; 238 inci maddesinde ise, işlendikten sonra yurt dışı edilmek üzere geçici olarak ithal edilen eşyaya ilişkin olarak, rejim koşullarının ihlal edildiğinin tespit edilmesi hallerinde, vergi tutarı üzerinden para cezası hesaplanacağı kurala bağlanmıştır.

Gümrük para cezaları da 4458 sayılı Kanunun 242 nci maddesi uyarınca doğrudan davaya konu edilemeyeceklerinden, bu işlemlere karşı ancak, gümrük başmüdürlüğü nezdinde yapılacak başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması hallerinde dava açılabilir.

Diğer taraftan, Gümrük Kanununun 239 vd. maddelerinde hüküm altına alınan “usulsüzlük cezaları” ile aynı Kanunun 3 üncü maddesinin 5 inci fıkrasında, bağlayıcı tarife ve menşe bilgileri de dahil olmak üzere, gümrük idaresinin, gümrük mevzuatı ile ilgili olarak belirli bir konuda bir veya daha fazla kişi üzerinde hukuki sonuç doğuracak idari tasarrufu olarak tanımlanan “idari kararlar” da idari itiraz üzerine davaya konu edilebilmektedirler<sup>168</sup>.

Bu açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde; Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca tahakkuk ettirilen vergilerin, bu vergiler üzerinden hesaplanan para cezalarının, idari kararın konusunu oluşturan vergi vb. ile usulsüzlük cezalarının, 4458 sayılı Kanunun 242 nci maddesi gereğince, idari itiraza tabi olması ve itirazın reddine dair işlemlerin de aynı maddede idari yargının görev alanına bırakılması, ayrıca anılan vergi ve cezaların genel bütçe dahilindeki gelirler olması nedeniyle, 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (a) fıkrası anlamında vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

Bununla birlikte, özellikle yukarıda bahsi geçen ve 4458 sayılı Kanunun 237 nci maddesinde düzenlenen para cezaları ile bir kısım

<sup>168</sup> Dan. 7.D. 2.11.2009 gün ve E:2008/1572, K.2009/4536 sayılı kararı,” Gümrük para cezasının iadesi talebiyle yapılan başvurunun reddine dair işleminin idari karar olduğu hk.”

usulsüzlük cezalarının idare mahkemelerinin mi yoksa vergi mahkemelerinin mi görev alanına girdiği hususu tartışmalıdır. 237 nci madde uyarınca hesaplanan para cezalarının, ithalde eşya taşıyan araçlarının sahipleri, kaptanları veya acentaları tarafından gümrük idaresine verilen özet beyan veya özet beyan olarak kullanılan ticari veya resmi belgelerdeki kayıtlı miktara göre noksan çıkan kapların, mahrecinden yüklenmemiş veya yanlışlıkla başka yere çıkartılmış veya kaza ve avarya sonucunda yok olmuş veya çalınmış bulunduğu, gümrük idaresince belirlenecek süre içinde kanıtlanamaması halinde öngörülmesi nedeniyle, niteliği itibarıyla vergi uyuşmazlığına yol açmayacağı<sup>169</sup> ve idare mahkemelerinin görev alanına girdiği ileri sürülmektedir. Aynı şekilde, 241 nci maddede düzenlenen usulsüzlük cezalarından, “serbest bölgelerde çalışan veya buralara giren ve çıkan kişilerin bu Kanunla konulmuş kurallara uymaması; bir kişinin 5 inci madde hükümlerine göre geçerli bir temsil yetkisi olmadığı halde başka bir kişi adına veya hesabına gümrük idarelerinde iş takip etmesi; 34 üncü maddenin 2 nci fıkrası hükümlerinin aksine, karayolu taşıtlarının gümrük idaresinin izni olmadan yük veya yolcu olarak yoluna devam etmesi ve taşıt araçlarının 33 üncü ve 91 inci maddede belirtilen önceden belirlenmiş yollar dışında seyretmesi vb. fiiller nedeniyle kesilenlerin vergisel uyuşmazlığa yol açtığı ve vergi mahkemelerinin görevine girdiğinden söz etmek mümkün değildir.

#### **1.2.2.1.5. Benzeri Mali Yükümler İle Bu Mali Yükümlerin Zam ve Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar**

2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (a) fıkrası hükmü gereğince, vergi mahkemelerinin görev alanına sadece genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile bunların zam ve cezalarına ilişkin davalar değil; “vergi, resim ve harç” benzeri mali yükümler ve bu mali yükümlerin zam ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar da girmektedir. Bu

<sup>169</sup> Dan. Başkanlar Kurulununun 21.7.2010 gün ve E: 2009/137, K:2010/93 sayılı kararı

nedenle, benzeri mali yüküm kavramının neyi ifade ettiği, mahiyeti ve kapsamı, vergi mahkemelerinin görev alanına belirlemede önemlidir. Ancak bu hususta ne 2576 sayılı Kanunda, ne de diğer kanunlarda herhangi bir tanıma yer verilmemiştir.

“Benzeri mali yükümlülük; “ kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere alınmakta<sup>170</sup> olup, bu kavram sadece vergi, resim, harç ve buna benzeyen mali yükümlülükleri, yani hukuksal zor altında alınan parasal yükümlülükleri değil, bağlantılı bütün yükümlülükleri kapsamaktadır<sup>171</sup>. Bu kavram içerisine 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun üçüncü kısmında düzenlenen harcamalara katılma payı; sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar birliği gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidatlar; bir kısım ithal ürünlerin üzerine konulan primler ve paylar, bir takım temel stok ürünlerinin fiyatlarına yapılan zamlar sonucunda alınan fiyat farkları; üniversiteler arası seçme sınavlarına katılan öğrencilerden alınan ücretler; Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Ordu Yardımlaşma Kurumuna ödenen aidatlar<sup>172</sup>; radyo ve televizyon ruhsat ücretleri; şerefiyeler; sosyal güvenlik yükümlülükleri; katılma paylarının<sup>173</sup> girdiği belirtilmektedir.

Doktrinde ve yargı içtihatlarında<sup>174</sup> bazı yükümlerin vergi, resim ve harç benzeri mali yüküm kavramına<sup>175</sup> dahil olduğu ve bunlardan doğacak

<sup>170</sup> Kaneti, **a.g.e.**, s.7 ve dpn. 12.

<sup>171</sup> Çilingir, Yıldırım, **a.g.m.**

<sup>172</sup> Nami Çağan, “**1982 Anayasası’nda Vergilendirme**”, Prof. Dr. Fadıl Sur’a Armağan, AÜSBF Yayınları: 522, Ankara 1983, s. 71.

<sup>173</sup> Anayasa Mahkemesi., E:1990/18, K:1991/4, Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.116, dpn. 472.

<sup>174</sup> Anayasa Mahkemesi, kamu idareleri tarafından alınan paraların isimlerine değil, içerik ve niteliklerine göre değerlendirme yapmaktadır. Mahkeme'nin E.95/24 sayılı kararında, "Vergi, resim, harç benzeri mali yükümlülük (...) kişilerden, kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. 'Benzeri mali yükümlülük', kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken, kimi zaman da verginin, resim ve harcın ortak öğelerini taşıyabilir. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin ortak özellikleri yasayla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır" denilmiştir." Vergi dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerden kişilerin yararlandırılmaları, bu bağlamda mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin, Ankara 2005, s.30.

<sup>175</sup> Anayasa Mahkemesinin., 19.4.1988 gün ve E: 1987/16, K: 1988/8, R.G., T. 23.8.1988, sayılı kararı “ ... bir mali yüküm sorumlunun isteğine bağlı ise, onun iradesi uyarınca zorunluluk taşıyorsa

uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinin görev alanına gireceği belirtilmekle birlikte, bu kapsamda bulunmayan mali yükümlere ilişkin uyuşmazlıkların ise, idare mahkemelerinin görevinde olduğu kabul edilmektedir.

Vergi mahkemelerinin görev alanına giren benzeri mali yükümlülüklerle şu örnekler verilebilir:

Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne tahakkuk ettirilip tahsil edilen sulama ve bataklık kurutma ücretleri, üniversite öğrencilerinin ödediği harçlar, kur ayarlamaları<sup>176</sup>, Ticaret Borsaları ve Ticaret ve Sanayi Odaları ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Kanunu uyarınca alınan vesika harçları<sup>177</sup>, icra tahsil harcı<sup>178</sup>, tescil ücreti<sup>179</sup>, yer altı sularının kullanımı karşılığı alınan ücretler<sup>180</sup>, barolara giriş keseneği ve yıllık kesenekler<sup>181</sup>, munzam aidat<sup>182</sup>,

---

tümüyle yasadan gelen zorunluluk niteliğinde olmadığından, vergi benzeri mali yüküm sayılmasının olanaksız olduğu hk.” Nihal Saban, **a.g.e.**, s.5 dpn. 9.

<sup>176</sup> Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”,s.204.

<sup>177</sup> Anayasa Mahkemesi., 29.11.1977 gün ve 109/131 sayılı karar, R.G. 8.3.1978, s. 19 vd. Funda Başaran, **Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı**”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 118, Temmuz, 1998, s. 124, dpn. 48.; Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”,s.204, dpn.71.

<sup>178</sup> Dan. 9. D. 15.10.2008 günlü ve E:2008/278, K: 2008/4607 sayılı kararı, “Anayasa’ nın 73. maddesi kapsamında mali yükümlülük teşkil eden harçların tahsiline ilişkin davalarla birlikte gereksiz olarak ödendiği ya da kanuna veya usule aykırı olarak tahsil edildiği iddiasıyla idareye karşı açılacak davaların görülüp çözümlerinde de niteliği gereği idari yargı yerlerine ait olmaktadır. Davacı banka tarafından kullanılan kredilerin geri ödenmemesi nedeniyle teminata alınan taşınmazın icra yoluyla satılması üzerine icra dairesi aracılığıyla ödenen tahsil harcı, idarenin tek yanlı olarak ve kamu gücü kullanarak kamu-icra hizmetinden yararlanma karşılığı, bu hizmetten yararlanan davacı banka tarafından ödendiğinden ve icra dairesinde söz konusu harç, 492 sayılı Harçlar Kanununun ilgili maddelerinde belirtilen hükümler uyarınca, hazine adına ilgili vergi daireleri, muhasebe müdürlükleri, mal müdürlükleri hesabına yatırılmak üzere sorumlu sıfatıyla tahsil edildiğinden, ödenen tahsil harcınının 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi uyarınca idari yargı sistemi içerisinde vergi mahkemesince görülüp çözümlenmesi gerektiği hk.” Dan. Der. Y.39, S:120, 2009, s.291-293.

<sup>179</sup> Nihal Saban, **a.g.e.** s. 5.

<sup>180</sup> Anayasa Mahkemesi., 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9 sayılı kararı, “ Mali yükümlerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımı, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri bulunduğu, bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabileceği, bu bakımdan mali yükümlerin belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek kanunlarla düzenlenmesi gerektiği hk.” Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, C.23, s.184 vd.

<sup>181</sup> Anayasa Mahkemesi, 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, R.G. 8.5.1977, S. 15931 (Başaran,**a.g.m.**, s. 124, dpn. 50), Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”,s.205.

<sup>182</sup> Anayasa Mahkemesi, 26.12.1972 gün ve 40/61 sayılı kararı (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, C. 10, s. 585 vd.); Demir, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”,s.205, dpn.73.

tapu harcı<sup>183</sup>, bazı temel mallara yapılan zamlardan doğan fiyat farkları, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınan harcamalara katılma payı, aynı Kanununun 97 nci maddesi hükmü dahilinde alınan ücretler<sup>184</sup>, köy bütçelerine dahil salmalar<sup>185</sup>, ziraat odalarına giriş ücretleri ve yıllık aidatlar<sup>186</sup>, bekçi ücretleri<sup>187</sup>, elektrik iştirak payı<sup>188</sup>, belediyelerin tahsil ettiği imar çapı bedeli<sup>189</sup>, yüksek öğrenim harçları<sup>190</sup>, borsada muamele tescil ücreti<sup>191</sup> ve atık su bedelinden<sup>192</sup>, belediye meclisi tarifelerinden<sup>193</sup> doğan uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu kabul edilmiştir.

Fakat, bahsi geçen mali yükümlerden, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Üniversitelere ait olanların, 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (a) fıkrası hükmü anlamında “benzeri malî yükümler” olarak kabul edilmemesi gerekir. Zira, Kanununun 6 ncı maddesinin

<sup>183</sup> Dan. 9. D., 17.9.1987 gün ve E. 1986/2580, K:1987/2497

(<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T.20.5.2011); Dan. 9. D., 5.4.1988 gün ve E. 1987/1057, K. 1988/1383 sayılı kararı (Dan. Der., Y. 19, S. 72-73, 1989, s. 603);

<sup>184</sup> Anayasa Mahkemesi, 26.1.2011 gün ve E:2009/42, K:2011/26, R.G., 14.5.2011, S.27934 sayılı kararı “**Ruhsat ve İşgaliye Ücretinin**; belediyece yapılacak tekel olarak verilmiş işler hariç her türlü hizmet karşılığında alınacak olması ve maddenin başındaki “harç veya katılma payı konusu yapılmayan” ifadesi nedeniyle, her ne kadar harç adı altında anılmasa da, harç benzeri mali yükümlülük olduğu ve Anayasa’nın 73. maddesi ile ilişkilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Nitekim, vergi mahkemeleri anılan maddeye istinaden belediyelerce düzenlenen tarifelere göre alınan ücretlere ilişkin davalara, ücretin vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olması nedeniyle bakmakta, vergi mahkemesi kararlarının temyizi üzerine Danıştay’ın ilgili vergi dava dairesi tarafından da temyiz istemleri esastan karara bağlandığı hk.”

<http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=karar&id=3057> (E.T. 29.5.2011)

<sup>185</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s. 298.

<sup>186</sup> Anayasa Mahkemesi, 24.3.1970 gün ve E:1969/65, K: 1970/16 sayılı kararı R.G., 21.07.1970, S. 1355. (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, C. 8, s. 220).

<sup>187</sup> Anayasa Mahkemesi., 26.10.1965 gün ve 25/57 (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, C. 3, s. 218 vd.); Demir, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**,s.205, dpn. 75.

<sup>188</sup> Dan.9.D., 28.6.1988 gün ve E:1987/2082, K:1988/2577 sayılı kararı, “Elektrik iştirak payına ilişkin belediye meclisi tarife kararının iptali isteği ile açılan davada görevli mahkemenin idare mahkemesi değil, vergi mahkemesi olduğu hk.”, Dan.Der., Y.19, S.72-73, 1989, s.601.

<sup>189</sup> Dan. 9. D., 16.3.1987 gün ve E: 1987/529, K: 1987/827 sayılı kararı “Belediyenin tahsil ettiği imar çapı bedelinin "vergi benzeri mali yükümler"den olduğu ve bu konudaki ihtilafın vergi mahkemelerinin görevi ne girdiği hk.” Dan. Der., Y. 18, S. 68-69, 1988, s. 634.

<sup>190</sup> Anayasa Mahkemesi, 26.3.1974 gün ve E: 1973/32, K: 1974/11 (Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”,s.205, dpn.76.)

<sup>191</sup> Anayasa Mahkemesi, 27.1.1987 gün ve 27/9 sayılı kararı , R.G., T. 2.4.1981, S. 17298 ( Saban, **a.g.e.**, s. 5-6, dpn. 11).

<sup>192</sup> Dan. 9. D., 27.9.1988 gün ve E: 1987/2774, K: 1988/2936 sayılı kararı “Kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık istenilen ücretin (atık su bedelinin) vergi benzeri mali yüküm olduğu ve buna ilişkin uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinde çözümlenmesi gerektiği hk.” Dan. Der., Y. 19, S. 74-75, 1989, s.552.

<sup>193</sup> Benli, **a.g.m.**, s.40.

(a) fıkrasına göre, sadece genel bütçe, il özel idaresi, belediye ve köylere ait benzeri mali yükümlerden doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemesinin görev alanına girmektedir<sup>194</sup>.

Benzeri mali yükümlerden idare mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklar ise şunlardır:

Türk parasının kıymetini koruma mevzuatına ilişkin uyuşmazlıklar<sup>195</sup>, Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'ndaki sağlık primleri<sup>196</sup>, karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayollarından alınan ücretler<sup>197</sup>, ithalatçılardan alınan kur farkları, döviz çeklerinin kur farklılıkları<sup>198</sup>, adli sicil kaydı karşılığı alınan ücret<sup>199</sup>, 6785 sayılı İmar Kanununa göre tahsil edilen yol ve kanal iştirak payları<sup>200</sup>, yurtdışında sürekli görevde bulunan ve kendilerine devletçe ikametgah temin

<sup>194</sup> Aynı görüş için bkz. Aksoy, **a.g.e.**, s.162; Mehmet Tosuner, Ahmet Burçin Yereli, **Türk Vergi Hukuku**, İzmir 1996, s.147; Demir, "**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**", s.205.

<sup>195</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s. 42.

<sup>196</sup> Anayasa Mahkemesi, 19.4.1988 gün ve E. 1987/16, K. 1988/8, R.G., T. 23.8.1988, "...kamu yönetimlerinin alacakları paraların adlarına göre değil, niteliklerine göre değerlendirilmesi gerektiği, sağlık kütüğü için prim, devlet tarafından sağlanan hizmetten somut biçimde yararlananların, giderlerin karşılanmasında, kamu gücüne dayanılarak alınan vergi, resim, harç gibi devletin geniş anlamda vergilendirme yetkisi kapsamındaki türler gibi düşünülebilirse de, onlardan ayrılan yanı zorunlu değil istekle ödenmesidir. Bir mali yüküm, sorumlusunun isteğine bağlı ise, tümüyle kanundan gelen zorunluluk niteliğinde olmadığından "vergi ve benzeri mali yüküm" sayılması olanaksızdır." Nihal Saban, **a.g.e.**, s.5 dpn. 9.

<sup>197</sup> Anayasa Mahkemesi, 18.2.1985 gün ve 9/4 sayılı kararı, "Karayollarından, köprülerden alınan geçiş parası, su, elektrik, havagazı, demiryolları, havayolları, kimi hastane ücretleri gibi, iktisadi şartlara göre oluşturulan ve hizmetin konusu tesislerin bakım ve idamesi ve yeni yatırımlar yapılmasını sağlamak için belirlenen fiyat olduğu ve belirlenen nitelikleri bakımından muayyen kamu hizmetleri karşılığı kişilerden alınan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde sayılmayacağı hk." Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, S. 21, (Saban, **a.g.e.**, s. 6-7, dpn. 14).

<sup>198</sup> Danıştay 10. D., 16.4.1984 gün ve E: 1984/24, K: 1984/801 sayılı kararı; "2576 sayılı Kanun (ile) ... getirilen düzenlemeden görev konuları yönünden idari yargıda, idare mahkemelerinin genel görevli; vergi mahkemelerinin ise özel görevli olduğu anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu kur farkının, 2576 sayılı Kanunun... 6. maddesinde sayılan genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalardan olmadığı açıktır. Bu durumda vergi mahkemesinin görev ve yetki alanına girmeyen ve idare mahkemesince çözümü hk..."

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 8.3.2011)

<sup>199</sup> Anayasa Mahkemesi, 18.1.1990 gün ve 37/36 sayılı karar, R.G., T. 18.1.1990, S. 20406, Saban, **a.g.e.**, s. 5, dpn. 10; Demir, "**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**", s.205. dpn.81.

<sup>200</sup> Dan. 9. D., 7.6.1988 gün ve E: 1988/569, K: 1988/2189 sayılı kararı, "6785 sayılı İmar Kanununa göre tahsil edilen yol ve kanal iştirak payından doğan uyuşmazlıkları çözümlenmek görevinin idare mahkemelerine ait olduğu hk.", Dan. Der., Y. 19, S. 72-73, 1989, s. 599.

edilen personelin aylıklarından her ay kesilen kira bedelleri<sup>201</sup>, noterlik gelirlerinden verilen paylar<sup>202</sup>, dernekte çalışan ücretlilerin vergi iadesine ilişkin vergi iade beyannamesi verilmemesinden doğan ve dernek adına tahakkuk ettirilen para cezaları<sup>203</sup>, kur farkı, geri istenen ihracatta vergi iadesine ilişkin mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıklarda görevli yargı yerinin idare mahkemeleri olduğu kabul edilmiştir<sup>204</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçlar dışında, vergilendirmeye ilişkin en önemli uyuşmazlıklar değişik isimlerle salınan fon paylarından kaynaklanmaktadır. Fon paylarının bir kısmı özel kanunlardan kaynaklanırken, ithalde alınan fon paylarının bazılarının dayanağı ise, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan ithalat rejimi ve Bakanlar Kurulu kararları olup, dayanağı ne olursa olsun fon paylarının vergi benzeri mali yükümlülükler kapsamında bulunması nedeniyle<sup>205</sup>, bu uyuşmazlıklara vergi mahkemelerince bakılmaktadır<sup>206</sup>.

Ancak, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun hükümleri uyarınca ithalde alınan fon paylarının “vergi benzeri mali yükümlülükler” kapsamında bulunup bulunmadığı, dolayısıyla, vergi mahkemelerinin görev alanında olup olmadığı hususunun tartışılması gerekmektedir.

<sup>201</sup> Anayasa Mahkemesi, 21.10.1976 gün ve 35/49 sayılı karar, R.G. 23.12.1976, Başaran, **a.g.m.**, s. 124-125, dph. 58.

<sup>202</sup> Anayasa Mahkemesi, 19.6.1979 gün ve 5/29 sayılı karar, R.G., 18.1.1980, S. 16873, Saban, **a.g.e.**, s. 6, dph. 12.

<sup>203</sup> Dan. 10. D., 30.1.1986 gün ve E: 1985/2410, K: 1986/138 sayılı kararı, “Ücretlilere vergi iadesi yapılması konusunu düzenleyen 2978 sayılı Kanuna göre para cezası tahakkukundan doğan uyuşmazlığın, idare mahkemesince çözümü gerektiği hk.” Dan. Der., Y. 17, S. 64-65, 1987, s. 437.

<sup>204</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s. 42.

<sup>205</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s. 41.

<sup>206</sup> İ.B.K.K., 22.5.2003 gün ve E:2003/1,K:2003/1 sayılı kararı “Geçici kabul rejimi ile ithal edilen eşyanın süresi içinde yurt dışı edilmemesi nedeniyle gümrük ve katma değer vergisi ile birlikte salınan toplu konut fonundan dolayı ortaya çıkan uyuşmazlığı çözümlenecek yargı yerinin belirlenmesi konusunda, Danıştay Onuncu ve Yedinci daire kararları arasındaki aykırılığın, bu uyuşmazlığın çözümünün vergi mahkemesinin görevine girdiği gerekçesiyle onuncu daire kararı doğrultusunda giderilmesi hk.”

Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, 167 nci maddesinin 2 nci fıkrasında ise, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında, “ek mali yükümlülükler” koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceği düzenlemelerine yer verilmiş olup, Bakanlar Kuruluna verilen ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisinin, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden ayrık olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bunun nedeni, Anayasanın 73 üncü maddesinin vergi benzeri mali yükümlülükleri koyma ve kaldırma yetkisinin yasama organına verilmiş olmasıdır. Dolayısıyla, vergi benzeri mali yükümlülük ile ek mali yükümlülüğün ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunludur.

Öte yandan, 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 1 inci maddesinde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında, “ek mali yükümlülükler” konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve “oluşan fonların” kullanılmasının bu Kanun hükümlerine göre yürütüleceği, 2 nci maddesinde, Bakanlar kurulunun bu Kanun kapsamındaki konularda düzenleme yapmaya yetkili olduğu, 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında da, ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esaslarının Bakanlar Kurulu kararında gösterileceği hükümlerine yer verilmiştir.

2976 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen hükümlerinde bir tür ek mali yükümlülük olduğu ve Bakanlar Kurulu kararıyla düzenleneceği anlaşılan fonların Anayasanın 73 üncü maddesi anlamında vergi benzeri mali yükümlülük değil, aksine 167 nci maddede verilen yetkiye istinaden alınan ek mali yükümlülük olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu bakımdan fonların,

vergi benzeri mali yükümlülük olduğunun kabul edilmesi halinde, Anayasa ile yasama organına verilen bir yetkinin, Kanunla Bakanlar Kuruluna devredilmesi durumu ortaya çıkar ki; bu da 2976 sayılı Kanunun ilgili maddelerinin Anayasaya aykırı olduğu anlamına gelir.

Bu açıklamalardan, 2976 sayılı Kanun hükümleri uyarınca alınan ve vergi benzeri mali yükümlülük olmayan fonlara karşı açılacak davaların 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) fıkrası kapsamında vergi uyuşmazlığına yol açmayacağı ve bu davaların idare mahkemelerince çözümlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

#### **1.2.2.1.6. İdarenin Vergilendirmeden Önce veya Sonra Vergiye İlişkin Olarak Tesis Ettiği Kesin ve İcrai Nitelikteki İdari İşlemler**

Vergi mahkemelerinde açılacak davaları vergi, resim, harç vb. mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları ile ilgili uyuşmazlıklarla sınırlandırılması mümkün değildir. Vergiye ilişkin uyuşmazlıklar sadece bunlardan ibaret olmayıp, idarenin vergilendirmeye ilişkin tesis ettiği işlemlerden önce veya sonra, tesis ettiği bir takım kesin ve icrai işlemlerin davaya konu edilmelerine engel bulunmayıp, bu konuda kanunlarla, Bakanlar Kuruluna ve Bakanlıklara verilen düzenleme yetkileri kullanılarak tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda<sup>207</sup> da görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, idarenin vergilendirme işleminden önce veya sonra tesis edilen işlemlerin kesin ve icrai nitelikte olması gerekmektedir.

İdari işlemin kesin ve icrailiği, ilgililerin rıza ve muvafakatı olmasa dahi, tek yanlı irade açıklaması ile yeni hukuki durumlar yaratan ya da mevcut

<sup>207</sup> Danıştay 3.D. 17.10.1991 gün ve E:1989/4241, K:1991/2649 sayılı kararı, Karakoç, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s.145, dph. 64.

hukuki durumda değişiklikler yapan işlemler olup, bu özelliklerini, kamu gücüne dayalı olarak tesis edilmelerinden almaktadırlar<sup>208</sup>.

Mükellefin tespiti, verginin tarhı, takdir kararları, vergilendirmeye ilişkin belgelerin tebliği usulü vergi alacağıının tahakkuk etmesine kadar geçen aşamalarla ilgili uyuşmazlıklara örnek gösterilebilir<sup>209</sup>.

“İdari işlem, hukuki sonuç doğurmaya yönelik, kamu gücüne dayanan irade açıklamasıdır. İdari işlemin iptal davasına konu olabilmesi için kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olması gerekir. İşlemin kesin olması, onun hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken usulün son aşamasından geçirilmiş olmasını, yürütülmesinin zorunlu olması ise, kamu gücü ve kudretinin hedef aldığı kişi yada kişilerin menfaatlerini etkileyen hukuki sonuçlar meydana getirmesi anlamını taşımaktadır. Vergi İdarelerinin vergi hukuku alanında tesis ettikleri verginin tahsiline ilişkin işlemlerden olan ödeme emri, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken usulün son aşamasından geçirilerek varlık kazandığından ve hedef aldığı kişi yada kişilerin menfaatini etkileyen hukuki sonuçlar meydana getirdiğinden kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşımaktadır.”<sup>210</sup>

Kamu görevlisinin yargı kararı üzerine eski görevine iade edilmesi yolunda tesis edilen işlemler de, kesin ve icrai nitelikte işlemlerdir. Eski görevine iadesi sırasında maaş farkı üzerinden yapılan vergilendirme işlemlerinin iptali ve iadesi istemiyle açılan davalarda idare mahkemesinin mi yoksa vergi mahkemesinin mi görevli olduğu hususunda görev uyuşmazlıkları ortaya çıkmış ve bu uyuşmazlık Danıştay Başkanlar Kurulu'nun 14.10.2008 gün ve E: 2008/23, K:2008/101 sayılı kararıyla vergi mahkemelerinin görev alanına bırakılmıştır. Anılan karara göre, yargı kararı üzerine görevine iade

<sup>208</sup> Günday, **a.g.e.**, s. 112.; Dan. 3.D..15.10.2008 gün ve E:2007/1745, K:2008/3006 sayılı kararı, “İdare tarafından gerek kendiliğinden gerek istem üzerine tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı, iptal davası açılabileceği hk.” Dan. Der. Y.139, S.120, 2009, s.139.

<sup>209</sup> Yaşın, **a.g.e.**, s.18.

<sup>210</sup> Dan. 4.D., 25.12.2008 gün ve E:2007/4955, K:2008/5858 sayılı kararı.

edilen davacının maaş farklarına ilişkin vergilendirmenin hatalı yapıldığı ileri sürüldüğü, bu hali ile uyumsuzluğun, gelir vergisi yükümlülüğüne ilişkin bulunduğu, maaş farklarına ilişkin vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı, vergi tevkifatı, ücret matrahının tespiti ve bu matraha uygulanacak gelir vergisi oranının belirlenmesi konusunda ilişkin değerlendirmelerin vergi mevzuatı çerçevesinde yapılması gerektiği, uyumsuzluğun temelini gelir vergisine ilişkin bulunması gerekçesiyle vergi mahkemelerinin görev alanına bırakılmıştır<sup>211</sup>.

#### **1.2.2.1.7. Uzlaşma Komisyonunun Uzlaşma Taleplerini Reddeden Kararlarına Karşı Açılacak Davalar**

Uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanununun 3 üncü Bölümünün Ek maddelerinde düzenlenen, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılan ve hemen hemen bütün vergi türlerine ilişkin olarak, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlar hakkında, uyumsuzluk yargı merciine intikal etmeden, mükellefle vergi idaresinin anlaşması ve yapılan tarhiyatın bu anlaşma çerçevesinde idari aşamada düzeltilmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>212</sup>. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde bu konuya değinildiğinden burada sadece vergi mahkemelerinin hangi hususlarda görevli olduğuna değinilecektir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, vergi dairesince, inceleme raporunun sonucuna göre vergi ve ceza ihbarnameleri düzenlenerek mükellefe genel esaslara göre tebliğ edilmesinin ardından, söz konusu vergi ve cezalara karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve

<sup>211</sup> Dan. Der. Y.39, S.120, 2009, s.22.

<sup>212</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2007, s. 1027.

mükellefe tebliğ edilen tutanağın tebliğ tarihinden itibaren genel hükümler çerçevesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.

213 sayılı VUK' da yer alan bu düzenlemeler 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) fıkrasına uygun olmakla birlikte, Danıştay tarafından kararlaştırılan 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendinin uygulama alanını genişletip ve doğrudan vergi, resim ve harç niteliğinde olmamasına rağmen, ilgisi bulunan hususlarda da vergi mahkemelerinin görevli olduğu yönünde kararlar vermektedir.

Uzlaşma komisyonu, uzlaşma görüşmelerinde alacaklı vergi dairesini temsil eden kuruluştur<sup>213</sup>. Uzlaşma Komisyonların teşkili bakımından Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6 ncı maddesinde 5 birime yetki verilmiş ve üyeleri tespit edilmiştir. Bunlar, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma komisyonu ve Merkezi Uzlaşma komisyonudur<sup>214</sup>. Komisyonlar, bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar alırlar<sup>215</sup>. Uzlaşma başvuruları, görüşmelere başlanılmadan önce, Yönetmeliğin 10 uncu maddesinin ilk fıkrasında yazılı yönlerden ön incelemeye tabi tutulur<sup>216</sup>. Ön incelemede, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını, uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını yönünden incelenip, inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit edildiğinde talep reddedilir<sup>217</sup>.

Uzlaşma komisyonu tarafından, uzlaşma başvurularının ön incelemeye tabi tutulması sırasında verilen kararlar bakımından başvuruya konu edilen tarh işleminin tesis eden vergi idaresinin temsilcisi durumunda

<sup>213</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 261.

<sup>214</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, R.G. T. 3 Şubat 1999, R.G. S. 23600, md. 6.

<sup>215</sup> Karakoç, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s.43.

<sup>216</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 280.

<sup>217</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, R.G. T. 3 Şubat 1999, R.G. S. 23600, md. 10/1-2.

olmayıp, bu esnada kanunun vergi idaresine vermediği yetkiyi kullanmaktadır. Bu yetki Uzlaşma Yönetmeliği ile uzlaşma komisyonuna verilmiştir. Yönetmelikle uzlaşma komisyonuna verilen ön inceleme yetkisinin kullanılması esnasında, komisyonun, idari işlem tesis etme yetkisine haiz kamu idarelerinden herhangi bir farkı bulunmayıp, mükellefler tarafından yapılan uzlaşma başvurularının kanununda yazılı yönlerden incelenerek uygun bulunmaması üzerine reddi yolunda<sup>218</sup> tesis edilen işlem tek taraflı, kamu gücüne dayalı, hukuk düzeninde değişiklik yaratan kesin ve yürütülmesi gereken işlemdir<sup>219</sup>.

Bu bakımdan, verginin tarh ve tahakkuku üzerine açılan davalarda vergi mahkemeleri görevlendirilirken, tarh ve tahakkuktan ayrılabilir nitelikte olup, davaya konu oluşturabilecek vergiye ilişkin idari işlemler hakkında açılacak davaların idare mahkemesinde görülmesini kabul etmek kanunun sistem ve amacıyla bağdaşmayıp<sup>220</sup>, bu işlemlere karşı açılacak davaların da çözüm yeri vergi mahkemeleridir.

Nitekim Danıştay içtihatlarına göre de Vergi Usul Kanununun Ek 1 vd. maddelerinde öngörülen uzlaşma komisyonunca, mükellefin uzlaşma talebinin reddedilmesi halinde komisyonun bu kararına karşı açılacak davalarda vergi mahkemeleri görevlidir<sup>221</sup>.

Yine, mükellefin uzlaşma talebinin süresinde<sup>222</sup> olmadığı ileri sürülerek süre aşımı veya uzlaşma talebinin Kanunda öngörülen şekle aykırı olması

<sup>218</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 267.

<sup>219</sup> Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999 , s. 218.

<sup>220</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/87, s. 235, dipnot. 11/a; Selim Kaneti, **“Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”** Vergi Dünyası, Kasım 1991, S. 123, s. 48; Demir, **“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”**,s.200. dipnot 47

<sup>221</sup> Danıştay 3. D., 28.12.1993 gün ve E: 1993/2163, K:1993/3856 sayılı kararı, Dan. Der., Y. 25, S. 89, 1995, s. 186; Danıştay 3. D., 21.5.1986 gün ve E: 1986/1079, K: 1986/1373 sayılı kararı, Danıştay 3. D., 31.10.1990 gün ve E:1988/2707, K:1990/3002 sayılı kararı, Danıştay 4. D., 17.6.1985 gün ve E:1985/1738, K:1985/1795 sayılı kararı, Danıştay 9.D., 3.3.1993 gün ve E:1992/3110, K:1993/919 sayılı kararı, Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 267, dnp. 262.

<sup>222</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 inci maddesi hükmüne göre uzlaşma talebinin, vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir.

gibi nedenlerle reddetmesi hallerinde komisyonun bu kararlarına karşı açılacak davalarda da vergi mahkemeleri görevlidir.

Uzlaşma komisyonlarının mevzuatta öngörülen çoğunlukta toplanarak karar verilmemesi halinde, komisyon işlemine karşı açılacak davanın çözüm yeri, vergi mahkemeleridir<sup>223</sup>.

#### **1.2.2.1.8. Mükellefin Beyan Ettiği Zarar Miktarının Azaltılması Sonucunu Doğuran İşlemler Hakkında Açılan Davalar**

Vergi mükellefleri aleyhine yapılabilecek tarh işlemine dayanak oluşturan ve ön veya hazırlık işlemi olarak adlandırılan yoklama, vergi incelemesi gibi işlemler, mükellef hakkında herhangi bir hukuki sonuç doğurmadığından, başka bir deyişle kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olmadığından, bu işlemler sonucu düzenlenen yoklama tutanağı ile inceleme raporu vergi davasına konu edilemez. Bunların davaya konu edilmesi halinde ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendi uyarınca idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilir.

Bununla birlikte, uygulamada, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen inceleme raporu, mutlaka mükellef aleyhine tarh işlemi yapılmasını gerektirmemekle beraber, mükellefin hukuki durumunu ve ekonomik menfaatini etkileyebilmektedir. Örneğin, mükellefin gelecek yıla devreden zararını azaltan veya indirilecek katma değer vergisini azaltan inceleme raporları, bu kapsamda olup, söz konusu raporların vergi davasına konu edilip edilemeyeceği hususu tartışmalıdır.

---

<sup>223</sup> Dan. 3. D. 8.11.1990 gün ve E: 1988/2613, K:1990/1090 sayılı kararı; “ Uzlaşma taleplerinin usulüne uygun uzlaşma komisyonları tarafından incelenip karara bağlanacağı, uzlaşma komisyonu başkanınca tek başına tesis edilen işlemin kanuna uygun olmadığı hk.” Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 266, dnp. 261.

213 sayılı VUK' un 377 ve 378 inci maddelerinde, vergi mahkemesinde dava açılabilmesinin ön koşulu olarak verginin tarh edilmesinin ve cezanın kesilmesinin gerekli olduğu hükme bağlanarak, vergi davasının konusu tarh ve cezaya ilişkin işlemlerle sınırlandırılmış olup, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde de, vergi mahkemelerinin, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalara bakacakları düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin gereği olarak, zarar azaltımı, devreden katma değer vergisi tutarlarının düzeltilmesi gibi tarhiyatı gerektirmeyen işlemlerin, bahsi geçen kanun hükümleri karşısında; davaya konu edilemeyeceği savunulmaktadır.

Danıştayın bu hususta önceden idari davaya konu edilemeyeceği hakkında kararları mevcut iken son dönemlerdeki kararları mükellefin hukuki durumunu etkilediği ve menfaatini ihlal ettiğinden idari davaya konu edilebileceği yönündedir<sup>224</sup>.

Öte yandan, zarar azaltımı sonucunu doğuran vergi inceleme raporlarının işleme konulması ile ilgili olarak 66 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, zarar azaltımı sonucunu doğuran raporun bir bilgi yazısı ekinde mükellefe tebliği ile idare tarafından tesis edilen işlemin bütün unsurları ile oluştuğunu<sup>225</sup> ve mükellefin bu yazının tebliği üzerine vergi mahkemesine zarar azaltımı işleminin iptali talebiyle dava açabileceğinin kabul edilmesi gerekmektedir<sup>226</sup>.

<sup>224</sup> Dan. 4. D. 23.6.2010 gün ve E: 2009/7146, K: 2010/3839 sayılı kararı;” Söz konusu işlemlerle 2005 yılı ve izleyen yıllara devreden zarar miktarının azaltılması karşısında, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşıdığı kabulü gerektiğinden Vergi Mahkemesince zarar azaltımı işleminin hukukiliği incelenerek karar verilmesi gerekirken davanın, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının b bendi uyarınca reddi yolunda verilen kararda yasaya uygunluk görülmediği hk.”

<sup>225</sup> Erdal Sönmez, “**Tarhiyatı Gerektirmeyen Vergisel İşlemler (Zarar Azaltımı, Devreden Kdv Tutarlarının Düzeltilmesi Gibi) Dava Konusu Yapılabilir**”, [http://www.sinerjiymm.com.tr/makaleler/2008/2152\\_31.pdf](http://www.sinerjiymm.com.tr/makaleler/2008/2152_31.pdf), (E.T.16.3.2011)

<sup>226</sup> İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 1.11.2010 gün ve E: 2009/3563, K:2010/3018 sayılı kararı; ” davacı şirketin 2004 ve 2005 yılları hesap işlemlerinin incelenmesi neticesinde, ortağının ilişkili olduğu firmadan emsaline nazaran göze çaracak derecede yüksek bedelle hammadde alımında bulunduğu ve

Bu işlemler niteliği itibarıyla kamu gücüne dayanılarak yapılmaları ve mükellef aleyhine azaltılan zarar ölçüsünde ek tarhiyat yükümü<sup>227</sup> doğurmaları nedeniyle, idarenin her türlü eylem ve işleminin yargı denetimine tabi olduğuna dair, Anayasanın 125 inci maddesi hükmü karşısında; kesin ve yürütülmesi zorunlu<sup>228</sup> işlemlerdir. Dolayısıyla, bu işlemler de tarh ve cezaya ilişkin işlemler gibi mükellefin menfaatini ihlal ettiğinden, davaya konu edilebilmekte olup, açılacak davaların 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendi hükmü gereğince vergi mahkemelerinde çözümlenmesi gerekmektedir.

#### 1.2.2.2. 6183 Sayılı Kanunun Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklar

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendinde; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda da vergi

---

bu şekilde örtülü kazanç dağıttığından söz edilerek düzenlenen vergi inceleme raporuna dayalı 2005 yılı için tesis edilen devreden geçmiş yıl zararlarının azaltılması ile dönem sonu stok tenzili iptali hk.”

<sup>227</sup> Dan. 4. D. 10.11.2010 gün ve E: 2010/5263, K: 2010/5585 sayılı kararı;” Mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları tarh işlemine hazırlık niteliğinde olup, düzenlenen rapor uyarınca İdarece herhangi bir tarhiyat yapılmadığı sürece kural olarak icrai niteliği taşımazlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen rapor, ilgilinin devreden zarar miktarını ve sonraki dönemlerde tarh edilecek vergisini doğrudan etkileyeceğinden ve vergi daireleri Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen bu raporun gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarından, zarar azaltımına ilişkin vergi inceleme raporlarının da idari davaya konu edilebilecek icrai nitelikte işlemler olduklarının kabulü gerekeceği hk.”

<sup>228</sup> VDDK, 23.12.2005 gün ve E:2005/201, K:2005/308 sayılı kararı;” Beyan edilen zararın azaltılması veya matrah farkı bulunmakla birlikte yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarı nedeniyle vergi tarhiyatı önerilmeyen; ancak, izleyen yıla devreden indirimin azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğinde olduğu hk.”

Dan. 4. D. 21.5.1993 gün ve E: 1990/4275, K: 1993/2446 sayılı kararı;” Vergi hukuku açısından bir işlemin dava konusu edilebilmesini, yalnızca verginin doğması ile sınırlı tutmamak ve bu işlem dolayısıyla beyannamenin düzenlenmesi, muhasebe kayıt ve nizamında değişiklik yapılması, istisna ve muafiyet oran ve miktarlarında düzenlemeleri gidilmesi gibi doğrudan mükellefi zorlayacak ve hukukunu etkilemeyecek sonuçlar doğurması durumlarında da kesin ve icrai işlem niteliği kazandığının kabulü gerekeceği hk.”

mahkemelerinin görevli olduğu hüküm altına alınmış olup, Kanunla, tarh ve tahakkuk aşamasında bulunan vergilendirmeye ilişkin işlemlerde olduğu gibi, bu işlemler nedeniyle alacaklı konumunda bulunan İdarece, kamu alacaklarının tahsiline ilişkin genel kanun olan 6183 sayılı AATUHK hükümleri uyarınca tesis edilen işlemlere karşı açılacak davaların da vergi mahkemelerinin<sup>229</sup> görev alanına girdiği kabul edilmiştir.

24.2.1988 gün ve 3410 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde yapılan değişiklikten önce, sadece genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin olarak 6183 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar değil, her türlü kamu alacağından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedirken, bahsi geçen Kanunla yapılan değişiklikle vergi mahkemelerinin görev alanı daraltılmıştır<sup>230</sup>.

6183 sayılı AATUHK' nun 1 inci maddesinde, İdarenin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla elde ettiği gelirlerden yalnızca bir kısmına ilişkin alacaklarının, kamu alacağı olduğu hüküm altına alınmıştır. Maddede; devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli; gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları kamu alacağı olarak belirtildikten sonra, İdarenin, özel hukuk tüzel kişisi olarak muhatabı olduğu sözleşmelerden, haksız fiil ve iktisaplardan kaynaklanan alacakları dışında olan ve kamu hizmetinin yürütülmesinden doğan alacakları da kamu alacağı sayılmıştır.

Bu yasal düzenleme uyarınca, İdarenin, her tür alacağının değil, yalnızca, bu maddede belirlenen alacaklarının takip ve tahsili usulü 6183

<sup>229</sup> Dan. 4. D. 13.5.1991 gün ve E:1990/1749; K:1991/1749 sayılı kararı; "6183 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin olarak haksız alındığı iddia olunan gecikme zammının vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından buna ilişkin davaların vergi mahkemesinde çözümlenmesi gerekeceği hk." <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T.16.3.2011).

<sup>230</sup> Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.83.

sayılı Kanun kapsamında olup, diğer alacakların takibinin, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanununun 1 inci maddesi uyarınca, Devlet, il özel idareleri, belediyeler dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacaklar, örneğin, köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarının tahsili Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kapsamına girmemektedir, Bundan dolayı köylerin vergi vb. alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun uygulanmayacaktır. Ancak, köy muhtarlığının 6183 sayılı Kanun'a göre resim ve harç içeren ödeme emri tebliğ etmesi hâlinde bu ödeme emrinin iptali için açılacak dâvaya, 2576 sayılı Kanun md. 6/a gereğince vergi mahkemesi bakacaktır. Zira nihayetinde ortada " ... köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları(na)... ilişkin dava" bulunmaktadır. Gerçekten, Danıştay 9 uncu Dairesi, 8.2.1994 gün ve E:1993/2800, K:1994/693 sayılı kararıyla, köy muhtarlığınca düzenlenen resim ve harç içeren bir ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararını onamıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun, 13 üncü vd. maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine, 37 nci maddesi uyarınca vade belirlemek amacıyla tesis edilen işleme, 55 inci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrine, 56 ncı maddesi uyarınca tesis edilen teminatın nakde çevrilmesine ilişkin işleme, 62 nci vd. maddeleri uyarınca alınan haciz kararına ve 74 üncü maddesi uyarınca yapılan paraya çevirmeye ilişkin işleme karşı dava açılabilmesi mümkündür.

6183 sayılı AATUHK' da, kamu alacaklarının takip ve tahsili konusunda farklı yöntemler öngörülmekte olup, 2576 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen 6 ncı maddesinin (b) bendi ile vergi mahkemelerinin görevine giren bu işlemler aşağıda irdelenecektir;

6183 sayılı AATUHK 'nun 9 uncu maddesinde, kamu borçlusundan teminat istenmesini gerektiren üç durum öngörülmüş olup, bunlardan ilk ikisi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerden kaynaklanan kamu alacakları, üçüncüsü ise, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler de dahil olmak üzere Kanunda yer alan bütün kamu alacakları için öngörülmüştür<sup>231</sup>. Teminat, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin kamu alacağının güvence altına alınması için istenilmişse, teminat istenilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılacak davalarda görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir.

6183 sayılı AATUHK' nun 13 üncü maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz müessesesi, Kanunda belirtilen şartların<sup>232</sup> varlığı halinde, tarh ve tebliğ edilmemiş veya tahakkuk etmiş ama vadesi gelmemiş kamu alacaklarının güvence altına alınması amacıyla başvurulabilen yöntemlerden biridir. Bu işlem niteliği itibarıyla, bireysel-özel yükümlendirme işlemi olup, yükümlendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimi ise, kural olarak vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir<sup>233</sup>. Ayrıca, ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak davalarda görevli mahkeme Kanununun 15 inci maddesinde belirtilmiş olup, buna göre, işlemin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde, alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan “vergi itiraz komisyonu” nezdinde ihtiyati haciz sebeplerine itiraz edilebilecektir. Kanundaki “vergi itiraz komisyonu” ifadesinde herhangi bir değişiklik yapılmamakla birlikte,

<sup>231</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2011, s. 82.

<sup>232</sup> “İhtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur: 1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise, 2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa, 3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, 4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse, 5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa, 6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise, 7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanununun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa.”

<sup>233</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, s.83.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun 13 üncü maddesiyle “vergi itiraz komisyonu” ifadesi “vergi mahkemesi”; “itiraz” ise, “vergi mahkemesinde dava açılması” şeklinde değiştirilmiş olup, ihtiyati haciz işlemine karşı, işlemin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.

6183 sayılı Kanununun 17 nci maddesinde düzenlenen ihtiyati tahakkuk işlemi, henüz tahakkuk etmemiş ama ileride tahakkuk edecek yani ödenecek aşamaya gelecek kamu alacağının, önceden güvence altına alınması amacıyla, Kanunda belirtilen şartların<sup>234</sup> gerçekleşmesi halinde ve vergilendirmeye ilişkin aşamalar henüz tamamlanmadan geçici olarak tahakkuk ettirilmesidir<sup>235</sup>. İhtiyati tahakkuk işlemine itiraz yolu, ihtiyati haciz işlemine itiraz usulünü öngören Kanun maddesine atfen düzenlenmiş olup, ihtiyati tahakkuk işleminin dava konusu edilebilmesi için, ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz işleminin uygulanmış olması gerekmektedir<sup>236</sup>. Bu aşamada dava konusu işlem ihtiyati haciz işlemidir ve dava yedi gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde açılmaktadır.

Kamu alacağının tarh ve tahakkuk ettirilerek kesinleşmesinin ardından, tahsil edilebilmesinin ön koşulunu, 6183 sayılı Kanununun 37 nci maddesinde düzenlenen vade belirlenmesine ilişkin işlem oluşturur. Bu işlem niteliği itibarıyla Borçlar Kanununda düzenleme alanı bulan mehil süresine benzemekte olup, kesinleşmiş kamu alacağı bu madde gereğince bir ay içerisinde<sup>237</sup> ödenmemesi halinde tahsili kabil hale gelmektedir. Dolayısıyla,

<sup>234</sup> “1. 6183 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise, 2. Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girilmişse, 3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.”

<sup>235</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.97.

<sup>236</sup> Aynı görüş için bkz. Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.131.

<sup>237</sup> Danıştay 7.D. 22.2.2007 gün ve E:2005/2054, K:2007/689 sayılı kararı; “4458 sayılı Kanun'da, para cezaları için öngörülmüş bir ödeme müddeti olmadığından, ödeme zamanının 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesine göre belirlenmesi; para cezasının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenebilmesi için, anılan 37'nci maddedeki 30 günlük sürenin geçmesi gerektiği hk.”

tahsil aşamasının önemli bir aşamasını oluşturan bu işleme karşı açılacak davaların çözüm yeri de vergi mahkemeleridir.

Tarh ve tahakkuk ettirilerek kesinleşen ve vadesinde ödenmeyerek tahsili kabil hale gelen kamu alacağının cebren tahsil yöntemlerinin başında ödeme emri gelmektedir. Ödeme emrinin, 6183 sayılı Kanununun 55 inci maddesinde, kesinleşmiş ve teminata bağlı olmayan alacakların tahsili amacıyla düzenleneceği öngörülmekte olup, aynı Kanununun 58 inci maddesinde de kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusunun, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Kanunda belirtilen bu iddialar sınırlı olarak düzenlenmiştir ve başka bir iddiayla ödeme emrine karşı dava açılması mümkün değildir.

6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesindeki düzenlemeyle, kamu borcunun vadesinde ödenmemesi, haciz uygulanması veya haczedilen malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu çok zor duruma<sup>238</sup> düşürecekse, talep üzerine, teminat karşılığında, kamu alacağının kamu İdarelerince iki yılı geçmemek şartıyla tecil olunabileceği hüküm altına alınmıştır. Tecil talebinin reddine yönelik işlemin iptali istemiyle açılacak davalarda görevli mahkeme 6183 sayılı Kanunda açıkça belirtilmemiştir. Tecil talebi hakkında karar verecek merciler, valiler veya belediye başkanlıkları olup, reddi yönünde işlemi tesis eden mercilere bakıldığında idare mahkemelerinin görevli olduğu düşünülebilir. Ancak, reddi yönünde tesis edilen işlem, “vergilendirme işlemi niteliği taşıdığından”<sup>239</sup> vergi mahkemesinde çözümlenmesi gerekmektedir<sup>240</sup>.

<sup>238</sup> 6183 sayılı Kanun Tahsilat Genel Tebliği, Sıra No: 249, “«çok zor durum» ifadesi, Amme Alacağının vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi takdirinde borçlunun, vergiyi doğuran ticari, sınai veya zirai faaliyetinin devamına imkan kalmaması veya bu faaliyetlerinin ağır şekilde sekteye uğraması halidir.”  
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> ( E.T. 20.3.2011)

<sup>239</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.182.

<sup>240</sup> Aynı görüş için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 165.

Cebren tahsil yöntemlerinin bir diğeri, 6183 sayılı Kanunun 56 ncı maddesinde düzenlenen teminatlı alacakların takibi yolunda tesis edilen işlem oluşturmaktadır. Anılan maddede, teminata<sup>241</sup> bağlanmış olan kamu alacağının vadesinde ödenmeyerek tahsili kabil hale gelmesi halinde, bu borcun 7 gün içerisinde ödenmesi aksi halde teminatın nakde çevrileceğine dair işlem tesis edilir. Takip edilen alacak teminata bağlıysa, Kanunun 56 ncı maddesi uyarınca, teminat paraya çevrilebileceği gibi, alacağa karşılık teminat gösterilmemişse eğer, bu takdirde, aynı Kanunun 55'inci maddesi uyarınca, ödeme emri düzenlenmek suretiyle alacağın tahsili sağlanabilecektir. Bunun için, Kanunun aradığı anlamda bir kamu alacağı olması gerektiği kadar, bu alacağın kesinleşmiş ve tahsili kabil hale gelmiş olması da zorunludur. Bu işlemi ödeme emrinden ayıran en önemli özellik, ödeme emrinin teminata bağlı olmayan ve Kanunun 1 inci maddesi kapsamına giren her türlü kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenmesine karşın, 56 ncı madde uyarınca tesis edilen işlemin yalnızca teminatlı alacaklarda söz konusu olmasıdır. Bununla birlikte, ilgililerce söz konusu işlemin iptali istemiyle açılan davaların çözüm yeri de ödeme emrinde olduğu gibi vergi mahkemeleridir.

Kamu alacağının cebren tahsil yöntemlerinden biriyle tahsil edilememesi halinde, kamu borçlusunun mal bildiriminde gösterdiği ya da tahsil dairesince tespit edilen kendi uhdesinde veya üçüncü kişilerin zilyetliğinde bulunan taşınır ve taşınmaz mallar ile alacak ve haklarından yeterli miktarı kamu borcuna karşılık gelmek üzere haczedilir<sup>242</sup>. 6183 sayılı Kanunun 62 vd. maddelerinde düzenlenen haciz işlemi, haciz varakası ile borçluya bildirilmekte olup, davaya konu edilecek işlem de haciz varakasıdır.

---

<sup>241</sup> Teminat olarak kabul edilen değerler şunlardır; 1. Para, 2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, 3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler, 4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.", 5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

<sup>242</sup> S. Selman Tunal, " 6183 sayılı A.A.T.U.K. Kanun Vergi Alacağının Takip ve Tahsili", Vergi Dünyası Dergisi, S.152, Nisan 1994, s.111.

Davacının ..... Yapı Kooperatifi ile akdeddiği kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden anılan kooperatifin vergi borcundan dolayı davacının arsası üzerine tesis edilen haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada, uyuşmazlığın esasını, vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borcu bulunmayan davacı ile yapı kooperatifi arasında imzalanan kat karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilen taşınmaz üzerine tesis edilen haciz işleminin oluşturduğu, bu durumda uyuşmazlığın temelini 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen haciz işleminin hukuka uygun olup olmadığı değil, söz konusu uygulamanın taşınmazın tapu kayıtları üzerinde ne şekilde ve nasıl hüküm ifade edeceği, dolayısıyla malik olan davacı açısından neticesinin ne şekilde olacağına ilişkin bulunduğu, mülkiyet hakkına ve hakkın kullanımına temas eden ihtilafın görüm ve çözümünün adli yargının görevinde olduğu gerekçesiyle davanın görev yönünden reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararı, “İdari işlemlerin, idari makam ve merciler tarafından, idarenin işlemleriyle ilgili kamu hukuku alanında tesis edilen tek taraflı, doğrudan uygulanabilir nitelikte hukuki tasarruflar olup, bu işlemlerin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla, iptali istemiyle açılan davaların görüm ve çözümü özel bir düzenleme bulunmaması halinde idare ve vergi mahkemelerine ait olduğu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un Vergi Mahkemelerinin görevleri başlıklı 6 ncı maddesinin (a) bendinde, genel bütçeye il özel idareleri belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzer mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaların, aynı maddenin (b) bendinde, (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun Uygulanmasına ilişkin davaların vergi mahkemelerince çözümleneceğinin belirtildiği, ..... Yapı Kooperatifinin vergi borcundan dolayı, davacının arsası üzerine tesis edilen haciz işleminin iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümü görevi idari yargıya ait olduğu gerekçesiyle” Danıştay 4. Dairesinin 25.3.2010 gün ve E: 2008/3445, K:2010/1556 sayılı kararıyla bozulmuştur.

6183 sayılı Kanunun “*Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların, Alacak ve Hakların Haczi*” başlıklı 79 uncu maddesi hükmü gereğince, üçüncü kişilerin kamu borçlusuyla bu madde kapsamındaki hak ve taşınır mallar itibariyle alacak-borç ilişkisi bulunması ve bu ilişkide kamu borçlusuna ödemedede bulunması gereken konumda olması halinde, üçüncü kişiye haciz uygulanabilmektedir<sup>243</sup>. Haciz bildirimini tebliğ edilen üçüncü kişi, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde kendisinde olduğu ileri sürülen taşınır mal, alacak ve hakların elinde bulunmadığını alacaklı tahsil dairesine bildirerek itiraz edebilecektir<sup>244</sup>. Haciz bildirisine 7 günlük itiraz süresini geçiren üçüncü kişiye kanun koyucu iki farklı yargı kolunda uyuşmazlık çıkarma imkanı tanımıştır. Üçüncü kişi, haciz bildirisinin tebliğ tarihinden itibaren ya adli yargı kolunda bir yıl içerisinde “menfi tespit davası” ya da haciz bildiriminden sonra adına tesis edilen ödeme emrinin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde vergi mahkemesine dava açabilir<sup>245</sup>.

13.5. 2010 gün ve 27580 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 7.5.2010 gün ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 üncü maddesiyle Anayasanın “*Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti*” başlıklı 23 üncü maddesinin 5 inci fıkrası “ Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilir.” şeklinde değiştirilmiş, bu değişiklik halk oylaması sonuçlarına ilişkin Yüksek Seçim Kurulu kararının 23.9.2010 gün ve 27708 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmasıyla yürürlüğe girmiştir. 6183 sayılı Kanunun “*Yurt Dışı Çıkış Tahdidi*” başlıklı 36/A maddesi Anayasa hükmüne uyum sağlanması amacıyla 13.2.2011 gün ve 6111 sayılı Kanunun 165 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 6183 sayılı Kanunun söz konusu maddesine dayanılarak pek çok yurt dışı çıkış yasağı işlemi tesis edilmekteydi. Bahsi geçen maddeye göre, devlete ait olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458

<sup>243</sup> Nilgün Serim, “6183 Sayılı Kanuna Göre Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi”, Vergi Sorunları Dergisi, S.235, Nisan 2008, s.133.

<sup>244</sup> Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*,s.466.

<sup>245</sup> Serim, *a.g.m.*, s.139.

sayılı Gümrük Kanunu kapsamında bulunan kamu alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden 7 gün içerisinde ödemeyen ya da hakkında ihtiyati haciz işlemi uygulanan kamu borçlusunun yurt dışına çıkışı engellenmekteydi. Hakkında yurt dışı çıkış yasağı uygulananlar, işlemin iptali istemiyle hangi mahkemeye dava açacakları bildirilmediği için, görev uyuşmazlığı çıkmaktaydı. 6183 sayılı Kanun uyarınca hakkında yurt dışı çıkışının yasaklanmasına karar verilmesi durumunda, vergiden ve 6183 sayılı Kanunun uygulamasından doğması halinde görevli mahkeme, vergi mahkemesiydi<sup>246</sup>. Görevli mahkemenin bilinmemesi, uygulamada en çok yurt dışına çıkış yasağına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davalarda, davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi sonucunu doğurmuştur. İlgililer vergi nedeniyle hakkında uygulanan yasağın iptali istemiyle idare mahkemesine 60 gün içerisinde dava açmakta, mahkeme, vergi mahkemelerinin görev alanına girdiği gerekçesiyle davayı görev yönünden reddetmekte, vergi mahkemeleri de, davanın dava açma süresi olan 30 gün içinde açılmadığı gerekçesiyle, süre aşımı nedeniyle reddine karar vermekteydi.

6183 sayılı Kanun esas itibariyle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsil aşaması ile ilgili bir kanun olmakla beraber; kamu kuruluşlarının bunların dışında kalan bazı alacaklarının tahsili hakkında da bu kanun uygulanmaktadır. Örneğin duruma göre adli mahkemelerin hükmettiği para cezalarının da takibi 6183 sayılı Kanuna göre yapılabilmektedir. Fakat 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendi hükmünün açıklığı karşısında kamu kurumlarına ait olsa da bu tür alacaklarının tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalmaktadır. Fakat uyuşmazlık konusu, 2576 sayılı Kanun 6 ncı maddesinin (a) ve (b) bentleri kapsamına girmese dahi, kanun açıkça vergi mahkemesini görevlendirmişse,

---

<sup>246</sup> İstanbul 4. İdare Mahkemesinin 15.4.2009 gün ve E:2008/2119, K:2009/529 sayılı kararı, “ Davacının yönetim kurulu üyesi olduğu şirketin vadesinde ödenmeyen vergi borçlarının güvenli bir şekilde takip ve tahsili amacıyla 6183 sayılı Kanun uyarınca yurt dışına çıkışının yasaklanmasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümünün vergi mahkemelerinin görevine girdiği hk.”

2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (c) bendi gereğince, vergi mahkemesi görevlidir.

Kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan bazı uyuşmazlıklar ise adli yargının görev alanındadır. Adli yargı yerlerinin görev alanında olan bazı uyuşmazlıklara aşağıda değinilecek. O yüzden tahsil aşamasında ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta görevli yargı yerinin tayininde adli yargı yerlerinin de görev alanı dikkate alınmalıdır.

### **1.2.2.3. Diğer Kanunlarla Verilen İşler**

Vergi mahkemelerinin konu bakımından görevli oldukları uyuşmazlıklar, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) ve (b) bentlerinde düzenlendikten sonra, (c) bendinde ise, vergi mahkemelerinin diğer kanunlarla verilen görevleri de yerine getirecekleri belirtilmiş olup, anılan bu düzenlemeye göre, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi mahkemelerinin görev alanına girmeyen bazı uyuşmazlıklar, yasama organı tarafından çıkarılan kanun ile vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edilebilecektir. 2576 sayılı Kanunda (c) bendinde öngörülen düzenleme uyarınca kanunlarda vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edilen uyuşmazlıklar şunlardır;

#### **1.2.2.3.1. Takdir Komisyonunun Arsalara ve Araziye Ait Asgari Ölçüde Birim Değer Tespitine İlişkin Takdir Kararlarına Karşı Açılacak Davalar**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 72 ila 76 ncı maddeleri arasında takdir komisyonlarının kuruluş, görev ve yetkileri düzenlenmiş olup, aynı Kanunun “emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi” başlıklı mükerrer 49 uncu maddesinde de komisyonun bir diğer görevi sayıldıktan sonra, aynı maddenin devamında ise, takdir

komisyonu kararlarına karşı açılacak davaların, yasa koyucu tarafından vergi mahkemelerinin görev alanına bırakıldığı düzenlemesine yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, emlak vergisi bildiriminde geçerli olacak arsa ve araziye ait asgari birim değer tespiti takdir komisyonları tarafından 4 yılda bir takdir edilmekte olup, takdir edilen bu bedellerin tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezindeki, ticaret odalarına, ziraat odalarına, mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere; büyükşehir olan yerlerde ise, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilmektedir.

Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı kendilerine karar bildirilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları, takdir komisyonu kararları aleyhine, kararların taraflarına tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler. Maddenin devamında ise, vergi mahkemesi kararlarına karşı 15 gün içerisinde Danıştaya başvurma imkanı tanınmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, dava açma hakkının daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarına tanınmış olmasıdır. Arsa ve arazi sahiplerinin bu düzenleme uyarınca dava açma hakları bulunmamakla birlikte, Kanunda kendilerine dava açma hakkı tanınan kişi veya kurumlar vasıtasıyla vergi mahkemesine başvurabileceklerdir<sup>247</sup>.

---

<sup>247</sup> Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, Mart, 2008, s.132.

### 1.2.2.3.2. Tereddüt Edilmeyen ve Açık Vergi Hatalarının İdarece Re'sen Düzeltmesi Nedeniyle Açılacak Davalar

Vergi alacağına ilişkin hatalar mükellef aleyhine olabileceği gibi İdare aleyhine de olabilmektedir. Bu hataların giderilmesi amacıyla vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolu olarak öngörülen düzeltme müessesesi, 213 sayılı VUK' un 116-126 ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Burada amaçlanan uyuşmazlığın yargı yoluna taşınmadan çözümlenmesi olmakla birlikte, çözümlenmediği takdirde yargı yolu açıktır. Bu bakımdan, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (c) bendinde yer alan, diğer kanunlarda verilen işlerin vergi mahkemelerinin görev alanına gireceğine ilişkin hüküm uyarınca, 213 sayılı VUK' un 121 inci maddesinde hüküm altına alınan re'sen düzeltme işlemi de vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

VUK' un 121 inci maddesine göre, idare, tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması halinde, düzeltmeyi re'sen yapacaktır. Re'sen düzeltmeye konu hatalar, mükellefe haber verilmeyen veya mükellef tarafından açıklama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan hatalardır<sup>248</sup>.

İdarece açık vergi hatası kapsamında değerlendirilip re'sen yaptığı düzeltme mükellef aleyhine ise, yani düzeltme sonucu ek vergi salınıyorsa bu durum mükellefe tebliğ edilir. Bu durumda mükellef vergi mahkemesinde bu işlemi dava konusu edebilir.

İdarece re'sen yapılan düzeltme, mükellefin lehine olması durumunda, idarece düzeltme fişi düzenlenir ve mükellefe tebliğ edilir. Düzeltmenin mükellefin lehine olması durumunda, 121 inci madde uyarınca dava konusu edemez. Esasında buradaki düzenlemede vergi mahkemesinde dava açma

---

<sup>248</sup> “Bu tür durumlara, idare ile yargı organlarının yorum tarzı arasında süren ihtilaflar konusunda, bir yargı içtihadının oluşması halinde rastlanılır. Mesela diş protezcilerinin serbest meslek erbabı mı yoksa ticaret erbabı mı oldukları şeklindeki ihtilafın Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunca serbest meslek erbabı oldukları şeklinde karara bağlanmasından sonra idare süratle bu durumda olan mükelleflerin geçmiş yıllardaki mükellefiyetlerini re'sen serbest meslek erbabı olarak re'sen düzeltme yoluna gidilmiştir.” Özyer, **a.g.e.**, s.231.

aleyhine düzeltme işlemi tesis edilen mükellefe hasredilmiş olmasaydı da, düzeltme lehine olan mükellefin dava açamayacağı 2577 sayılı İYUK' un 2 inci maddesinden de çıkarılabilmektedir. Bu madde uyarınca, iptal davasını ancak menfaati ihlal edilen kişi tarafından açılacağı hüküm altına alınmış olup, düzeltme lehine olan mükellefin bu işlemle menfaatinin ihlal edilmediği tabidir.

İdarece mükellef lehine re'sen düzeltme vergi ve ceza salınıp mükellef tarafından dava açıldıktan sonra da yapılabilmektedir. Bu durumda vergi mahkemesince davanın konusu kalmadığı gerekçesiyle esas hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilir ve yargılama giderleri davalı İdareye yükletilir<sup>249</sup>.

Tereddüt edilmeyen ve açık vergi hatalarının idarece re'sen düzeltilmesi nedeniyle doğan uyuşmazlıklarda açılacak davalarda Kanunun 121 inci maddesindeki açık hüküm gereği görevli mahkeme vergi mahkemeleridir.

### **1.2.2.3.3. Takdir Komisyonunca Belirlenen Bedele Karşı Açılacak Davalar**

Vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanan değerlendirme, 213 sayılı VUK' un 258 ila 327 nci maddeleri arasında düzenlenmiş olup, değerlendirme esasları ile ilgili maddeler arasında yer alan "emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 267 nci maddede vergi mahkemesinin görev alanına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilmeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması

---

<sup>249</sup> İzmir 4. Vergi Mahkemesinin 17.4.2007 gün ve E:2006/500, K:2007/456 sayılı kararı; Antalya Vergi Mahkemesinin 20.4.2007 gün ve E:2005/1158, K:2007/716 sayılı kararı.

halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer, sırasıyla 267 nci maddenin 3 ve 4 üncü fıkralarında yer alan 1 inci sıra (ortalama satış fiyatı) ve 2 nci sıra (maliyet bedeli) esaslarına göre tespit edilir. Bu esaslara göre belli edilemeyen emsal bedeli tespit ettirmek isteyen mükelleflerin, vergi dairesinin veya inceleme elemanlarının müracaatı üzerine, 3 üncü sırada yer alan (takdir esasına) göre takdir komisyonunca emsal bedel belirlenir.

Emsal bedel takdiri, ister mükellef, isterse vergi dairesinin başvurusu üzerine belirlenmiş olsun, takdir komisyonunun takdir yolu ile belirlediği bu bedele karşı mükellefin dava açma hakkı vardır. Açılacak dava, maddenin 5 inci fıkrası uyarınca vergi mahkemelerinin görev alanı içindedir.

Ancak, mükellefin talebi üzerine takdir komisyonunca belirlenen emsal bedele karşı dava açılması, takdir komisyonu kararı üzerine salınacak verginin tahsilatını durdurmamaktadır. Öte yandan, emsal bedelin vergi dairesinin talebi üzerine takdir olunmasında, takdir kararı tarhiyatın konusunu oluşturan matrahın tespitinde kullanılır. Bu durumda ise, mükellefin açacağı dava tahsilatı durdurmaktadır<sup>250</sup>.

#### **1.2.2.3.4. Takdir ve Tadilat Komisyonlarınca Tahmin ve Takdir Olunan Matrahlara Karşı Açılacak Davalar**

213 sayılı VUK' un 377 nci maddesine göre kural olarak dava açma hakkı, mükellefler ve adına ceza kesilenlere aittir. Vergi dairelerinin ise sadece takdir ve tadilat komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkı bulunmaktadır.

Takdir komisyonu kararlarına karşı mükelleflerin dava açamamasına karşın vergi daireleri, takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilecektir. Vergi daireleri tarafından açılacak bu davaların, Kanunun açık hükmü gereği vergi mahkemesinde açılması gerekir.

<sup>250</sup> Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2007, s.448.

Ayrıca, Kanununun 80 inci maddesine göre, bina ve arazilerde tadilat yapmak üzere kurulan “tadilat komisyonları”nın kararlarına karşı da vergi dairesi vergi mahkemesinde dava açabilecektir.

Esas itibarıyla vergi dairesinin takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı dava açmaları istisnai durumlarda söz konusu olabilecektir. Zira, 213 sayılı VUK’da 1985 yılında yapılan değişiklikle takdir komisyonlarının oluşumunda vergi dairesi mensuplarının sayısı artırılmıştır<sup>251</sup>.

Tadilat komisyonları fonksiyonlarını kaybetmiş olduklarından bu komisyon kararlarına karşı dava açılması ise söz konusu olmamaktadır<sup>252</sup>.

#### **1.2.2.3.5. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Halinde Açılacak Davalar**

213 sayılı VUK’un Ek 7 nci maddesinde yer alan açık düzenlemeyle vergi mahkemelerinin görev alanına bırakılan diğer bir konu, uzlaşma komisyonunda uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının; tarh edilen vergi veya kesilen cezaya karşı açacakları davalardır.

Bu düzenlemeye göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde, mükellef veya ceza sorumlusuna, uzlaşmaya varılmadığına ilişkin tutanağın kendilerine tebliğ edilmesi üzerine genel hükümler dairesinde vergi veya cezaya karşı vergi mahkemelerinde dava açma hakkı tanınmıştır.

Mükelleflerin veya ceza sorumlularının tarhiyata veya cezaya ilişkin işleme karşı 30 günlük dava açma süresi içerisinde başvurdukları bu yola tarhiyat sonrası uzlaşma da denilmekte olup, uzlaşmanın vaki olması ya da kısmen uzlaşmaya varılması hallerinde dava yolu öngörülmemekle birlikte, uzlaşmanın vaki olmaması durumunda ise, vergi ve cezaya ilişkin işlemlere karşı tutanağın ilgisine tebliğ tarihinden itibaren, 30 günlük dava açma

<sup>251</sup> Sönmez, Ayaz, a.g.e., s. 224.

<sup>252</sup> Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2007, s.1052.

süresi bitmiş<sup>253</sup> veya 15 günden az kalmışsa 15 günlük süre içerisinde, 15 günden fazla kalmış ise, bu süre içerisinde dava açılabilir. Kanunda belirtilen bu süre, 213 sayılı Kanunla getirilmiş özel bir süre olup, uzlaşma vaki olmaması halinde mükellefin dava açma hakkının kaybolmaması için öngörülmüştür. Mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma başvurusunda buldukları vergi veya ceza için, bu başvurudan önce, aynı vergi ve ceza için dava açmaları halinde ise, komisyonca uzlaşma talebi sonuca bağlanmadığı sürece vergi mahkemesince dava incelenemez. Bu süreçte davanın incelenerek karara bağlanması halinde de, karar Kanunun açık hükmü gereği hükümsüz sayılır.

Diğer taraftan, VUK' un Ek 7 nci maddesinde görevli mahkeme açıkça belirtmiş olmakla birlikte, Kanunda bu yolda bir düzenleme olmasa dahi, uzlaşmanın vaki olmadığı hallerde davaya konu edilecek işlemler vergi veya bu vergi üzerinden kesilen cezaya ilişkin olması nedeniyle, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendi hükmü gereğince bu davalara da vergi mahkemelerinde bakılması gerektiği açıktır.

#### **1.2.2.3.6. İptal Kararlarının Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Açılacak Tam Yargı Davaları**

1982 Anayasasının 138 inci maddesine göre, yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorunda olup, mahkeme kararlarını hiçbir şekilde değiştiremeyecekleri gibi bu kararların yerine getirilmesini geciktiremezler. Anılan madde hükmüne paralel olarak, 2577 sayılı İYUK' un 28 inci maddesinde de Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının tebliği üzerine idarenin, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya yükümlü olduğu, bu sürenin kararın tebliğinden itibaren

<sup>253</sup> Dan. 4. D. 9.11.2010 gün ve E:2009/9341, K:2010/5532 sayılı kararı, "Vergi Mahkemesi kararında uzlaşma yoluna başvurulmasıyla dava açma süresinin durduğu gerekçesine yer verilmiş ise de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma başvurusunun dava açma süresini durduracağına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediğinden bu gerekçede hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Bu nedenle davanın uzlaşmanın vaki olmadığına dair kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 günlük süre içerisinde açılması gerektiği hk."

otuz günü geçemeyeceği; yargı kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkeme nezdinde maddi ve manevi tazminat davası açılabilir; tazminat ve vergi davalarında ise, kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme uyarınca, vergi mahkemesi kararlarını yerine getirmeyen idare aleyhine açılacak maddi ve manevi tazminat<sup>254</sup> davalarının çözüm yeri de, vergi mahkemeleri olup, idarece kararın yerine getirilmesinin geciktirilmesi sebebiyle ödenmesi gereken gecikme faizinin alınması amacıyla açılacak davalar da vergi mahkemelerince karara bağlanacaktır.

2577 sayılı İYUK'un 28 inci maddesinde bahsi geçen bu davaların, niteliği itibarıyla tazminat davası olması nedeniyle adli yargıda görülmesi gerektiği söylenebilir de, yargı kararını yerine getirmeyen idare aleyhine açılan bu davalar, 2577 sayılı İYUK'un 2 nci maddesinde düzenlenen ve idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan ihlal edilenler tarafından açılan tam yargı davalarıdır. Dolayısıyla, vergi mahkemesi kararını yerine getirmeyen idare aleyhine açılacak tam yargı davalarının çözümünde de görevli mahkeme vergi mahkemeleridir.

#### **1.2.2.3.7. Şikayet Yoluyla Vergi Düzeltme Taleplerinin Reddine İlişkin İşlemlere Karşı Açılacak Davalar**

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan hataların yargı yoluna başvurmadan vergi sorunlarının giderilmesine ilişkin düzeltme müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116-126 ncı maddeleri arasında

<sup>254</sup> Danıştay 3. D. 26.5.2010, E:2007/4267, K:2010/1716; “KOD’dan çıkarılması, çıkarılmasının mümkün görülmemesi halinde sebep ve yasal dayanaklarının bildirilmesini talep eden mükellefin, bu talebinin vergi dairesince yerine getirilmemesi halinde manevi tazminata hükmedilebileceği hk.”

düzenlenmiş, vergi hatasının tanımı Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde yapılmış, vergi hatası türleri de Kanununun 117 ve 118 inci maddelerinde sınırlı olarak sayılmıştır.

Düzeltilme başvurusu vergi dairesine yapılır. Düzeltilme başvurusu reddedilenler şikayet yolu ile üst makama müracaat edebilirler. Düzeltilme başvurusu idari denetim türlerinden isti'naf başvurusuna (aynı mercie başvuru), şikayet yolu ise hiyerarşik idari başvuruya (üst mercie başvuruya) karşılık gelmektedir<sup>255</sup>. Şikayet başvurusu reddedilen yükümlülerin başvuracağı tek yol ise, uyuşmazlığı idari yargıya taşımaktır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, düzeltilme istemi ancak, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde yapılabilir. Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltilme fişine dayanılarak düzeltilir. Düzeltilme istemlerinin ilgili vergi dairesi müdürünce reddedilmeleri veya reddedilmiş sayılmaları halinde, ilgililer şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na<sup>256</sup>, aynı şekilde il özel idarelerinin vergileri konusunda düzeltilme talepleri reddedilenler şikayetlerini valiliğe, belediyeye ilişkin vergiler konusundaki düzeltilme talepleri reddedilenler de şikayet başvurularını Belediye Başkanlığı'na müracaat edebilirler<sup>257</sup>. Şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesinde iki şart aranmış olup, buna göre, vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmiş olması, vergi dairesine düzeltilme işleminde bulunulmuş olması ve bu istemin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılması gerekmektedir<sup>258</sup>.

<sup>255</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.173

<sup>256</sup> 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanununun "Atıflar ve Yetkiler" başlıklı 33'üncü maddesinde, Başkanlığın görev alanına giren konularda (Ek ibare: 28/03/2007-5615 Sayılı Kanun./17 nci md.) Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıfların Gelir İdaresi Başkanlığına yapılmış sayılacağı düzenlendiğinden, şikayet başvuruları Maliye Bakanlığı yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılacaktır.

<sup>257</sup> Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 133, 306.

<sup>258</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.215-216.

Düzeltilme talebinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içerisinde şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda Vergi Usul Kanununda açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, şikayet başvurusunun düzeltme zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabileceği kabul edilmektedir<sup>259</sup>.

Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurularının vergi dairelerince reddedilmesi halinde, söz konusu ret işlemine karşı şikayet başvurusunda bulunulmadan idari yargıda dava açılması halinde, vergi mahkemeleri dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme başvurularının iptali istemiyle açılan davalara ilişkin dilekçeleri, şikayet dilekçesi şeklinde nitelendirip, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (e) bendi<sup>260</sup> uyarınca merciiine tevdi kararı vermek suretiyle, düzeltme ve şikayet kapsamında işlem tesis ettirilmesinin sağlanması amacıyla dava dilekçesinin ilgisine göre şikayet mercilerine (Gelir İdaresi Başkanlığı, valilik, belediye başkanlığı) gönderilmesine karar vermektedirler<sup>261</sup>. Şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na (duruma göre, ilgili valiliğe veya belediye başkanlığına) gidilmesi üzerine, şikayet

<sup>259</sup> Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s.92; Dan.4.D., 10.2.1995 gün ve E:1994/3704, K:1995/563 sayılı kararı; "Düzeltilme başvurusunun reddi üzerine şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, süre bakımından bir kısıtlama olmadığı; zamanaşımı süresi içerisinde, her zaman bu hakkın kullanılabilmesi hk.", Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 216 dñn. 243.

<sup>260</sup> 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-e maddesi; "Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3. fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse 14 üncü maddenin 3/b bendinde yazılı hallerde dilekçelerin görevli idari merciiine tevdiine karar verir."

<sup>261</sup> Dan.7.D., 14.10.2004 gün ve E:2001/4234, K:2004/2459 sayılı kararı; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Düzeltilme Talebi" başlıklı 122'nci maddesinde; mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, aynı Kanunun 124'üncü maddesinde de, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri hükmü yer almıştır. Görüldüğü üzere, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde, davaya konu olabilecek idari işlem, 213 sayılı Kanunun 124'üncü maddesi hükmü gereğince, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu, Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir. Bu hukuki durum karşısında; vergi dairesine yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmeden, anılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle, vergi dairesi müdürlüğü husumetiyle açılan davaya ilişkin dosyanın, idari merci tecavüzü nedeniyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendi uyarınca Maliye Bakanlığına gönderilmesi; gerekirken, işin esasına girilerek, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçe ile tesis edilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir." <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 16.3.2011)

başvurusunun reddine dair açık veya zımni şekilde tesis edilen olumsuz işleme karşı yasal süresinde dava açılması gerekmektedir. Bu itibarla, şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın konusunu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil, şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlem oluşturmaktadır<sup>262</sup>. Yükümlü şikayet başvurusunda bulunduktan sonra, idareye başvuru tarihinden itibaren 60 gün bekleyecektir. İdare başvuruya 60 gün içinde olumsuz cevap verirse, mükellef tarafından ret işleminin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Mükellefe 60 gün içerisinde idare tarafından bir cevap verilmezse, zımni ret kararı üzerine yasal süresinde idari yargıda dava açılabilir<sup>263</sup>. İdarenin 60 günlük bekleme süresi içerisinde başvuruyu cevaplandırması, ancak verilen bu cevabın kesin nitelik taşımaması halinde, başvuru sahibi verilen cevabı isteğin reddi yolunda kabul edip davasını açabilir veya kesin olmayan cevap üzerine başvuru tarihinden itibaren altı aylık süre içerisinde kesin cevabın verilmesini bekleyebilir. Bu süre dolduktan sonra kesin cevap verilmezse veya altı aylık süre içerisinde başvurusu reddedilirse, başvurunun reddedildiği veya reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılabilir<sup>264</sup>.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinde, 4575 sayılı Kanunla 2.6.2000'de değişiklik yapılmadan önce Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal davalarına Danıştay, ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakmaktaydı. Ancak henüz Danıştay Kanununun 24 üncü maddesi değiştirilmeden önce 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 37 nci maddesinin (b) bendi, 4001 sayılı Kanunla, 1994 yılında yapılan değişiklikle

<sup>262</sup> Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s.94.; Dan. 7. D. 31.12.2004 gün ve E: 2001/2220, K:2004/3742 sayılı kararı;“Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi isteminde dava konusu idari işlemin, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla yapılacak başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemi olduğu hk.” <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 21.3.2011)

<sup>263</sup> Taş, **Vergi Yargısı**, s.40.

<sup>264</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.217.

şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde yetkili vergi mahkemesinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesinin yetkili mahkeme olduğu belirtilmiştir. Yetkili mahkeme sorunu Danıştay'da çözümlenecek davalarda söz konusu olamayacağına göre<sup>265</sup> 2577 sayılı Kanununun 37 nci maddesinin (b) bendinde 1994 yılında 4001 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin, 2000 yılında açıkça yürürlükten kaldırılan Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinin (j) bendini zımnen ilga ettiği kabul edilmeliydi. Yani 2000 yılında Danıştay Kanunu 24 üncü maddede değişiklik yapılmadan önce de, şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler hakkında açılacak iptal davalarına vergi mahkemeleri bakmalıydı. Danıştay da verdiği kararlar da, Danıştay Kanunu 24 üncü maddesinin (j) bendinin kaldırılmasını beklemeden görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğuna karar vermiştir<sup>266</sup>. Danıştay Kanunu 24 üncü maddesinin (j) bendi hükmü 2000 yılında ilga edilerek bugün için şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddi işlemlerinde görevli mahkeme sorunu ortadan kalkmıştır. Zira Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinde yapılan değişiklikle şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler hakkında açılacak davalar Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar arasında çıkarılmıştır. 10.6.1994'da 4001 sayılı Kanunla İdari Yargılama Usulü Kanununun 37 nci maddesinin (b) bendinde yapılan değişiklik de göz önünde tutulursa, şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler hakkında açılacak iptal davalarına görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir.

<sup>265</sup> Cemil Alver, **Açıklamalı İçtihatlı Gerekçeli İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Şafak Yayıncılık, Ankara, 1993, s.214.

<sup>266</sup> Dan. 7. D.25.10.1994 gün ve E:1993/3773, K:1994/5029 sayılı kararı; Dan. 7. D.24.10.1994 gün ve E:1993/5418, K:1994/5035 sayılı kararı; Dan. 7. D.27.10.1994 gün ve E:1994/3292, K:1994/5153 sayılı kararı; Dan. 9. D. 28.9.1994 gün ve E:1994/4797, K:1994/3674 sayılı kararı; Dan. 4. D.8.4.1996 gün ve E:1996/1201, K:1996/1547 sayılı kararı; Dan. 4. D. 23.10.2000 gün ve E:2000/5263, K:2000/4286 sayılı kararı.

### 1.2.2.3.8. 6183 sayılı Kanuna Dayanılarak Tebliğ Edilen Ödeme Emirlerine Karşı Açılacak İptal Davaları (2576 sayılı Kanunun 13 üncü ve 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesi)

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendinde; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davaların vergi mahkemelerinin görev alanına girdiğini açıklamıştık. Tarh ve tahakkuk ettirilerek kesinleşen ve vadesinde ödenmeyerek tahsili kabil hale gelen kamu alacağının cebren tahsil yöntemlerinin başında da ödeme emri gelmektedir.

6183 sayılı Kanun ödeme emrinin herhangi bir tanımını vermemekte, içermesi gereken unsurları belirtmektedir. Danıştay, ödeme emrini, “ kesinleşmiş zamanında ödenmeyen kamu alacaklarının tahsiline başlangıç olarak, alacağı süresinde ödemeyenlere, borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunma gereğini bildiren bir belge” olarak tanımlanmıştır<sup>267</sup>.

Ödeme emri, bireysel-subjektif ve kesin, yürütülmesi zorunlu işlemdir. İdari işlemin unsurları olan şekil, yetki, sebep, konu ve amaç unsurları ödeme emri için de geçerlidir. İdari işlem olması nedeniyle, tüm idari işlemler gibi hukuka uygunluk denetimi idari yargı merciilerince yapılır<sup>268</sup>. Alacaklı kamu idaresinin, tek taraflı iradesiyle düzenlenen ödeme emrinin, idarenin diğer alanlarda tesis ettiği idari işlemlerden farkı, sebep unsuruna yöneltilebilecek hukuka aykırılık iddialarının sınırlandırılmış olmasıdır<sup>269</sup>. Ödeme emrine karşı, sadece, böyle bir borcun olmadığı, kısmen ödendiği ve zamanaşımına uğramış olduğu gerekçeleri ile dava açılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, Anayasa'nın 125 inci maddesinde belirtildiği üzere, idarenin her türlü işlem ve

<sup>267</sup> Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara 2000, s.199; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.449.

<sup>268</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.335.

<sup>269</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,s.131.

eylemine karşı yargı yolu açık olduğundan, 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde belirtilen sebep ve konu yönünden hukuka aykırılık durumları ile birlikte ödeme emri işleminin diğer unsurları olan yetki, şekil ve amaç unsurlarına dayanılarak da dava açılabilmektedir<sup>270</sup>.

Tarih ve tahakkuktan sonra vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri düzenlenip, borçluya tebliğ edilir. Borçlu ya borcu öder ya da alacaklı kamu idaresi haciz, teminatın paraya çevrilmesi gibi cebri tahsil yollarına başvurur<sup>271</sup>. 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesi gereğince, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kimseler; böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödenmiş olduğu, borcun zaman aşımına uğradığı gerekçeleriyle, ödeme emrinin tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde dava açabilirler.

6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, maddede belirtilen nedenlerle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde, alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan “vergi itiraz komisyonu” nezdinde “itirazda” bulunabileceği açıklanmıştır. 1982 yılında 2576 sayılı Kanunla vergi ve idare mahkemelerinin kurulması ile itiraz komisyonu ve temyiz komisyonu kaldırılmış, 2577 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’la da 20.7.1982 tarihinden itibaren itiraz komisyonlarının yerini vergi mahkemeleri almış bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yine 2576 sayılı Kanun 13 üncü maddesiyle, “itiraz” deyiminin “vergi mahkemesinde dava açılması” anlamını taşıdığı hükmüne yer verilmiştir. Bundan dolayı 6183 sayılı Kanuna göre takip edilen ve bu Kanuna göre tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı açılacak davalar da 2576 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin atfı ve 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin açık hükmü gereğince vergi mahkemelerinin görevi alanı içine bırakılmıştır. Daha sonra 2.3.1988 yılında, 3410 sayılı Kanunla, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış olup, vergi mahkemelerinin 6183 sayılı Kanun uygulamasından doğan uyuşmazlıklar hakkındaki görevi,

<sup>270</sup> Kızılot, Kızılot , a.g.e., s.457.

<sup>271</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 163.

genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ve tarifelerine ilişkin uyuşmazlıklara bağlı uygulaması ile sınırlandırılmıştır.

“1988 yılından sonraki uygulama da buna göre şekillenmiştir. 3410 sayılı Kanunla 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde yapılan değişikliğe paralel bir değişikliğin 58 inci maddede yapılmamış olması ile itiraz ve itiraz komisyonu deyimlerinin vergi davası ve vergi mahkemesi olarak değiştirilmesi gerekli bağlantıyı sağlar olmaktan çıkmıştır.”<sup>272</sup>

Bu açıklamalara göre, görevli idari yargı yeri; davaya konu yapılacak ödeme emrinin konusu genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ise, vergi mahkemeleri; davaya konu yapılacak ödeme emrinin konusu, bunlar dışında kalan kamu alacaklarında ise, görevli mahkeme, idare mahkemeleridir<sup>273</sup>.

6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle idari yargıda açılacak davalarda, ödeme emrinin konusu; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim, harç ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ise; gümrük vergi resimleri ile ithalde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi, Vergi Usul Kanununun kapsamı dışında kalan vergi, resimler ile bunlara bağlı diğer alacaklar ise, görevli yargı yeri vergi mahkemeleridir<sup>274</sup>.

Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile bu konulardaki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan toplam

<sup>272</sup> Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2003, s.610.

<sup>273</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.142.; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.336.

<sup>274</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,s.131.

değeri birmilyar (2011 takvim yılı için 8380) lirayı aşmayan davalar ise, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenecektir.

6183 sayılı Kanununun 58 inci maddesi, kamu alacakları arasında ayırım yapmaksızın bütün ödeme emirlerine karşı açılacak davaların vergi mahkemelerinde görülmesi gerektiği belirtildiğinden, ortaya iki ayrı görüş çıkmış olup, görüşlerden biri, konusuna bakmadan 6183 sayılı Kanununun 55 inci maddesine göre tebliğ edilen bütün ödeme emirlerine karşı açılacak davaların, 2576 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin atfı ile 6183 sayılı Kanununun 58 inci maddesinin açık hükmü karşısında vergi mahkemesinde açılması gerektiğini savunmakta iken; Danıştay'ın da kabul ettiği diğer görüşe göre, vergi mahkemesinin görevli olabilmesi için, ödeme emrinin konusunun 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (b) bendi hükmü dayanak alınmakta olup görevli mahkeme, ödeme emrine konu alacağın 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesi kapsamında bulunup bulunmadığına göre karar vermektedir<sup>275</sup>.

Birinci görüşün dayanağı, 2576 sayılı Kanununun 13 üncü maddesi 1982 tarihli iken; Danıştay'ın görüşünü dayandırdığı 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (b) bendi hükmü, 1988 tarihlidir. Yani, kanun koyucu 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (b) bendi, 1988 yılında değiştirerek vergi mahkemelerinin görevini 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (a) bendi hükmü konularında 6183 sayılı Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarla sınırlamak istemiş olup, “sonraki kanun hükmünün önceki kanun hükmünü yürürlükten kaldıracığı genel hukuk kuralı” gereği, kanaatimce, vergi mahkemelerinin görev alanına girmesi için, 6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emrinin genel bütçeye, il özel idarelerine,

<sup>275</sup> Dan.3.D. 28.10.2003 gün ve E:2003/690, K:2003/4779 sayılı kararı; “ zorunlu döviz devri yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle doğan kur farkı ve gecikme faizi amme alacağı olmakla birlikte, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülerle bunların zam ve cezalarına ilişkin olmadığından sözü edilen alacağın tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın görüş ve çözümünde 2576 sayılı Yasanın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca idare mahkemelerinin görevli olduğu hk.”; Dan.10.D. 30.3.1989 gün ve E:1989/62, K:1989/705 sayılı kararı; “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları ve tarifelere ilişkin olmayan konularda 6183 sayılı Yasanın uygulanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların görüş ve çözümünün, idare mahkemelerinin görev alanına girdiği hk.”

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 25.3.2011); Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”, s. 216.

belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ve tarifelerine ilişkin uyuşmazlıklara ilişkin bulunması gerekmektedir<sup>276</sup>.

### **1.2.3. Danıştay'ın Görevli Olduğu Davalar**

#### **1.2.3.1. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Görevli Olduğu Davalar**

2575 sayılı Danıştay Kanununa göre, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilen Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olup, idari yargıda ilk derece idari davaların çözümünde, idare ve vergi mahkemelerinin genel görevli mahkemeler olmasına rağmen, Danıştay, özel görevli yargı merciidir.

Danıştayın ilk derece yargılama mercii olarak bakacağı davalar Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinde sayılmış olup, bu davalar, anılan maddede sayılanlarla sınırlı tutulmuştur.

Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak üstlenmiş olduğu yargılama faaliyetleri 14 dava dairesi<sup>277</sup> tarafından yerine getirilir. Bu dairelerden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Dava Daireleri vergi dava daireleridir. İkinci, Beşinci, Altıncı, Sekizinci, Onuncu, Onbirinci, Onikinci, Onüçüncü, Ondördüncü ve Onbeşinci Dava Daireleri ise, idari dava daireleridir.

Danıştay ilk derece mahkemesi olarak özel görevli mahkeme olup, kanunda sayılan belirli davalara bakar. İdare ve vergi mahkemeleri ise, genel görevli mahkemeler olup, özel görevli mahkemelerin görev alanına dahil

<sup>276</sup> Aynı görüş için bkz. Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, s. 216.

<sup>277</sup> Danıştay Dava Daireleri, 14.2.2011 gün ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 9.2.2011 gün ve 6110 sayılı “ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” la değiştirilmeden önce, oniki dava dairesinden oluşmaktaydı.

olmayan bütün davalara bakarlar. Bu durumda, bir idari davanın hangi mahkemenin görevine gireceğini tespit edebilmek için her şeyden önce bu davanın özel görevli bir mahkemenin görevine dahil olup olmadığına bakılacaktır<sup>278</sup>.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla hangi davalara bakacağı Danıştay Kanununun 24 üncü<sup>279</sup> maddesinde düzenlenmiş olup, bu davalardan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olanlar şunlardır;

### 1.2.3.1.1. Bakanlar Kurulu Kararlarına Karşı Açılacak Davalar

1982 Anayasasının 112 nci maddesine göre; Başbakan ve bakanlardan oluşan Bakanlar Kurulu, yürütme kuvvetini oluşturan yaptırım şekillerini ve yasaklama olanaklarını kullanarak, yasama organının koyduğu kuralların uygulamada gerçekleşmesini sağlamakta olup, yasamanın gösterdiği alanda hareket eden ve bağlı bir organdır. Hükümetin genel siyasetinin yürütülmesinden Başbakanla birlikte sorumludur. Bu amaçla Bakanlar Kuruluna Anayasa ve kanunlarla kimi görevler verilmiştir. Günümüzde yasama sürecinin yavaş işlemesi, ekonominin düzenlenmesine ilişkin vergi politikası ile ilgili tedbirlerin hızla alınabilmesi için Bakanlar Kuruluna belli ölçüler içinde düzenleme yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır<sup>280</sup>. Bakanlar Kuruluna kanunlarla kendisine verilmiş olan görevleri yerine getirmek için, yine bu kanunlar çerçevesinde kurallar koymasına “yü-

<sup>278</sup> F. Kerim Anadolu, **İdari Yargıda Görev ve Yetki**, Ankara, 2003, s.50.

<sup>279</sup> Madde 24; “1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak; a) Bakanlar Kurulu kararlarına, b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.

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

<sup>280</sup> Erhan Gümüş, “**Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları**”, Vergi Dünyası, Ekim 2005, S.290, s.125.

rütmenin düzenleme yetkisi” denilmekte olup, yasama organının Bakanlar Kuruluna verdiği kural koyma yetkisi tüzük, yönetmelik, kararname, karar, kanun hükmünde kararname gibi çeşitli görünümdeki kullanımlarla ortaya çıkmakta olup, Kurul, bu görevleri kararname ya da karar adı altında yapacağı işlemlerle yürütür. Tüm bu işlemleri; yani tüzükleri, kararnameleri ve kararları konu edinen iptal davaları ile bu işlemler dolayısıyla açılan tam yargı davaları, ilk derece olarak Danıştay’ın görevine girmektedir.<sup>281</sup>

Anayasanın 73 üncü maddesi uyarınca, vergilendirme yetkisinin kullanımında asli yetkili organ yasama organı olup, Bakanlar Kurulu istisnai olarak bazı konularda düzenleme yapma yetkisine sahiptir. Bu yetki, yasama organının belirli sınırlar içinde kullanılmasına imkan verdiği hareket serbestliği şeklinde ortaya çıkan kısmi bir yetkidir<sup>282</sup>. Yani Bakanlar Kurulunun yasal olarak belirlenen sınırlar içinde düzenleyici işlem yapma yetkisi bulunmaktadır<sup>283</sup>. Bu doğrultuda, Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkraya hükmü ile, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirim oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla değişiklik yapma, Anayasanın 167 nci maddesinin ikinci fıkrası ile; dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma ve olağanüstü haller ve sıkıyönetim hallerinde düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulunun, yukarıda anılan maddede öngörülen vergilendirme öğeleri dışında, mükellef, sorumlu, konu, matrah, vergiyi doğuran olay gibi vergilendirme işlemlerinin temel unsurlarına ilişkin olarak

<sup>281</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.38.

<sup>282</sup> Danıştay 4. D., 3.5.2000, E:1999/5648, K:2000/1914 sayılı kararı; “Bakanlar Kurulunun vergi koyma, değiştirme veya kaldırma yetkisinin olmadığı, sadece Anayasa ve Kanunlarla tanınmış bulunan yetki çerçevesinde oranları belirleme yetkisinin bulunduğu, idare, kanun hükmünün uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek sorun ve uyuşmazlıkları önlemek amacıyla bir düzenleme yapma yetkisine sahip ise de, bu yetkisini vergi kanunlarında belirlenen sınırlan aşmadan kullanmak zorunda olduğu hk.”

<sup>283</sup> Aykut Tavşancı, “**Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası**”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 189, Haziran 2004, s. 148.

düzenleme yapma yetkisi yoktur<sup>284</sup>.

Bakanlar Kurulu tarafından vergi alanında yapılan düzenlemelerin verilen yetkiye uygun olup olmadığı keza Anayasal ilkeler çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığının tespiti ancak yargısal denetimle mümkün olmaktadır. 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinde; Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak Bakanlar Kurulu Kararlarına karşı açılacak iptal davalarını karara bağlayacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergiyi ilgilendiren konularda alınacak Bakanlar Kurulu Kararlarının yargısal denetimi Danıştay tarafından yapılmaktadır. Bakanlar Kurulu kararlarına karşı; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından biri ile hukuka aykırı oldukları ileri sürülerek, menfaatleri ihlal edilenler tarafından, söz konusu kararın yayımlandığı tarih itibarıyla 60 gün içerisinde Danıştay'da iptal davası açılabilir. Bakanlar Kurulu kararı uygulanarak mükellefe tarhiyat yapılması ve mükellefin hem bu tarhiyatın iptalini hem de tarhiyatın dayanağı olan kararın iptalini istemesi de mümkün olup her iki durumda da görevli yargı mercii Danıştay'dır<sup>285</sup>. Kanun koyucu, dava açma süresi bakımından Danıştay'da ilk derece olarak açılacak davalarda, vergi mahkemelerinde açılan davaların aksine genel dava açma süresi olan 60 günü esas almıştır.

Terkin, kamu alacağının Kanunda belirtilen şartların varlığı halinde kamu borcunu bütün hukuki sonuçlarıyla ortadan kaldıran, idari işlemdir<sup>286</sup>. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 105 inci maddesinde tabii afetler, 106 inci maddesinde de tahsil imkansızlığı nedeniyle kamu alacaklarının Kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde, Bakanlar Kurulu kararıyla terkin edileceği düzenlenmiştir. Buna göre, yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan

<sup>284</sup> Öz, a.g.e., s.73.

<sup>285</sup> Dan. 4. D. 11.10.1990 gün ve E:1989/2055; K:1990/2727 sayılı kararı; "Tahakkuk işlemiyle birlikte konuya ilişkin Bakanlar Kurulu kararının da iptalinin istenmesi halinde; her iki işlemin görüm ve çözüm yerinin farklı yerler olduğundan bahisle dilekçenin reddedilemeyeceği, dosyanın nihai çözüm yerinden Danıştay'a gönderilmesi gerekeceği hk."

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 25.3.2011).

<sup>286</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, s.183.

ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili kamu alacaklarının; yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında kanunda öngörülen miktar kadar kamu alacakları terkin edilecektir. Tabii afetler nedeniyle terkinde, Kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde, kamu alacağı, Bakanlar Kurulu kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur. Kanununun 105 inci maddesinin birinci fıkrasında “terkin olunur” ibaresi kullanılmış olup, buna göre, terkin yetkisinin kullanılmasında, Bakanlar Kurulunun takdir yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır<sup>287</sup>. Tahsil imkansızlığı nedeniyle terkinde ise, şartların gerçekleşmiş olması halinde, kamu alacağı, tahsil zamanaşımı süresinin bitmesi beklenilmeksizin terkin edilebilecektir. Burada, idarenin takdir yetkisi bulunmaktadır<sup>288</sup>.

Terkin şartlarının gerçekleşmesine rağmen, terkin talebinin reddedilmiş olması halinde, terkin talebinin reddine yönelik işlemin iptali istemiyle dava açılabilir. Dava konusu işlem, kamu alacağının tahsiline yönelik olumsuz yükümlendirme işlemi olup, yükümlendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi vergi yargısının görev alanına girmektedir. Terkin işlemini tesis etmeye Bakanlar Kurulu yetkili bulunduğundan, talebi reddedebilecek mercii de Bakanlar Kuruludur<sup>289</sup>. Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılacak davalarda görevli yargı yeri, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca Danıştaydır. Bu nedenle, tecil talebinin reddine yönelik işlemlerin iptali istemiyle açılacak davalar, ilk derece yargı mercii sıfatıyla Danıştayda görülecektir.

<sup>287</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.602.

<sup>288</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.607.

<sup>289</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, s.186.

### **1.2.3.1.2. Bakanlıkların Düzenleyici İşlemleri İle Kamu Kuruluşları Veya Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarınca Çıkarılan Ve Ülke Çapında Uygulanacak Düzenleyici İşlemlerine Karşı Açılacak Davalar**

Anayasanın 124 üncü maddesinde; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzel kişilerine, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak koşuluyla yönetmelik çıkarma yetkisi verilmiştir. Anayasa ile verilen bu yetki, İdarenin genel düzenleme yapma yetkisinin sonucu olup, İdarece, aynı yetkiye dayanılarak tüzük ve yönetmelik dışında kararname, karar, genelge, tebliğ, sirküler ve tamim gibi değişik isimler altında düzenleyici idari işlemler yapılması da mümkündür<sup>290</sup>. Bu işlemler, niteliği itibarıyla İdarenin tek taraflı irade beyanı ve kamu gücüne dayanarak tesis ettiği işlemler olup, belirli bir kurum personelinin hukuki durumuna ilişkin olabileceği gibi, tüm ülke vatandaşları hakkında tesis edilebilir.

Düzenleyici idari işlemlerden bazıları tüm ülke genelinde uygulama alanına sahip olup, bu işlemleri diğerlerinden ayıran en önemli özelliği, söz konusu işlemlere karşı açılan davaların ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da açılması, bu işlemlerin yalnızca bakanlıklarca değil kamu tüzel kişilerin de tesis edilebilmesi ve bahsi geçen işlemlere karşı açılan davada verilen yürütmenin durdurulması ve iptal kararlarının, sadece taraflar açısından değil, düzenlemeden etkilenen herkes açısından hüküm doğurmasıdır<sup>291</sup>.

Tüm ülke düzeyinde uygulanması nedeniyle, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca Danıştay'da dava konusu edilen işlemlerden vergi uyuşmazlığına ilişkin olanlara örnek vermek gerekirse; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca tesis edilen Genel Tebliğlere<sup>292</sup>

<sup>290</sup> Günday, a.g.e., s. 99.

<sup>291</sup> Danıştay 7. D. 28.5.2009 gün ve E:2007/6171, K:2009/2660 sayılı kararı.

<sup>292</sup> Danıştay 4. D. 25.10.2010 gün ve E:2008/3758, K:2010/5217 sayılı kararı; "22.4.2008 tarih ve

ve Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Genelgesine<sup>293</sup> karşı açılan davalara ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da bakılmakla birlikte; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı' nca çıkartılan sirkülere<sup>294</sup>, iç tebliğlere ve bu İdarece tesis edilen işlemin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına duyurulması yolunda meslek odaları üst kuruluşlarınca yapılan genelgelere<sup>295</sup> karşı açılan davalarda; anılan işlemlerin niteliği itibarıyla Danıştay'ın görev alanına girmesine rağmen, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli işlem niteliğinde olmamaları nedeniyle, davanın incelenmeksizin reddine karar verilmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan sirkülerin iptali istemiyle açılan davaların bazılarında Danıştay daireleri arasında içtihat farklılıkları görülmekte olup, Danıştay 4 üncü Dairesi sirküler iptali istemiyle açılan davaların esasını incelemektedir<sup>296</sup>.

Maliye Bakanlığının yayımlanan genel tebliğlerin iptali için açılan davalar ise, iki durumda söz konusu olabilmektedir. Birincisi, genel tebliğ hükümleri uygulanarak mükellefe tarhiyat yapılması ve mükellefin hem bu tarhiyatın iptali hem de tarhiyatın dayanağı olan genel tebliğin iptalini istemesi, ikincisi ise mükellefe her hangi bir tarhiyat yapılmamış olmasına rağmen, mükellefin yayımlanan genel tebliğin yasaya aykırılığını ileri sürerek

---

26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6 ncı bölümünün 4 üncü paragrafında yer alan "...her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmamaktadır."ve 6 ncı paragrafında yer alan, "dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir." yolundaki düzenlemesinin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden iptali hk."

<sup>293</sup> Dan. 7. D. 21.2.2007 gün ve E:2006/3638, K:2007/617 sayılı kararı, "Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığının 2000/43 sayılı Genelgesinin 2 nci maddesinde yer alan sigorta poliçeleri ile ilgili düzenlemelerin iptali hk."

<sup>294</sup> VDDK. 17.4.2009 gün ve E:2008/789, K:2009/196 sayılı kararı, "İlk derecede Danıştay'da dava açılabilmesinin genel düzenleyici işlem olmasına bağlı olduğu, sirkülerin genel düzenleyici işlem olmaması nedeniyle idari davaya konu edilemeyeceğinden incelenmeksizin reddi gerektiği hk."

Dan. 7. D. 30.12.2009 gün ve E:2009/8131, K:2009/5827 sayılı kararı, "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın gümrüksüz satış mağazalarında yapılan işlemler konulu, 6.10.2009 gün ve ÖTV-2/ 2009-4 sayılı ÖTV Sirkülerinin icrai nitelikten yoksun olduğu gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddi hk."

<sup>295</sup> Dan. 7. D. 21.2.2007 gün ve E:2006/3638, K:2007/617 sayılı kararı; "Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığının 2000/43 sayılı genelgesinin 2 nci maddesinde yer alan sigorta poliçeleri ile ilgili düzenlemelerin iptali hk."

<sup>296</sup> Dan. 4. D. 9.3.2010 gün ve E:2006/5571, K:2010/1181 sayılı kararı, "7.8.2006 günlü ve 3/2006-3/Yatırım İndirimi-2 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinin iptali hk."

iptalini istemesi şeklinde olmaktadır. Belirtilen her iki durumda da yargı yeri Danıştay'dır. Sadece genel düzenleyici işleme dayanılarak yapılan tarhiyata ise vergi mahkemelerine dava açılacağı tabiidir.

### 1.2.3.1.3. Birden Çok Vergi Mahkemesinin Yetki Alanına Giren İşler

Bir davanın iki ayrı yerdeki vergi mahkemesinin yetki alanına girmesi uygulamada son derece nadir görülen bir durum olup, 2577 sayılı İYUK' da vergi mahkemelerinin yetki alanları ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Ancak, kanun koyucu düşük bir ihtimal olmasına rağmen böyle bir durumun olması ihtimaline karşı birden fazla vergi mahkemesinin yetki alanına giren bir vergilendirme işlemine karşı açılacak davanın bahsi geçen vergi mahkemelerinden herhangi birinde değil, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da çözümlenmesini öngörmüştür.

Doktrinde bir vergi davasının birden çok vergi mahkemesinin görev alanına girmesinin, bu davaların 2577 sayılı Kanununun "aynı dilekçe ile dava açılabilir haller" başlıklı 5 inci maddesi uyarınca, birden fazla vergilendirme işlemine karşı açılmış olmasına ve bu işlemlerin de farklı vergi mahkemelerinin yetki alanına giren idari makamlarca tesis edilmiş olmasına bağlı olduğu ileri sürülmektedir<sup>297</sup>.

2575 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinde belirtilen durumlar dışında, özel kanun hükümleriyle Danıştay'a ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakacağı davalar belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinde, Emlak Vergisi Kanununun 10 ve 31 inci maddeleri uyarınca hazırlanacak tüzük hükümlerine göre, bina metrekare normal inşaat maliyetlerinin genel beyan yapılacağı sürenin başlangıcından dört ay önce, Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edileceği yönünde düzenleme

<sup>297</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 43.

bulunmakta olup<sup>298</sup>, bu tespitlere karşı, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği (TOBB) bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde doğrudan Danıştay'da dava açabilecektir.

Ayrıca 2577 sayılı İYUK'un 28 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca, Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda verdikleri kararlar doğrultusunda işlem yapmayan idare aleyhine açılacak maddi ve manevi tazminat davalarına da kararı veren Danıştay dairesince bakılacaktır.

### **1.2.3.2. Danıştayın Temyiz Mercii Olarak Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Görevli Olduğu Davalar**

Anayasanın 155 inci maddesi uyarınca, Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii olduğu, 2577 sayılı İYUK' un 46 ncı maddesinde de, idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay' da temyiz edileceği düzenlemeleri bulunmaktadır. Kanunun bu maddesi uyarına, temyiz edilebilecek kararlar, idare ve vergi mahkemelerinin dava sonunda vermiş oldukları nihai kararlardır. Nihai kararlar ise, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren kararlardır.

2577 sayılı İYUK' un 15 inci maddesinde ise, ilk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen bazı kararların Danıştay' da temyiz edilemeyeceği düzenlenmiştir. Buna göre; ilk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen, idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ve dosyanın görevli ve yetkili idari yargı yerine gönderilmesine ilişkin kararlarla, gerçek hasma tebliğ ve dilekçe ret kararları dışında temyiz yoluna başvurulabilecektir. Dolayısıyla bu sayılan kararlar bakımından temyiz yoluna başvurmak mümkün değildir.

---

<sup>298</sup> Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2007, s.179.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 23 üncü maddesinin (a) bendinde Danıştay'ın temyiz merci olarak görevleri sayılmıştır. Bu düzenlemeye göre; *“Danıştay, İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar.”*

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, Danıştay, idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararları temyizen incelemekle görevlidir.

Danıştay'ın temyiz mercii olarak bakacakları davalar diğer kanunlarla da düzenlenmiştir. Bu hususa ilişkin örnek verilecek olursa, 213 sayılı VUK'un mükerrer 49 uncu maddesi uyarınca, takdir komisyonlarının emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarınca vergi mahkemesi nezdinde açacakları davalar üzerine, mahkemece verilen kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir. Aslında bu madde düzenlemesi ile Danıştay'ın görevi değil mahkeme kararına karşı Danıştay'a temyiz yolu için başvurulacak süre düzenlenmek istemiştir. Çünkü 2577 sayılı İYUK'un 46 ncı maddesi uyarınca, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulacağı öngörülmüştür.

Danıştay dava daireleri, dava konusu uyuşmazlığın türüne göre, idare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde vermiş oldukları nihai kararlardan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci<sup>299</sup> maddesinde belirtilen

<sup>299</sup> *“Madde 45 - 1. (Değişik fıkra: 08/06/2000 - 4577/7. md.) İdare ve vergi mahkemelerinin; a) İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçmelerine ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden, b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşıra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden, c) 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyetliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından, d) 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Gücsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla*

ve itiraza konu olabilecekler dışındaki, kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını karara bağlar<sup>300</sup>.

Gerek 14.2.2011 tarihinden önce gerekse de bu tarihten sonra Danıştay dava dairelerinden dört tanesi vergi dava dairesi olarak görev yapmaktadır. Bunlar 3, 4, 7 ve 9 uncu dava daireleridir. Danıştay Kanununun 26 ncı maddesi uyarınca, Danıştay Başkanlar Kurulu iş yükü bakımından zorunluluk doğması durumunda, vergi dava dairelerinin birini idari dava dairesi olarak görevlendirebilir. Kanununun 27, 28, 31, 33, 35, 36 ve 37 nci maddelerinde vergi dava dairelerinin hangi uyuşmazlıklara temyiz mercii olarak bakacakları açık bir şekilde şöyle düzenlenmişti; *üçüncü daire*; vergi mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine, vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere ilişkin dava ve işleri, *dördüncü daire*, gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları, *yedinci daire*; gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, işletme vergisi, motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergileri, veraset ve intikal vergilerine, damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergileri, *Dokuzuncu daire*; emlak vergisine ve emlak alım vergisi, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, harçlar Kanununa ilişkin davalara bakmaktaydı.

6110 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle yapılan değişiklikle, Danıştay vergi dava dairelerinin 3, 4, 7, 9 uncu daireler olduğu belirtilmiş, ancak görev alanlarına ilişkin ilgili madde hükümleri Kanununun 14 üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılmış, Geçici 1 inci maddesiyle de, Danıştay Başkanlık Kurulunun, bu Kanunla ihdas edilen üye kadrolarına seçim yapılmasından ve dairelerde çalışacak üyelerin belirlenmesinden itibaren bir ay içinde toplanarak daireler arasındaki işbölümüne ilişkin karar tasarısını

---

*bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan, e) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından, Kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.”*

<sup>300</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 36.

hazırlayacağı, Danıştay'da Genel Kurulun onayına sunacağı, Danıştay' da Genel Kurulun, işbölümünün onaylanmasına ilişkin kararları Resmî Gazetede yayımlanıp yürürlüğe girinceye kadar bu Kanunla yapılan değişiklikten önceki işbölümüne ilişkin hükümler uygulanmaya devam olunacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

6110 sayılı Kanunla, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin davalarda vergi dava daireleri arasındaki işbölümünün belirlenmesinde uyuşmazlığın kaynaklandığı mevzuatın esas alınacağı belirtilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca Danıştay Genel Kurulu'nun 25.4.2011 gün ve E: 2011/13, K: 2011/13 sayılı kararıyla, Danıştay Dava Daireleri arasındaki işbölümü belirlenmiş ve bu karar 29.4.2011 gün ve 27919 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre, vergi dava daireleri olan 3, 4, 7 ve 9 uncu dairelerin görevleri şunlardır:

**- Dördüncü Daire:**

a-) Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda açılan davalara,

b-) Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, İstanbul, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

c-) Katma değer vergisi (İthalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Ankara, Denizli, Edirne, Eskişehir, Kırıkkale, Ordu ve Sivas Bölge İdare Mahkemeleri yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

ç-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun uygulanmasına ilişkin davalara,

**- Yedinci Daire:**

a-) Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, motorlu taşıtlar vergisine, veraset ve intikal vergisine, damga vergisine ve özel tüketim vergisine ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda açılan davalar ile vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

b-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun uygulanmasına ilişkin davalara,

**- Dokuzuncu Daire:**

a-) Emlak vergisine; köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, harçlar kanununa ilişkin ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda açılan davalar ile vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

b-) Katma değer vergisi (İthalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

c-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun uygulanmasına ilişkin davalara,

**- Üçüncü Daire:**

a-) Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak Adana, Antalya, Aydın, Bursa, Diyarbakır, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Malatya, Manisa, Sakarya, Samsun, Trabzon, Van ve Zonguldak Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

b-) Katma değer vergisi (İthalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak Adana Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresindeki vergi mahkemelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına,

c-) Dairenin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsilinden kaynaklanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalara,

ç-) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere bakılacaktır.

6110 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle yapılan değişiklikle, 2575 sayılı Kanunun 27 nci maddesinde, temyiz incelemesi yapmakla görevli daire, aynı konuda ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülecek davalara bakmak ve olağanüstü kanun yolları incelemelerini de yapmakla görevli olduğu, işbölümünde vergi dava dairelerinden herhangi birinin görevinde olduğu belirlenmemiş davalara bakmak üzere birer idari ve vergi dava dairesi görevlendirileceği düzenlemelerine yer verilmiştir.

2575 sayılı Kanun 36 ncı maddesinde, yeni vergilerle ilgili uyuşmazlıkların hangi dairede çözümleneceği hususunda düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyuşmazlıklar, önceki vergiden doğan uyuşmazlıkları çözümlemekle görevli dairece çözümlenecektir.

#### **1.2.4. Mahkemece Görev Konusunun İncelenmesi**

İdari yargı alanında ilk derece mahkemelerinin görevlerine ilişkin düzenleme, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakacağı davalar da 2575 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinde belirtilmiş olup, idari yargı alanına ilişkin yetki kuralları ise, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir. 2577 sayılı

Kanunun 32 nci maddesinde de yetkinin kamu düzeninden olduğu belirtilmiştir.

2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olduğu hususunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Karşılaştırma açısından HUMK 'un 7 nci maddesindeki hükme bakıldığında, diğer bir mahkeme ya da idari makamın veya yargı merciinin görev alanına giren davanın veya işin kendisine arz olunan mahkemenin, duruşma yapmadan görevsizlik kararı verebileceği gibi davanın her safhasında kendiliğinden görevli olmadığına da karar vereceği, görev itirazının davanın her safhasında ileri sürülebileceği düzenlemesine yer verildiği, bu hüküm uyarınca da, görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olarak kabul edilmektedir<sup>301</sup>.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme" başlıklı 14 üncü maddesinde, dilekçelerin Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: Görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla inceleneceği düzenlenmiş olup, anılan maddede ilk bakılacak olan, görev ve yetkidir. Görev ve yetki arasında da ilk bakılacak olan görevdir. Aynı maddenin devamında, belirtilen hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de, her aşamada 15 inci madde hükmünün uygulanacağı düzenlenmiştir. 15 inci madde düzenlemesine göre de, ilgili mahkemenin görevine girmediği anlaşılırsa görevsizlik kararı verilecektir. Aynı Kanunun 49 uncu maddesinde de, temyiz incelemesi sonucunda görev ve yetki dışında işe bakılması halinde incelenen kararın bozulacağı hükme bağlanmıştır.

---

<sup>301</sup> Selçuk Hondu, "Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar", Dan. Der.,Y. 15 S. 56-57, Ankara 1985, s.19.

Bu düzenlemeler uyarınca, idari yargı alanında görev konusu kamu düzenine ilişkindir. Kamu düzenine ilişkin olmasının sonucu olarak, taraflar sözleşme ile görevli mahkemeyi değiştiremezler. Görev kurallarına aykırılık hüküm kesinleşinceye kadar ileri sürülebilir. Hüküm kesinleştikten sonra ileri sürülemez.” Yani görevsiz mahkemenin verdiği kesinleşmiş hüküm, bu nedenle batıl sayılamaz, ve aynı nedenle hükme karşı yargılamanın yenilenmesi istenemez.”<sup>302</sup>. Yargı yerlerinin görevini düzenleyen kanunda, görev yönünden değişiklik yapıldığında, kanun yürürlüğe girdiğinden itibaren açılacak davalar, kanun ile görevli kılınan yargı yerinde açılır. Yeni kanun ile kabul edilen görev kuralları geçmişe de etkilidir. Bunun sonucu olarak, davanın açıldığı anda görevli olan mahkeme, kanun değişikliği ile görevsiz bir duruma geleceğinden, mahkemenin elindeki davaya devam etmemesi görevsizlik kararı vermesi gerekmekte olup, taraflar için kazanılmış bir hak da oluşturmaz<sup>303</sup>.

Ayrıca, idare mahkemesi, vergi mahkemesi, ilk derece baktığı davalarda Danıştay, uyuşmazlığın çözümünde görevli yargı mercii olup olmadığını davanın her safhasında re’sen araştırabilir.

Davanın tarafları da esas hakkında karar verilinceye kadar görev itirazında bulunabilirler. Kural olarak davalı görev itirazında bulunur. Ancak, esas hakkında davası reddedilen davacı da 2577 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi uyarınca temyiz talebinde bulunabilmektedir<sup>304</sup>.

Mahkemece, ilk inceleme sonunda davanın kendi görev alanına girdiği sonucuna varılırsa görevlilik kararı alınmaksızın dava incelenmeye devam edilir. Buna karşın taraflardan birinin görevsizlik itirazında bulunması halinde mahkemenin görevsizlik itirazını reddederek açıkça görevlilik kararı alması gerekmektedir<sup>305</sup>. Görevsizlik itirazının reddine ilişkin karar, ara karar

<sup>302</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.153.

<sup>303</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.71; Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.153

<sup>304</sup> Anadolu, **a.g.e.**, s. 62.

<sup>305</sup> Demir, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**, s.221.

niteliğinde olmasından dolayı tek başına temyiz edilemeyip, nihai kararlar birlikte temyiz edilebilir<sup>306</sup>.

Gerek, 2577 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde idare ve vergi mahkemesine verilen dilekçelerin mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından görev yönünden incelenmesi, gerek ilk incelemeden sonra tespit edilmesi gerekse de tarafların görev itirazı üzerine kendi görev alanında görmeyip, idari yargı alanı içerisinde başka bir mahkemenin görevi içinde görürse, Kanunun 15 inci maddesi uyarınca hangi mahkemenin görevli olduğu açıkça belirtilerek görevsizlik kararı vererek dava dosyasını tarafların bu konuda istemi olup olmadığına bakılmaksızın görevli mahkemeye gönderir. Görevsiz mahkemeye başvurulma tarihi görevli mahkemeye başvuru tarihi olarak kabul edilir ve dava, kaldığı yerden devam eder<sup>307</sup>. Ayrıca, kendisine dava dosyası gönderilen mahkeme, görevsizlik kararı veren mahkemenin kararı ile bağlı olmayıp, görev alanı içerisinde görmezse görevsizlik kararı verebilecektir.

İdari yargı yeri, davanın idari yargı yolunun görev alanına girmediğine yani adli veya askeri yargı yolunun görev alanına girdiğine karar verirse yine 2577 sayılı Kanunun 15 inci maddesi uyarınca davanın görev yönünden reddine karar verecektir. Ancak burada, dava dosyasını görevli gördüğü yargı merciine göndermez. Bu karar üzerine davacının görevli yargı yerinde yeniden dava açmasından başka bir yolu yoktur. Bu karar nihai nitelikte olduğu için temyize konu edilebilir. Ayrıca karar tek hakim tarafından verilmişse mahkemenin bağlı bulunduğu Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraza konu edilebilecektir.

---

<sup>306</sup> Anadolu, a.g.e., s. 62.

<sup>307</sup> Anadolu, a.g.e., s. 63.

### 1.2.5. İdari Yargı Yerleri Arasındaki Görev Uyuşmazlıklarının Giderilmesi

İdari Yargı yerleri arasında görev uyuşmazlığı, Danıştay Vergi veya İdari Dava Daireleri, Danıştay ile diğer idari yargı yerleri ya da ilk derece idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkabilir<sup>308</sup>.

İdari yargı alanında idare ve vergi mahkemelerinin veya ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın bir davanın çözümünü kendi görev alanında görmeleri halinde "olumlu görev uyuşmazlığı" ortaya çıkmakta olup, uygulamada bu tür uyuşmazlıklara pek rastlanmamaktadır. Çünkü bir davanın idare mahkemesinde açılmasından sonra ayrıca vergi mahkemesinde veya Danıştay'da açılması halinde, davalı tarafından derdestlik iddiasında bulunularak ikinci açılan davayı reddetme imkanı vardır<sup>309</sup>. Ayrıca ikinci davanın açıldığı mahkeme ilk inceleme sırasında davayı kendi görevi içinde görmez ise görev ret kararı vermesi veya aynı konuda daha önce başka bir mahkemede dava açıldığını haricen öğrenirse davayı incelemeyen reddetmesi mümkün olup, halde dava iki iken bire indiği için olumlu görev uyuşmazlığı görülmez<sup>310</sup>.

İdari yargıda ortaya çıkabilecek olan görev uyuşmazlığı, olumsuz görev uyuşmazlığıdır<sup>311</sup>.

#### 1.2.5.1. Danıştay Dava Daireleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

Danıştay, dava daireleri arasındaki görev uyuşmazlığı, ilk derece mahkemelerinden aynı yargı çevresi içinde yani aynı yargı bölgesi sayılan Bölge İdare Mahkemesi içerisindeki idare ve vergi mahkemelerinin kendi

<sup>308</sup> A.Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Siyasal Yayınları, Ankara 1983, s. 279.

<sup>309</sup> Baki Kuru, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Ankara Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1983, s.254.

<sup>310</sup> Hondu, "Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar", s. 20.

<sup>311</sup> Anadolu, a.g.e., s. 63.

aralarındaki iş bölümü ilişkisine benzetilmektedir<sup>312</sup>.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi baktığı davalar ve dava dairelerinin görevleri Danıştay Kanununda düzenlenmiş olup, davaların daireler arasındaki dağılımı Danıştay Genel Sekreterliğinin denetimi altındaki ayırma bürosu tarafından uyuşmazlığın hangi dairenin görevine girdiği belirtilerek, dava dosyaları Dairelerin görevlerine göre tasnif edilmek suretiyle görev itibarıyla ait oldukları Dairelere gönderilmektedir.

Bu şekilde kendisine dava dosyası gelen dava dairesi uyuşmazlığın görev alanına girmediğine karar vererek dava dosyasını görevli dava dairesine gönderilmesine karar verebilir. Dava dosyası kendisine gönderilen dava dairesi bu kararla bağlı olmadığı için o da görevsizlik kararı verebilir. Böylece dava mahkemesiz bırakıldığı için olumsuz görev uyuşmazlığı çıkmış olacaktır.

Danıştay daireleri arasında çıkan görev uyuşmazlıklarını çözümlenmeye Danıştay Kanununun 52 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (d) bendine göre, Danıştay Başkanlık Kurulu yetkilidir. Danıştay Başkanlık Kurulu Danıştay Kanununda yer alan dairelerin görev alanına ilişkin düzenlemeleri dikkate almak suretiyle görevli dava dairesini belirleyecektir<sup>313</sup>.

<sup>312</sup> Kuru, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, s.134.; A.Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, 5. Baskı, Siyasal Yayınları, Ankara 1982, s. 280. Anadolu, **a.g.e.**, s. 80.

<sup>313</sup> Dan.4. D., 28.7.2009 gün ve E: 2009/2880, K:2009/4199 sayılı kararı; “Bağlantı kurulması istenen İstanbul.. Vergi Mahkemesine ait dosyalardaki uyuşmazlığın incelemekle görevli daire, Danıştay Dördüncü Daire olmasına karşın, incelenen dosyada, bağlantının varlığı iddiası ile başvuran Mahkemenin verdiği kararları temyize inceleme görevinin Dairemize ait olmayıp, gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin uyuşmazlıklardan, Sakarya Bölge İdare Mahkemesi yargı çevresinde olan ve bağlantı talebinde bulunan Kocaeli Vergi Mahkemesince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularının Danıştay Üçüncü Dairesince çözümleneceğinden, 2577 sayılı Kanunun 39 uncu maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca kurum geçici vergi ile ilgili uyuşmazlığın esasını incelemekle görevli Danıştay Üçüncü Dairesince bağlantının var olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, 2575 sayılı Kanunun 52 nci maddesi uyarınca görev uyuşmazlığını karara bağlamak üzere dava dosyasının Danıştay Başkanlar Kurulu'na gönderilmesine..”; Dan.4. D., 16.10.2007 gün ve E: 2007/3744, K:2007/3126 sayılı kararıyla; Gümrük Yönetmeliğinin iptali istenilen 698 inci maddesinin 7 nci ve 9 uncu fıkralarına ilişkin uyuşmazlığında vergiye ilişkin uyuşmazlık olduğu gerekçesiyle Danıştay 10 uncu Dairesi tarafından Danıştay 4 üncü Dairesine gönderilmiştir. Danıştay 4 üncü Dairesince, iptali istenen yönetmelik maddelerindeki düzenlemelerin tamamen idari nitelikte olduğu, vergi kanunlarının uygulanması çerçevesinde olmadığı gerekçesiyle, uyuşmazlığın esasının görüm ve çözümü 2575 sayılı Kanunda diğer dava dairelerinin görevine

### 1.2.5.2. İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

İdare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev uyuşmazlıkları, idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında olabileceği gibi, idare ve vergi mahkemelerinin kendi aralarında da olabilir. Görev uyuşmazlığı kural olarak, vergi mahkemeleri ile idare mahkemeleri arasında ortaya çıkmaktadır. Ancak, belirli koşullarla sınırlı da olsa<sup>314</sup>, yetki çevresi aynı olan ve aralarında görev bakımından ayırım yapılmış bulunan birden çok idare veya vergi mahkemesi arasında da ortaya çıkabilmektedir<sup>315</sup>.

İdare ve vergi mahkemeleri arasında iki türlü görev uyuşmazlığı çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, bir idare mahkemesi ile bir vergi mahkemesi arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlığı; ikinci ise, iki vergi ya da idare mahkemesi arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlığıdır.

2577 sayılı İYUK'un "Görevsizlik ve Yetkisizlik Hallerinde Yapılacak İşlem" başlıklı 43 üncü maddesinde; idare ve vergi mahkemelerinin, idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik nedeniyle davanın reddine karar vermeleri halinde dava dosyasını Danıştaya veya görevli idare veya vergi mahkemesine gönderecekleri; görevsizlik nedeniyle dosyanın gönderildiği mahkemenin kendisini görevsiz görmesi durumunda ise, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik kararını veren mahkemenin aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde bulunması halinde görev uyuşmazlığının bölge idare mahkemesince çözümleneceği, aksi halde ise Danıştay'ca görev uyuşmazlığının karara bağlanacağı düzenlemelerine yer verilmiş; 2575 sayılı Danıştay Kanununun "Başkanlık Kurulunun Görevleri" başlıklı 52 nci maddesinde de, Başkanlık Kurulunun ayrı yargı çevrelerinde

---

girmediyinden Danıştay'ın Onuncu Dairesince çözümlenmesi gerektiği gerekçesiyle, 2575 sayılı Kanunun 52 nci maddesi uyarınca Danıştay dava daireleri arasındaki görev uyuşmazlığını karara bağlama görevi Danıştay Başkanlar Kuruluna ait olduğundan, dava dosyasının Danıştay Başkanlar Kuruluna gönderilmesine karar verilmiştir.

<sup>314</sup> Anadolu, a.g.e., s. 65.

<sup>315</sup> Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınevi, İstanbul, 2003, s.273.

bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan göreve ilişkin uyuşmazlıkları çözümleyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemelerden; idare veya vergi mahkemesinde açılan bir davanın görevsizlik nedeniyle reddi üzerine, dosyanın gönderildiği idare veya vergi mahkemesince de aynı gerekçeyle görevsizlik kararı verilmesi halinde, idari yargı yerinde olumsuz görev uyuşmazlığı ortaya çıkmakta olup, görevsizlik kararı veren mahkemeler aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresi içinde ise, görevli mahkeme o yer bölge idare mahkemesi tarafından belirlenir<sup>316</sup>. Görevsizlik kararı veren mahkemeler farklı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde bulunuyorlarsa, bu takdirde görevli mahkeme Danıştay tarafından belirlenmektedir. Danıştay'ca verilen göreve ilişkin kararlar kesin nitelik taşır<sup>317</sup>. Yani, mahkemeler artık o davaya bakmaktan kaçınmazlar.

İdare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan diğer bir görev uyuşmazlığı türü ise; iki idare veya vergi mahkemesi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklardır. Bu tür uyuşmazlıkların çıkması uygulamada çok sık görülmemekle birlikte, aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi içinde bulunan iki idare ya da vergi mahkemesi arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlığı 2577 sayılı İYUK'un 43 üncü maddesi uyarınca Bölge İdare Mahkemesince<sup>318</sup>; farklı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresinde bulunan

<sup>316</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 1982, s. 280; Anadolu, **a.g.e.**, s. 65. Ankara Bölge İdare Mahkemesinin E:2008/6552, K:2008/6177 sayılı kararı; davacının vergi borcundan dolayı yurt dışına çıkış yasağının kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle Ankara 1.Vergi Mahkemesi nezdinde açılan davanın görev yönünden reddi üzerine dosyayı inceleyen Ankara 5. İdare Mahkemesi de dosyayı görev yönünden reddederek, dosya önüne gelen Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 6183 sayılı Yasa uyarınca yurt dışı çıkış yasağına ilişkin uyuşmazlığın görüm ve çözümünün vergi mahkemesinin görevinde olduğuna karar vererek dosyanın Ankara 1. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

<sup>317</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 1982, s. 281; Anadolu, **a.g.e.**, s. 65.

<sup>318</sup> Şirketin ticari amaçla ithal ettiği tohumlukların gümrüğe tabi olması gerekirken sehven gümrük muafiyeti uygulandığının saptandığı nedeniyle, 2.5.1994 günü tescil edilen 2988 sayılı beyanname kapsamı için tahsil edilemeyen Toplu Konut Fonu tutarının iki katı 516,000,000.- TL. para cezası tahakkuk ettirildiği ve ödenmesi yolunda, Gümrük İdaresince, 6.12.1998 gün ve 26478 sayılı yazı ile, 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre bildirimde bulunulmuş, söz konusu para cezasının iptali istemiyle, 10.2.1999 gününde idari yargı yerinde dava açılmıştır. Ankara 3. Vergi Mahkemesi: 16.2.1999 gün ve E: 1999/86, K: 1999/89 sayı ile, dava konusu para cezasının 2576 sayılı Yasa'da vergi mahkemelerinin görevleri arasında sayılan davalardan olmadığı ve idare mahkemelerinin görevine

söz konusu mahkemeler arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlıkları ise, Danıştay'ca çözümlenmektedir.

Bununla birlikte, 2575 sayılı Danıştay Kanununda 6110 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişiklik yapılmadan önce, görev uyuşmazlıklarının iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması halinde, Danıştay Kanununun 27 nci maddesi uyarınca, Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarına bakan 3 üncü Dairesince; iki idare mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması halinde ise; Danıştay Kanununun 34 üncü maddesi uyarınca Danıştay 10 uncu Dairesince çözümlenmekteydi. Kanun değişikliğiyle artık görev uyuşmazlığının, iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması durumunda, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince, iki idare mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması durumunda ise; uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli idari dava dairesince çözümleneceği düzenlemesine gidilmiştir.

Diğer taraftan, uygulamada olumlu görev uyuşmazlığına pek rastlanmamakta ve bu uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde ne yapılması gerektiği konusunda kanunlarda açık düzenlemeye yer verilmemektedir. 2577 sayılı İYUK' un 44 üncü maddesinde, iki vergi mahkemesinin de aynı

---

girdiği gerekçesiyle, 2577 sayılı Kanunun 15/1-a. maddesi uyarınca davanın görev yönünden reddine ve dava dosyasının görevli Ankara İdare Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. Ankara 7. İdare Mahkemesi; 12.7.1999 gün ve E: 1999/570, K: 1999/747 sayı ile, dava konusu işlemle tahsili amaçlanan ceza tutarının, aynı ithal işlemi nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük vergi ve resimleri ile toplu konut fonu matrahına göre hesaplanmış olması karşısında, uyuşmazlığın çözümünün maddi olaydaki birlik sebebiyle vergi uyuşmazlığının sonucuna bağlı olduğu; bir vergiyle bağlantılı bulunan ceza ile ilgili davanın, gerek usul ekonomisi ve gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkaracağı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Yasa'nın 6. maddesine göre vergi mahkemesinde çözümlenmesinin gerektiği gerekçesiyle, davanın görev yönünden reddine ve dava dosyasının görevli mahkemenin belirlenmesi için 2576 sayılı Yasa'nın 8/b. maddesi uyarınca Bölge İdare Mahkemesi'ne gönderilmesine karar vermiştir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nce; 17.11.1999 gün ve E: 1999/422, K: 1999/476 sayı ile, aynı ithal işlemi nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük vergi ve resimleri ile aynı matraha göre hesaplanan toplu konut fonunun iki katı tutarında kesilmiş olan dava konusu para cezasının, maddi olaydaki birlik, usul ekonomisi ve davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkaracağı sakıncalar gözönüne alınarak, 2576 sayılı Yasa'nın 6. maddesi uyarınca gümrük vergi ve resimlerine ilişkin davaya bakmakla görevli vergi mahkemesince çözümlenmesi gerektiğine ve dosyanın Ankara 3. Vergi Mahkemesi'ne gönderilmesine karar verilmiştir. **Uyuşmazlık Mahkemesinin** 10.03.2003 günlü ve E:2003/7, K:2003/9 sayılı kararı, yayın ve yürürlük tarihi; 10.04.2003, R.G. S. 25075; <http://www.anayasa.gen.tr/um-kararlar.htm> (E.T. 28.3.2011)

davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde, olumlu yetki uyuşmazlığının, tarafların veya ilgili mahkemelerin istemi üzerine, mercii tayini yoluyla çözümleneceği düzenlemesine yer verilmiş olup, Kanunda hüküm altına alınan bu düzenlemenin olumlu görev uyuşmazlığında da uygulanması suretiyle, merci tayini yoluyla uyuşmazlığın Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay’ca çözümlenmesi mümkündür<sup>319</sup>.

### **1.2.5.3. Danıştay İle Vergi Mahkemesi Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi**

2577 sayılı İYUK’un 43 üncü maddesi uyarınca, vergi mahkemeleri davayı kendi görev alanı içinde değil Danıştay’ın görevinde görürse görevsizlik kararı vererek dava dosyasını Danıştay’a gönderir. Görevsizlik nedeniyle gönderilen dosyalarda Danıştay, davayı görevi alanı içinde görmezse dosyanın görevli idare veya vergi mahkemesine gönderilmesine karar verir. Danıştay’ın dosyayı gönderdiği mahkeme, ilk görevsizlik kararı veren mahkeme olabileceği gibi başka bir idare veya vergi mahkemesi de olabilir. Danıştay’ın bu konuda verdiği kararlar kesin olup, idare veya vergi mahkemeleri bu kararlara uymak zorundadır. Görev konusunda idare ve vergi mahkemeleri Danıştay’ın görevle ilgili kararlarına karşı ısrar yoluna gidemezler.

Diğer bir durumda ise, Danıştay’da açılan bir davada, Danıştay bu davayı kendi görev alanı içinde görmez ve idare veya vergi mahkemelerinin görevinde görürse, davanın görev yönünden reddine karar vererek dosyayı görevli idare veya vergi mahkemesine gönderir. Gönderme kararı üzerine ilgili idare veya vergi mahkemesinin davayı esası yönünden karara bağlaması zorunludur.

<sup>319</sup> Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, s.226.

### 1.3. Adli Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkeme

Adli yargı, anayasa yargısı, askeri yargı ve idari yargı türleri dışında kalan bütün yargısal faaliyetleri kapsayan ve en geniş uygulama alanı olan yargı türü olup, kendi arasında medeni ve ceza yargısı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>320</sup>. Medeni yargı, hukuk mahkemelerinin özel hukuk alanındaki uyuşmazlıklar ile ilgili yargısal faaliyetleri, ceza yargısı ise, ceza mahkemelerinin ceza hukuku alanındaki, devletin cezayı gerektiren fiiller nedeniyle, cezalandırma hakkı ile ilgili yargısal faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır<sup>321</sup>. Medeni yargı, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda, ceza yargısı ise, Ceza Muhakemeleri Kanununda düzenlenme alanı bulmuştur.

Vergi uyuşmazlıkları, devletin kamu hukukuna ilişkin faaliyetlerinden kaynaklanmakta olup, esas itibarıyla, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Ceza Muhakemeleri Kanununun uygulandığı adli yargı merciilerinin, vergi uyuşmazlıklarında görev alanı sınırlıdır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinde idari dava türleri sayılmış, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunla da idari yargı düzeni içinde yer alan Bölge İdare, idare ve vergi mahkemelerinin görevleri belirlenmiştir. Bu Kanun hükümlerinden hareketle, idarenin kamu hukukuna tabi eylem veya işlemlerinden doğan vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalar, kural olarak idari yargı düzenindeki mahkemelerde açılmalıdır. Vergi uyuşmazlığı ile ilgili bir davada adli yargı yerlerinin görevli olabilmesi için bu hususun kanunda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Kanunda açıkça düzenlenmedikçe vergi uyuşmazlığı, idari yargı alanı içerisindeki mahkemelerce çözümlenecektir. Bununla birlikte,

<sup>320</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.59.

<sup>321</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.59-60.

yasal düzenlemelerle, idari yargının görev alanına girebilecek nitelikteki bazı davalar adli yargının görev alanına bırakılmıştır<sup>322</sup>.

6183 sayılı AATUHK kapsamında yer alan uyuşmazlıklardan bir kısmının çözümünde adli yargı organlarının görevli olmasının asıl nedeni, söz konusu uyuşmazlıklarda alacaklı kamu idaresinin taraf olması ve uyuşmazlığın kamu borçlusunu ile diğer üçüncü kişiler arasında ortaya çıkmasıdır<sup>323</sup>.

6183 sayılı AATUHK' nın 66 ncı maddesinde, kamu borçlusunun elinde bulunan malların, kamu alacağının tahsili amacıyla ihtiyati ya da kesin haciz ile haczedilmesi üzerine, haczedilen malların üçüncü kişinin mülkiyetinde bulunduğu veya rehinli alacağı olduğu ya da üçüncü kişinin o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkına sahip olduğunun iddia edilmesi üzerine, bu durumun, memur tarafından haciz tutanağına geçirilerek, borçlu tarafından iddia edilmişse üçüncü kişiye, üçüncü kişi tarafından yapılmışsa borçluya bildirileceği, üçüncü kişinin yedi gün içerisinde bulunduğu istihkak iddiasının tahsil dairesince kabul edilmemesi veya borçlu tarafından itirazda bulunulması halinde, yedi gün içerisinde dava açacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun 67 nci maddesinde ise, üçüncü kişinin elinde bulunan malların haczedilmesi durumunda istihkak<sup>324</sup> iddiası düzenlenmiş olup, bu düzenlemeye göre, durum haciz tutanağına geçirilerek, malın borçluya ait olduğu iddiasında bulunan tahsil dairesinin keyfiyeti alacaklı kamu idaresine bildireceği ve idarenin onbeş gün içerisinde dava açacağı düzenlenmiştir. Kanunun 66 ncı ve 67 nci maddelerinde düzenlenen istihkak iddialarına karşı açılacak davalarda görevli mahkeme ise aynı Kanunun 68 inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, *“İstihkak davalarına bakmaya, haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi yetkilidir...”* Bu

<sup>322</sup> Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, s.227.

<sup>323</sup> Cem Tekin, *Amme Alacağının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Çözümünde Adli Yargı Organlarının Görevli Oldukları Davalar*, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2003, S.182, s. 89.

<sup>324</sup> “İstihkak kelimesinin sözlük anlamı; hak ediş, hak etme, hakkı olma, hak isteme, hak kazanma ve hak edilen şey, hak kazanılan şeydir.” Talih Uyar, “İcra Hukukunda ‘İstihkak İddiası’ Kavramı”, İstanbul Barosu Dergisi, C.79, S.6, 2005, s.2047.

hükümde sadece “mahkeme” ibaresi bulunmakta olup, davaya adli yargıda mı yoksa idari yargıda mı bakılacağı hususunda açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Diğer taraftan, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendinde hüküm altına alınan, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinin görev alanına girdiğine dair düzenleme de bu konuda tereddütlere yol açmaktadır<sup>325</sup>.

İstihkak davaları, alacaklının alacağı borçlunun malvarlığından tahsil edilebilmesi amacını taşımakta olup, esas itibarıyla bir hukuki ilişkinin var olduğunun tespitini konu edinen tespit davasıdır<sup>326</sup>. Bu dava, vergi uyuşmazlığı ile ilgili olsa da, uyuşmazlığın asıl konusu vergi değil; mülkiyet iddiasıdır<sup>327</sup>. Dolayısıyla, bahsi geçen davaların konusunun, vergi alacağının tahsili aşamasındaki bir idari işlem değil de; haciz işlemine karşı yapılan istihkak iddiasından doğan mülkiyet hakkı oluşturduğundan, davanın adli yargı yerinde açılması gerekmektedir<sup>328</sup>. Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun 28.7.1953 tarihinde, 2576 sayılı Kanunun ise, 20.1.1982 tarihinde yürürlüğe girmiş olması ve vergi mahkemelerinin bu tarihten sonra kurulmuş olması nedeniyle, 6183 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen 68 inci maddesinde yer alan “mahkeme” ibaresinin, genel mahkemeler şeklinde anlaşılması gerekmektedir<sup>329</sup>.

*“Özel mülkiyet hakkının korunması ile ilgili davalarda adalet mahkemelerinin görevli olması genel kuralının doğal bir sonucu olarak, bu hükümlerle, istihkak davalarında adli yargının görevli kılındığının kabulü gerekmektedir.”*<sup>330</sup>

Sonuç itibarıyla, bir vergi uyuşmazlığı nedeniyle, ihtiyati ve kesin hacze ilişkin olarak tahsil dairesine karşı açılacak istihkak davalarında görevli

<sup>325</sup> Aziz Taşdelen, **Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2004, Cilt Sayısı 53, S.2, s.132.

<sup>326</sup> Taşdelen, **a.g.m.**, s.130.

<sup>327</sup> Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, s.228.

<sup>328</sup> Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, s.229.

<sup>329</sup> Benzer düşünce için bkz. Taşdelen, **a.g.m.**, s.132.

<sup>330</sup> Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.708.

yargı yeri, adli yargıdır<sup>331</sup>. Adli yargı içerisinde de davaya konu olan malın değeri esas alınarak sulh hukuk veya asliye hukuk mahkemeleri görevli olacaktır. İflasta istihkak davalarında ise, İcra İflas Kanununa yapılan atıf nedeniyle icra mahkemeleri görevlidir<sup>332</sup>.

Davacı sigorta şirketi tarafından sigortalanmış olan Limited Şirketi adına kayıtlı bulunan plakalı aracın ağır hasara uğraması nedeniyle 31.5.2006 tarihinde pert bedeli ödenerek mülkiyeti sigorta şirketine geçen aracın üzerine eski malikin vergi borcu nedeniyle uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle yaptığı başvurusunun reddi üzerine açılan davada, vergi mahkemesince, trafiğe tescil edilmiş araçların satış ve devir işlemlerinin noter aracılığıyla yapılmış olması halinde hüküm ifade edeceği, sigorta şirketleri tarafından sigorta sözleşmesi uyarınca ödeme yapılmış olması durumunda mülkiyet devrinin gerçekleştiği hususunda açık bir düzenleme bulunmadığı, davanın haciz işleminde hukuka aykırılık olduğu iddiasıyla değil, aracın mülkiyetinin davacıya ait olduğu ve eski malikin vergi borçları nedeniyle aracına haciz işlemi uygulanamayacağı iddiasıyla açıldığı, davanın çözümünde, haciz işleminin uygulandığı tarihte kimin, hangi şekilde malik olduğunun belirlenmesinin doğrudan etkili olduğu, taşınır mülkiyeti ile ilgili uyuşmazlıkların ise adli yargı mahkemelerinde görüleceği gerekçesiyle davanın görev yönünden reddine karar verilmiş, Danıştay 4. Dairesinin

<sup>331</sup> Danıştay 7. D. 3.6.1994, E:1994/ 98, K: 1994/210; “ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun'un 68 inci maddesinde, istihkak iddiaları ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Maddenin birinci fıkrasında , istihkak davalarına bakmaya, haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesinin yetkili olduğu ve bu davaların öncelikle görülmesi kabul edilmiştir. Bu kuraldan dolayı, vergi borcunun cebren takibi sırasında vergi idaresince uygulanan hacze karşı açılacak istihkak davasının görüm ve çözüm yeri vergi mahkemeleri değil, tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki icra hakimliği ya da bu işle görevlendirilmiş olan mahkemedir.” Tekin, **a.g.m.**, s. 91.; Uyuşmazlık Mahkemesinin 23.10.2000 gün ve E: 2000/46 K: 2000/46 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük Tarihi; 10.11.2000 R.G. S. 24226 “ İdarece kamu gücüne dayanılarak, re'sen ve tek yanlı olarak tesis edilmesi nedeniyle idari nitelik taşıyan ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davanın görüm ve çözümünde idari yargı yerinin görevli olacağı; hacze konu menkul malların kendisine ait olduğunu ileri süren üçüncü şahıs bakımından ise, mülkiyet hukukunu ilgilendiren hak iddiasına dayanılarak açılan istihkak davalarına adli yargı yerinde bakılacağı kuşkusuzdur. Bu duruma göre, olayda haciz işleminin iptali istemiyle açılmış bir idari dava bulunmadığı gibi, vergi borçlusunun işyerinde haczedilen menkul malların kendisine ait olduğunu ileri süren davacı Şirket tarafından, istihkak iddiasının vergi dairesince reddedilmesi üzerine açtığı istihkak davasının, mülkiyet hukuku hükümlerine göre adli yargı yerinde çözümlenmesinin gerektiği hk.”

<sup>332</sup> Taşdelen, **a.g.m.**, s.130.

25.3.2010 gün ve E: 2008/3470, K:2010/1555 sayılı kararıyla, aracın mülkiyetinin kime ait olduğuna ilişkin bir ihtilafın bulunmadığı, Mahkemece haciz işleminin hukukiliğinin tartışılarak bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın istihkak iddiasıyla ilişkilendirilip, taşınır mal mülkiyetine ilişkin olduğundan söz edilerek davanın görüm ve çözümünün adli yargının görevine girdiği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-a maddesi gereğince reddine karar verilmesinde kanuna uyarlık görülmediği gerekçesiyle bozulmuştur.

6183 sayılı AATUHK' nın “*İptal Davası Açılması*” başlıklı 24 üncü maddesinde yer alan, bu Kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve işlemlerin iptali için umumi (genel) mahkemelerde dava açılacağı düzenlemesiyle, adli yargı yerlerinin görevli olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır. Kanunun 27 nci maddesinde; kamu alacağını ödemeyen borçlulardan, ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde veya hapis cezasına çarptırılmasına rağmen, mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren ya da beyan ettiği malların borcuna yetersiz olduğu anlaşılanların, ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme süresinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamaların ve ivazsız tasarrufların hükümsüz olduğu düzenlemesine yer verilmiş olup, bu tasarrufların iptali istemiyle açılan davalarda görevli yargı kolu, adli yargıdır. Kanunun 28 inci maddesinde, 27 nci maddenin uygulanması bakımından bağışlama sayılacak hususlara<sup>333</sup>; 29 uncu maddesinde, hükümsüz sayılacak diğer tasarruflara<sup>334</sup>, 30 uncu

<sup>333</sup> Bağışlama Sayılan Tasarruflar Madde 28 – “*Yirmi yedinci maddenin tatbiki bakımından aşağıdaki tasarruflar bağışlama hükmündedir: 1. Üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan hısımlarıyla, eşler ve ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar, 2. Kendi verdiği malın, aktin yapıldığı sıradaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler, 3. Borçlunun kendisine yahut üçüncü bir şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler.*”

<sup>334</sup> Hükümsüz Sayılan Diğer Tasarruflar: Madde 29 – “*Amme alacağını ödemeyen borçlulardan müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları tasarruflardan aşağıda belirtilenler hükümsüzdür: 1. Borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan*

maddesinde de, amme alacağının tahsiline imkan bırakmamak amacıyla yapılan tasarrufların<sup>335</sup> neler olduğu hususlarına yer verilmiş olup, bu düzenlemeler uyarınca, kamu borçlusunun kamu alacağının tahsilini tehlikeye atan tasarruflarının iptali için Hazine tarafından, lehine tasarruf yapılan üçüncü kişilere karşı açılacak iptal davalarında görevli mahkemeler, adli yargı mahkemeleridir.

Aslında, 6183 sayılı Kanunun 24 üncü maddesinin, adli yargı yerlerinin görevli olduğuna ilişkin düzenlemesi olmasaydı da, hükümsüz tasarrufların iptali davasının, 2577 sayılı Kanunun 2 nci maddesinde sayılan dava türlerinden birine girmemesi ve bu davada davalının İdare değil, özel hukuk kişileri olması nedeniyle, kamu borçlusuna karşı açılacak söz konusu davalar yine adli yargı yerlerinde görülecekti<sup>336</sup>.

Dan. 4. D.15.12.2010 gün ve E:2010/1266, K:2010/6295 sayılı kararı; "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 24 üncü maddesinde, amme borçlusunun bu Kanunun 27, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerin iptali için umumi mahkemelerde dava açılacağı ve bu davalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılacağı, 25 inci maddesinde, iptalin borçlu ile hukuki muamelede bulunan veya borçlu tarafından kendilerine ödeme yapılan kimselerle, bunların mirasçılara ve suiniyet sahibi diğer üçüncü şahıslara karşı isteneceği, "hükümsüz sayılan diğer tasarruflar" başlıklı 29 uncu maddenin, 1 inci fıkrasının (1) numaralı bendinde, borçlunun teminat göstermeyi evvelce taahhüt etmiş olduğu haller müstesna olmak üzere borçlu tarafından mevcut bir borcu temin için yapılan rehinlerin hükümsüz sayılan tasarruflardan biri olduğunun öngörüldüğü, diğer taraftan, "borçlu elinde haczedilen mallara

---

*rehinler, 2. Borca karşılık para veya mütat ödeme vasıtalarından gayri bir suretle yapılan ödemeler, 3. Vadesi gelmemiş bir borç için yapılan ödemeler."*

<sup>335</sup> Amme Alacağının Tahsiline İmkan Bırakmamak Maksadiyle Yapılan Tasarruflar: Madde 30 –“ Borçlunun malı bulunmadığı veya borca yetmediği takdirde amme alacağının bir kısmının veya tamamının tahsiline imkan bırakmamak maksadiyle borçlu tarafından yapılan bir taraflı muamelelerle borçlunun maksadını bilen veya bilmesi lazım gelen kimselerle yapılan bütün muameleler tarihleri ne olursa olsun hükümsüzdür.”

<sup>336</sup> Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”, s.230.

karşı istihkak iddiaları" başlıklı 66 ncı maddede, borçlunun, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehni olarak gösterdiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memurun bunu haciz zaptına geçireceği, keyfiyet, iddia borçlu tarafından yapılmışsa üçüncü şahsa, üçüncü şahıs tarafından yapılmışsa borçluya bildirileceği belirtilmiş, yine, 68 inci maddede istihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesinin yetkili olduğu hüküm altına alındığı, davacı Bankanın kredi borçlusunu müşterisi ..... Ticaret Limited Şirketinden olan alacağına istinaden Kadıköy 5. İcra Müdürlüğü'nün E:2008/2990 sayılı dosyasından icra takibine başlayıp, 3.3.2008 tarihinde anılan şirketin menkul malları üzerine haciz koydurduğu, ancak, bu şirketin davalı vergi dairesine de olan vergi borçlarından dolayı, vergi dairesince 11.4.2008 tarihli haciz tutanakları ile aynı malların haczedilip, 28.7.2008 tarihinde İ.Ü. isimli şahsa satıldığı, bu durumu, davalı vergi dairesi ile yapılan yazışmalarla öğrenen davacı Bankanın satış işleminin iptali istemiyle bu davayı açtığı anlaşılmış olup, dava dilekçesinde, hacizli malların muvazaalı bir şekilde İ.Ü.' ye satıldığı, zira İ.Ü.' nün borçlu şirket yetkililerinin yakın dostu ve aynı zamanda şirketin bankalardan aldığı kredilere çek vermek suretiyle kefil olan kişi olduğu, icra dairesinin yaptığı hacizde yediemin olarak hazır bulunan B. D.'nin de İ.Ü.' nün yakın dostu olduğu, dolayısıyla bu kişilerin borçtan, icra takiplerinden ve banka lehinde haciz işlemi yapıldığından haberdar olduğu ileri sürülmüştür. 6183 sayılı Kanununun 66 ncı maddesi hükmü gereğince, davalı vergi dairesince haciz tatbiki sırasında, hacze konu menkul mal üzerinde davacı bankanın haczinin bulunduğu yolunda herhangi bir keyfiyetin ilgililerce tutanağa geçirilmemesi karşısında bu durumdan haberdar olması mümkün olmayan davalı idarenin satış işlemini 28.7.2008 itibariyle gerçekleştirerek alacağını tahsil etmesi sebebiyle artık bu süreçten sonra uyuşmazlığın, idari davaya konu bir işlemde ziyade, yukarıda belirtildiği üzere "hükümsüz tasarruflar" bağlamında banka nezdinde borçlu olan şirket bu şirkete kefil olan İ.Ü. ve yediemin olan kişi arasında muvazaalı olarak vergi dairesinin ve bankanın birbirinden haberdar edilmeksizin satış işlemine sebebiyet verilmek

suretiyle ortaya çıkan, özel hukuk ilişkisi çerçevesinde 6183 sayılı Kanunun 24 üncü maddesi hükmüne göre genel mahkemelerin görüm ve çözümünde kalan bir uyuşmazlıktır. Bu durumda, haczedilen menkul malların satış işlemine karşı açılan davanın görev yönünden reddi gerekirken, davayı süre aşımı nedeniyle reddeden mahkeme kararında isabet görülmediği hk.”

6183 sayılı AATUHK’ da vergi uyuşmazlığı ile ilgili olup da, adli yargı mahkemelerinde görülmesi gereken diğer bir dava türü de, Kanunun 99 uncu maddesinde düzenleme alanı bulan ve kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan ihalenin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek açılacak davalar olup, bu maddede, satış komisyonu tarafından gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcının gayrimenkulün mülkiyetini kazanacağı, ihalenin feshinin, gayrimenkulün bulunduğu yer tetkik merciinden şikâyet yoluyla istenebileceği hüküm altına alınmıştır. Gayrimenkulün satışı ise, aynı Kanunun 90 ıncı maddesine göre, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun başkanlığı altında belediye meclisi tarafından kendi üyeleri arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı amme idaresinin yetkili memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil memurundan oluşan satış komisyonu tarafından açık artırma ile yapılır. Bahsi geçen satış komisyonunca yapılan ihalenin kanuna uygun surette yapılmadığı iddiası ile feshi, adli yargı içerisinde bulunan icra mahkemelerinden istenebilecektir<sup>337</sup>.

6183 sayılı Kanunda bu düzenlemelerle birlikte kamu alacaklarının güvence altına alınması ve tahsilinin hızlandırılması için<sup>338</sup>, vergi borçlularının bir takım yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar için çeşitli hapis cezaları da öngörülmekte olup, niteliği itibarıyla bunların görüm ve çözüm yeri de adli yargı merciileridir.

6183 sayılı AATUHK ‘nın 60 ıncı maddesinde; kamu alacağının takip ve tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin vergi borçlusuna tebliğ edilmesinden itibaren yedi günlük süre içerisinde vergi borcunun

<sup>337</sup> Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, s.231.

<sup>338</sup> Uçar Demirkan, “6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’ndaki Ceza Hükümleri”, Lebib Yalkın Yayınları, Aralık 2002, Sayı 120, s.18.

ödenilmemesi ve mal bildiriminde<sup>339</sup> de bulunulmaması halinde, mal bildiriminde bulunuluncaya kadar bir defaya mahsus olmak ve üç ayı geçmemek üzere hapis cezası öngörülmüştür. Kamu borçlusunun tüzel kişi olması halinde, mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü kanuni temsilciye ait olduğundan, hapis cezasının da, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kanuni temsilci hakkında uygulanması gerekmektedir<sup>340</sup>. Hapis cezası kararını Cumhuriyet Savcıları uygulamakta olup, mal bildiriminde bulunulması ya da borcun ödenmesi halinde, cezanın uygulanmasından vazgeçilmektedir<sup>341</sup>. Hapis cezasının verileceği yargı mercii ise, maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; *"Hapisle tazyik kararı, ödeme emrinin tebliğini ve 7 günlük müddetin bitmesini müteakip tahsil dairesinin yazılı talebi üzerine icra tetkik mercii hakimi tarafından verilir."* 2004 sayılı İcra İflas Kanununun geçici 6 ncı maddesiyle, bu Kanunda geçen "*icra tetkik mercii*" ibaresi "*icra mahkemesi*" olarak değiştirilmiş ve çeşitli mevzuatta icra tetkik mercii yapılmış atıfların da icra mahkemesine yapılmış sayılacağı öngörülmüştür<sup>342</sup>. Buna göre, mal beyanında bulunmaması nedeniyle, vergi borçlusunu hakkında verilecek hapis cezasında görevli mahkemeler, adli yargı mercii olan icra mahkemeleridir.

6183 sayılı AATUHK' nın 107 nci maddesinde, bu Kanunun uygulanmasında görevli bulunanların, görevleri dolayısıyla öğrendikleri, kamu borçlusunun ve onunla ilgili kişilerin mesleklerine, işlerine, işlem ve hesap durumlarına ilişkin sırlar ile gizlenmesi gereken diğer hususları ifşa ettikleri takdirde cezalandırılacakları; 108 inci maddesinde de, Kanunun uygulanmasında görevli bulunanların, ne kendi ne de diğer kimselerin ad ve hesabına, paraya çevrilecek malların artırmasına katılmayacakları, bu

<sup>339</sup> "Mal Bildirimi; amme borçlusunun, amme alacağını karşılayacak miktarda, gerek kendi, gerekse üçüncü kişiler elindeki menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarının tahsil dairesine yazılı veya sözlü olarak beyan etmesidir. Hacı mümkün bir malı olmayan borçluların malları olmadığını bildirmeleri de mal bildirimine hükmündedir." Tamer Balcı, "**6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Uygulamasında Mal Bildiriminde Bulunmama Fıili ve Hapsen Tazyik Yapıtırımı**", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2009, S.251, s.141.

<sup>340</sup> Balcı, **a.g.m.**, s.143.

<sup>341</sup> Demirkan, **a.g.m.**, s.18.

<sup>342</sup> Balcı, **a.g.m.**, s.144.

artırmalardan mal satın alamayacakları gibi, bu malları üçüncü kişiler aracılığıyla veya üçüncü kişilere satın aldırıp onlardan beş yıl süreyle satın alamayacakları, bu yasağın eşlerine ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarına da uygulanacağı, uyulmaması halinde ise, ihalenin feshi talebinde bulunulacağı gibi, hapis cezası ile de cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Bahsi geçen Kanunun "*Amme Alacağıının Tahsiline Engel Olanlar*" başlıklı 110 uncu maddesinde; ödeme emrinin tebliğinden sonra, vergi borçlusunun, mallarını mülkiyetinden çıkararak, telef ederek ya da değerden düşürerek yok eder veya kıymetini azaltırsa; mallarını gizleyerek, kaçırarak, hile ile başkasının tasarrufuna bırakırsa; gerçek olmayan borçları kabul ederek ya da alındılar vererek mallarını hileli olarak kaçırırsa, geri kalan malların borcu karşılamaya yetmesi ve vergi İdaresine bildirilmesi suretiyle haczi sağlanmadıkça hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası verilebileceği düzenlemelerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 111 inci maddesinde; gerçeğe aykırı mal bildiriminde bulunanlar ile malının bulunmadığını beyan etmesine rağmen, yaşayış biçimleri bu beyana uymayanlar hakkında; 112 nci maddesinde; mal bildiriminde bulunduktan sonra, edinilen mallar ile kazanç ve gelirlerindeki artışları bildirmemek suretiyle amme alacağıının tahsilini engellemiş veya zorlaştırmış olanlar hakkında; 113 üncü maddesinde, ellerinde bulundurdukları kamu borçlusuna ait malları bildirmeyenler hakkında; 114 üncü maddesinde de; kendisine ödeme emri tebliğ olunmasına ve malı olmadığı yolunda bildirimde bulunmasına rağmen, bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde en son kanuni ikametgah ve iş adresini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmeyen, nüfus kayıt suretini geçerli bir mazereti olmaksızın zamanında yerine getirmeyen kamu borçluları hakkında, hapis cezası verileceği hüküm altına

alınmıştır. Bahsi geçen hapis cezaları adli yargı mercii olan ceza mahkemelerince verilmektedir.

Gerek vergi kanunlarına, gerekse de vergi hukukuyla ilişki içerisinde olup, kamu borçlusuna bir takım yükümlülükler öngören kanunlara riayet edilmemesinden kaynaklanan bir takım uyuşmazlıklar vardır<sup>343</sup>. Vergi kanunlarının hükümlerine uyulmaması halinde, ihlalin ağırlığına göre mükellefler tarafından “idari vergi suçu”<sup>344</sup> veya “adli vergi suçu” işlenmiş olup, bu suçların neler olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmekle birlikte<sup>345</sup>, “adli vergi suçları” hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirdiğinden, bu uyuşmazlıklar, adli yargı düzeni içerisinde yer alan ceza mahkemelerince çözümlenmektedir. Ceza yargısının yargılama süreci ise, Ceza Muhakemeleri Kanunu ile düzenlenmiştir.

“Adli vergi suçları”, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5, 246, 359, 362 ve 363 üncü maddelerinde düzenlenmiş olup, bu suçlara ilişkin cezalar, ceza mahkemelerince yapılan yargılama sonucunda verilmektedir<sup>346</sup>.

213 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde hükme bağlanan vergi mahremiyetini ihlal edenler hakkında uygulanacak ceza, Kanunun 262 nci maddesinde düzenlenmiş olup, aynı Kanunun 6 ncı maddesinde ise, vergi mahremiyetini ihlal eden kişilerin Kanunda öngörülen yasaklara uymaması halinde uygulanacak cezanın, Kanunun 363 üncü maddesi uyarınca uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenlerin ve vergi işlerinde kullanılan

<sup>343</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.70.

<sup>344</sup> “İdari vergi suçu” türleri, vergi ziyai suçu, genel usulsüzlük suçu ile özel usulsüzlük suçları olup, bu uyuşmazlıkların çözümü vergi mahkemelerine aittir.

<sup>345</sup> Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007, s. 23.

<sup>346</sup> Kızılot ve Diğerleri, **a.g.e.**, s. 220.

bilirkişilerin, yani “vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekilde katılmış olanların<sup>347</sup>” görevlerinden ayrılırsalar dahi, görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken hususları ifşa edemeyecekleri ve bu mahremiyete uymayanların, 213 sayılı Kanununun 262 nci maddesi uyarınca, Türk Ceza Kanununun 239<sup>348</sup> uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacakları kurala bağlanmıştır. 5 inci maddede yazılı olanların, kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine, kan veya sıhri usul ve furuuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına, kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamayacakları gibi, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları ve bu yasaklara uymayanlar hakkında, 263 üncü madde uyarınca, Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası<sup>349</sup> hükmüne göre ceza uygulanacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 243 üncü maddesinde, ekim sayım beyanının, zirai işletmeleri gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayı gerektiren işletme büyüklüğü ölçülerinin üstünde bulunan çiftçiler tarafından,

<sup>347</sup> Ahmet Burçin Yereli, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, Vergi Dünyası Dergisi, S.237, Mayıs 2001, s.113.

<sup>348</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu Madde 239 “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması “; (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür. (2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz. (4) Cebir veya tehdit kullanılarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.

<sup>349</sup> Madde 257/1” Görevi kötüye kullanma”; Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

zirai işletmenin bulunduğu yerin mahalle veya köy muhtarlığına yapılacağı hüküm altına alınmış olup, Kanunun devamı maddelerinde de muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine bir takım görevler yüklenmiştir. 246 ıncı maddede, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine Maliye Bakanlığınca takdir ve tayin edilecek miktarda ücret verileceği, görevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen muhtar ve ihtiyar heyetinin ücrete hak kazanamayacağı ve görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinde düzenlenen görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümleri uyarınca cezalandırılacağı kurala bağlanmıştır.

213 sayılı Kanunda öngörülen diğer bir suç ise, kaçakçılık suçudur<sup>350</sup>. Kanunun 359 uncu maddesinde; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bir kişi tarafından işlenilecek suçun biden çok kişi tarafından işlenmesi olarak tanımlanan iştirak suçu, Vergi Usul Kanununda sadece kaçakçılık suçu açısından düzenlenmiştir<sup>351</sup>. Kanunun 360 ncı maddesine göre, kaçakçılık suçunun işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

<sup>350</sup> Kaçakçılık suçu, vergi kanunlarını ihlal ederek vergi yükünden kurtulmaları olarak tanımlanmakta olup, bu suçu işleyenlerin kusurlu ya da kusursuz olup olmadıklarına bakılmaksızın ceza verilir. Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara 2008, s.51.

<sup>351</sup> Ünsal, **a.g.e.**, s.53.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, yasaklara uyulmaması, kaçakçılık suçu ve kaçaklığa iştirak suçunun işlenmesi hallerinde uygulanacak cezalar, Türk Ceza Kanunu hükümlerine tabi olup, bu Kanun gereğince verilecek cezalara ilişkin davaların çözümünde görevli mahkeme, adli yargı mercii olan ceza mahkemeleridir.

Yukarıda açıklanan hususlar bir arada değerlendirildiğinde; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde adli yargı mercilerine bırakılan uyuşmazlıklar; kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan ve kamu borçlusunun üçüncü kişilerle olan özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, Kanunda yer alan emir ve yasaklarına riayet edilmemesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar<sup>352</sup> ve vergi suçlarının<sup>353</sup> cezalandırılmasına ilişkin uyuşmazlıklardır. Bu uyuşmazlıklar niteliği itibarıyla vergi ile ilgili olsa da, gerek vergilendirme işleminden önceki gerekse sonraki aşamada kanunen vergi mükellefine yüklenen sorumluluklara ilişkin olması ve bu sorumluluklardan kaynaklanan uyuşmazlıkların, 2576 sayılı Kanununun 6 ncı maddesi anlamında vergi davasına konu edilebilecek ve vergi İdaresince tesis edilen bir işleme ilişkin bulunmaması nedeniyle, söz konusu uyuşmazlıklara ilişkin olarak açılacak davaların çözüm yeri vergi mahkemeleri değil, yukarıda açıklandığı üzere adli yargı mercileridir.

#### **1.4. Adli ve İdari Yargı Yerleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi**

Birden çok yargı düzeninin ve bir yargı düzeni içinde de çeşitli yargı mercilerinin bulunması halinde, bu merciler arasında görev uyuşmazlığının

<sup>352</sup> Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.71.

<sup>353</sup> “Vergi suçu: vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup ancak vergi suçu sayılan fiil ile ilişkisinin varlığı tespit edilen üçüncü kişilerin, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında belirtilen ödev ve görev hükümlerine cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmeleridir.” Yereli, **a.g.m.**, s.113.

çıkması olasılığı vardır. Bunlardan biri, diğerinin görev alanına giren işlerde, kendini görevli sayarak yanlış açılan bir davaya bakabilir; ya da bunlardan her biri görevsizlik kararı vererek bir davayı mahkemesiz bırakabilir<sup>354</sup>.

Görev uyuşmazlığı, farklı yargı kolları arasında ya da aynı yargı kolunda bulunan mahkemeler arasında ortaya çıkabilir. Her iki durum için de hukukumuzda “*Görev Uyuşmazlığı*” deyimini kullanılmaktadır<sup>355</sup>.

İdari yargı merciileri arasındaki görev uyuşmazlıklarının çözümü yukarıda ele alındığı için, burada sadece adli ve idari yargı merciileri arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlığının çözümü ele alınacaktır. Farklı yargı kolları arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlıklarının çözümü, Anayasanın 158 inci maddesinde Uyuşmazlık Mahkemesine bırakılmıştır.

Görev uyuşmazlıkları, “*olumlu görev uyuşmazlığı*” ve “*olumsuz görev uyuşmazlığı*” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2247 Sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluşu ve İşleyişi Hakkında Kanununun 17 nci maddesinde olumlu görev uyuşmazlığı; adli, idari ve askeri yargıya bağlı ayrı iki yargı merciine açılan ve tarafları, konusu ve sebebi aynı olan davalarda bu yargı mercilerinin her ikisinin kendilerini görevli sayan kararlar vermiş olmaları, görev kararlarına karşı itiraz yolunun açık olduğu ceza davalarında da, bu kararların kesinleşmiş bulunması durumunda meydana geleceği hüküm altına alınmış olup, aynı Kanununun 10 uncu maddesinde ise, görev uyuşmazlığı çıkarma yetkisi, ilgili Başsavcı veya Başkanın sözcüsü tarafından görev konusunun incelenmesinin Uyuşmazlık Mahkemesinden istenmesi olarak tanımlanmıştır<sup>356</sup>.

<sup>354</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.69.

<sup>355</sup> Necip Bilge, **Medeni Yargılama Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967, s.121.

<sup>356</sup> Olumlu görev uyuşmazlığı benzer tanımları için bkz. Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.111.”Başka bir yargı düzeninin görevi içine girdiği gerekçesi ile görevsizlik itirazının mahkemece reddi üzerine,görev alanı korunmak istenen yargı düzeni içinde yer alan Başsavcının, görev konusunun incelenmesini Uyuşmazlık Mahkemesinden istemesine, olumlu görev uyuşmazlığı denilir.” Hondu, “**Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar**”, s.280. “ Olumlu görev uyuşmazlığı, aynı davanın çözümü konusunda iki ayrı (ayrı

Olumlu görev uyuşmazlığı, alanında çok az rastlanabilecek “istisnai” bir durumdur. Davacının iki ayrı yargı düzeninde, tarafları, konusu, sebebi aynı olan, iki ayrı dava açma olasılığı hemen hemen yok gibidir. Zira, böyle bir durumda davalının derdestlik iddiasında bulunması ve açılan ikinci davanın reddedilmesi olasılığı vardır<sup>357</sup>.

Olumlu görev uyuşmazlığının çıkarılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre; her şeyden önce açılmış bir dava olması gerekmekte olup, dava açılmadan olumlu görev uyuşmazlığı çıkarma olanağı yoktur<sup>358</sup>. Açılan davaların, aynı dava olması, yani tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir davanın hem hukuk mahkemesinde hem de idare mahkemesinde açılmış olması gerekmektedir<sup>359</sup>. Görev itirazının, hukuk mahkemelerinde en geç birinci oturumda, ceza mahkemelerinde delillerin ikamesine başlamadan önce; idari yargı yerlerinde de dilekçe ve savunma evresi tamamlanmadan yapılmış olması ve yargı yerlerinin de kendilerinin görevli olduklarına karar vermiş bulunmaları gerekir<sup>360</sup>. Ayrıca, mahkemece görev itirazının reddedilerek görevlilik kararı verilmiş olması zorunludur. Mahkemenin görevlilik kararı ara karardır ve tek başına temyiz edilemez, bu kararlar ancak mahkemenin nihai kararıyla birlikte temyiz edilebilir<sup>361</sup>. Görev itirazının yargı merciince yerinde görülerek görevsizlik kararı verilmesi halinde, görev konusunun Uyuşmazlık Mahkemesince incelenebilmesi, bu kararın temyizen bozulmuş ve yargı merciince de bozmaya uyularak görevlilik kararı verilmiş bulunmasına bağlıdır<sup>362</sup>. Öte yandan, Uyuşmazlık Mahkemesi içtihatlarına göre, görev konusunun Uyuşmazlık Mahkemesinde incelenebilmesi, ancak davanın esası hakkında karar verilmemiş olmasına

---

veya aynı yargı koluna ait) mahkemenin kendilerini görevli sayması durumunda olumlu görev uyuşmazlığından bahsedilir.”

<sup>357</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.111-112.

<sup>358</sup> Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdari Yargı**, İkinci Sayfa, Ankara, 2007, s.97.

<sup>359</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.237.

<sup>360</sup> Gözübüyük'e göre uyuşmazlık çıkartılabilmek için, yasa koyucu tarafından getirilen ilk oturum koşulu, davaların görev yönünden sürüncemede kalmasını, tarafların uyuşmazlık çıkarma yöntemini kötüye kullanmalarını önleme amacı gütmektedir.

<sup>361</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.113.

<sup>362</sup> 2247 Sayılı Kanun md.10/3

bağlıdır<sup>363</sup>. Davanın esası hakkında karar verilmiş ise, görev konusu Uyuşmazlık Mahkemesince değil, ilgili temyiz merciince incelenir<sup>364</sup>.

2247 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen 10 uncu maddesinde, olumlu görev uyuşmazlığının Başsavcılarca<sup>365</sup> çıkarılabileceği belirtilmişse de, Başsavcıların, kendiliğinden görev uyuşmazlığı çıkarma yetkileri yoktur. Başsavcıları harekete geçirme görevi, olumlu görev uyuşmazlığı çıkan davada, görevsizlik iddiasında bulunan kişi ya da makama aittir<sup>366</sup>.

Uyuşmazlık Mahkemesine olumlu görev uyuşmazlığının çözümü için başvurulması durumunda, yargı yeri, görev konusunda uyuşmazlık mahkemesince karar verilinceye kadar davanın görülmesini bırakır<sup>367</sup>. Altı ay içinde Uyuşmazlık Mahkemesi tarafından bir karar verilmezse, davayı görmeye devam eder. Ancak dava esastan karar bağlanana kadar Uyuşmazlık Mahkemesi bir karar verirse, mahkeme ya da temyiz mercii bu karara uyumak zorundadır.

Uyuşmazlık Mahkemesi, olumlu görev uyuşmazlığında, davaya bakan mahkemenin içinde yer aldığı yargı kolunun görevli olduğu sonucuna varırsa, Başsavcının istemini reddeder; davaya bakan mahkemenin içinde yer aldığı yargı kolunun görevli olmadığı sonucuna varırsa bu takdirde de mahkemece

<sup>363</sup> **Uyuşmazlık Mahkemesinin** 9.7.2001gün ve E: 2001/50, K: 2001/62 sayılı kararı; "Yayın ve Yürürlük tarihi; 14.10.2001 R.G. S. 24553 "Olayda, Rize 1. Asliye Hukuk Mahkemesi'nce verilmiş bir görevlilik kararı bulunmasına karşılık, Trabzon Vergi Mahkemesi'nin kararı için esas hakkında olup, ortada olumlu görev uyuşmazlığı doğuran farklı yargı mercilerince verilmiş göreve ilişkin iki ayrı karar bulunmamaktadır. Belirtilen durum karşısında, 2247 sayılı Yasa'nın 17. maddesinde öngörülen yonteme uymayan başvurunun, aynı Yasa'nın 27. maddesinde yer alan 'Uyuşmazlık Mahkemesi, uyuşmazlık çıkarmaya veya görev uyuşmazlıklarına ilişkin istemleri önce şekil ve süre açısından inceler; yöntemine uymayan ve süresi içinde ileri sürülmemiş istemleri reddeder.' kuralı uyarınca reddi gerekeceği hk."

<sup>364</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.113.

<sup>365</sup> 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluşu ve İşleyişi Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasına göre uyuşmazlık çıkarma isteminde bulunmaya yetkili makamca yani, reddedilen görevsizlik itirazı adli yargı yararına ileri sürülmüş ise Cumhuriyet Başsavcısı, idari yargı yararına ileri sürülmüş ise Danıştay Başsavcısı sözcüsü, askeri ceza yargısı yararına ileri sürülmüş ise Askeri Yargıtay Başsavcısı, Askeri İdari Yargı yararına ileri sürülmüş ise Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başsavcısıdır.

<sup>366</sup> Murat Yaman, **İdari Yargı Dava Rehberi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2009, s.77.

<sup>367</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.115.

verilen görevlilik kararını kaldırıp, görevli yargı merciini belirler<sup>368</sup>.

2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluşu ve İşleyişi Hakkında Kanununun 14 üncü maddesinde, olumsuz görev uyuşmazlığının, adli, idari veya askeri yargı mercilerinden en az ikisinin tarafları, konusu ve sebebi aynı olan davada kendilerini görevsiz görmelerine ve bu yolda verdikleri kararların kesin veya kesinleşmiş olmasına bağlı olduğu hüküm altına alınmış olup, olumlu görev uyuşmazlığının aksine, bu uyuşmazlık türünde davaya bakacak görevli mahkemenin bulunmaması hali söz konusudur; yani dava ortada kalmıştır<sup>369</sup>.

Olumsuz görev uyuşmazlığının çıkarılabilmesi için, bazı şartların bir arada bulunması gerekmektedir. Buna göre; en az iki yargı merci tarafından verilmiş, iki ayrı görevsizlik kararı olmalıdır<sup>370</sup>. Yargı yerlerinden birinin davayı görev yönünden, diğerinin de, görev dışındaki bir nedenden dolayı reddetmesi durumunda, dosyanın Uyuşmazlık Mahkemesine götürülmesine olanak bulunmamaktadır<sup>371</sup>. Görevsizlik kararının farklı yargı kolları içinde yer alan iki mahkeme tarafından verilmiş olması gerekir<sup>372</sup>. Aynı yargı kolu içinde

<sup>368</sup> Kuru, Aslan, Yılmaz, a.g.e., s.238.

<sup>369</sup> Atilla Özer, **Gerekçeli ve 1961 Anayasası ile Mukayeseli 1982 Anayasası**, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınları, 1983, s.1 vd.

<sup>370</sup> **Uyuşmazlık Mahkemesinin** 7.7.2008 gün ve E: 2008/75, K: 2008/196 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 24.7.2009 R.G. Sayısı; 27298 “İdari yargı yerinin göreve ilişkin olmayan kararı üzerine adli yargı yerince re’sen yapılan başvurunun, 2247 sayılı Yasa’nın 14 üncü maddesinde öngörülen koşulları taşımadığı ve yöntemine uygun bulunmadığı nedeniyle, aynı Yasanın 27. maddesi uyarınca reddi gerektiği hk.”; **Uyuşmazlık Mahkemesinin**, 15.11.1999 gün ve E:1993/33, K: 1993/33 sayılı kararı, Yürürlük ve Yayın Tarihi; 9.3.2000, R.G. Sayısı; 23988;” Hukuk uyuşmazlıklarında, adli yargı yerince görevsizlik kararı verildikten sonra H.U.M.K.nun 27 nci maddesine göre dava dosyası gönderilmekle idari yargı yerinde dava açılmış sayılmayacağı; idari yargı yerinin göreve ilişkin olmayan kararı üzerine adli yargı yerince resen yapılan başvurunun, 2247 sayılı Kanununun 14 üncü maddesinde öngörülen koşulları taşımadığı ve yöntemine uygun bulunmadığı nedeniyle, aynı Kanununun 27 nci maddesi uyarınca reddi gerekeceği hk.”; **Uyuşmazlık Mahkemesinin** 4.6.2007 gün ve E: 2007/94, K: 2007/100, Yayın ve Yürürlük tarihi; 30.7.2007, R.G. Sayısı; 26598 sayılı kararı;” “olumsuz görev uyuşmazlığı doğmasına neden olacak şekilde idari yargı yerince verilmiş bir görevsizlik kararı bulunmadığından, aynı Kanununun 27 nci maddesi uyarınca reddi gerekeceği hk.”; **Uyuşmazlık Mahkemesinin** 5.5.2008 gün ve E: 2007/578, K: 2008/141 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 5.8.2008, R.G. Sayısı; 26958;” İdari yargı yerinin göreve ilişkin olmayan kararı üzerine adli yargı yerince re’sen yapılan başvurunun, 2247 sayılı Yasa’nın 14. maddesinde öngörülen koşulları taşımadığı ve yöntemine uygun bulunmadığı nedeniyle, aynı Yasa’nın 27. maddesi uyarınca reddi gerektiği hk.”

<sup>371</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.117.

<sup>372</sup> M. İlhan Dinç, “**Olumsuz Görev Uyuşmazlığının Çözümü İçin Uyuşmazlık Mahkemesine Başvuru**” Dan. Der., Ankara 1985, S. 58-59, s.36.

yer alan mahkemeler tarafından verilen görevsizlik kararları söz konusu olduğunda, olumsuz görev uyuşmazlığından bahsedilemez ve bu tür uyuşmazlıklar, o yargı kolunun yüksek mahkemesince giderilir. Yargı merciilerinin görevsizlik kararları karşılıklı olmalı ve bu merciiler birbirlerini görevli görmelidirler. Eğer bunlardan biri, başka bir yargı merciini görevli mahkeme olarak göstermişse, olumsuz görev uyuşmazlığından söz edilemez<sup>373</sup>. Görevsizlik kararlarının temyiz edilmeyerek ya da temyiz merciince onanarak kesinleşmiş olması gerekmektedir. Yargı yerlerince verilen görevsizlik kararlarının aynı dava hakkında verilmiş olması gerekir. Aynı dava deyiminden anlaşılması gereken; tarafları, konusu, sebebi aynı olan davalardır<sup>374</sup>.

2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluşu ve İşleyişi Hakkında Kanununun 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, olumsuz görev uyuşmazlığının çözümü, ancak davanın taraflarınca ve ceza davalarında ise ilgili makamlarca istenebilir<sup>375</sup>. Başvuru, son görevsizlik kararını vermiş olan yargı merciine yapılır<sup>376</sup>.

Uyuşmazlık Mahkemesi olumsuz görev uyuşmazlığı için başvurulması durumunda, görev uyuşmazlığının koşullarının eksiksiz olduğu sonucuna varırsa, mahkemenin vermiş olduğu görevsizlik kararını kaldırarak görevli mahkemeyi belirler. Uyuşmazlık Mahkemesi bu kararı görevli görülen mahkemeye bildirilir<sup>377</sup>. Uyuşmazlık Mahkemesi, görevsizlik kararlarının veren mahkemelerin dışında bir başka mahkemenin görevli olduğu sonucuna varırsa bunu kararında belirterek görevli gördüğü mahkemeye ve taraflara durumu bildirmesi gerekir. Uyuşmazlık Mahkemesi kararları kesin nitelik

<sup>373</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.119.

<sup>374</sup> Gözübüyük., **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.120.

<sup>375</sup> **Uyuşmazlık Mahkemesinin**, 15.11.1999 gün ve E:1996/36,K: 1999/33 sayılı kararı, Yürürlük ve Yayın Tarihi; 9.3.2000, R.G. Sayısı; 23988;” Olumsuz görev uyuşmazlığının bulunması halinde, 2247 sayılı Yasa'nın 14 üncü maddesine göre bu uyuşmazlığın giderilmesi istemi, hukuk uyuşmazlıklarında ancak davanın taraflarınca ileri sürülebileceğinden, yargı yerlerince anılan 14 üncü madde kapsamında oluşan olumsuz görev uyuşmazlığının giderilmesi için re'sen Uyuşmazlık Mahkemesi'ne başvurulabilmesine olanak bulunmadığını da belirtmek gerekeceği hk.”

<sup>376</sup>Gözübüyük., **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.121.

<sup>377</sup> Odyakmaz, Kaymak, Ercan.,**a.g.e.**,s.102-103.

taşıdığından, görevli mahkeme davaya bakmak zorundadır.

Davaların sürüncemede kalmasının önlenmesi amacıyla 2247 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinde öngörülen düzenleme ile yargı mercileri de Uyuşmazlık Mahkemesine başvurabilecektir. Buna göre; adli, idari, askeri yargı mercilerinden birisinin kesin veya kesinleşmiş görevsizlik kararı üzerine kendisine gelen bir davayı incelemeye başlayan veya incelemekte olan bir yargı mercii, davada görevsizlik kararı veren merciin görevli olduğu kanısına varırsa, gerekçeli bir karar ile görevli merciin belirtilmesi için Uyuşmazlık Mahkemesine başvurur ve elindeki işin incelenmesini Uyuşmazlık Mahkemesinin karar vermesine kadar erteler. Mahkemenin gerekçeli kararı, dava dosyası ile birlikte Uyuşmazlık Mahkemesine gönderilir. Ayrıca, daha önce Uyuşmazlık Mahkemesince yargı mercii belirtilmemiş olan bir davada temyiz incelemesi yapan yüksek mahkeme de, davaya bakan mahkemenin görevi dışında olduğu kanısına varırsa, incelediği kararı bozmak yerine, incelemeyi erteleyerek yargı merciinin belirtilmesi için Uyuşmazlık Mahkemesine başvurmaya karar verebilir.

Gerek adli, gerek idari, gerekse de askeri yargı kollarının görev alanları ilgili Kanunlarla düzenlenmekle birlikte, bir davanın hangi yargı kolunun görevinde bulunduğu hususunda mahkemelerce veya davacı tarafından yaşanan tereddütler nedeniyle görev uyuşmazlığı ortaya çıkarılmakta olup, 2247 sayılı Kanun hükümleri uyarınca yapılan başvuru üzerine Uyuşmazlık Mahkemesince bu uyuşmazlıklar çözümlenmektedir. Uyuşmazlık Mahkemesi kararları, esas itibarıyla önüne gelen dava dosyası açısından bağlayıcı olmakla birlikte, benzer nitelikteki uyuşmazlıklarda da bu kararlar esas alınarak içtihat birliği sağlanmaktadır. Bu doğrultuda, konusu vergi uyuşmazlığı olmakla birlikte, uyuşmazlığın çözümünü adli yargının veya idari yargı kolu içersinde yer alan vergi mahkemelerinin görev alanına bırakılan Uyuşmazlık Mahkemesi kararları mevcuttur. Bu kararlara örnek vermek gerekirse;

Uyuşmazlık Mahkemesinin 2.4.2007 gün ve E : 2004/127, K: 2007/31 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 21.7.2007, R.G. Sayısı: 26589; Uyuşmazlık Mahkemesinin 16.6.2003 gün ve E : 2002/57, K: 2003/34 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 9.7.2003, R.G. Sayısı: 25163;" Su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediyelerinde 2560 sayılı İSKİ Kanunu'nun 23. maddesine göre tahsil edilen atık su bedelinin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 3914 sayılı Kanun'la eklenen Mükerrer 44. maddesinde düzenlenen çevre temizlik vergisi uygulamasının kapsamı dışında kalması nedeniyle hukuki niteliğinde bir değişiklik bulunmadığından, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde olmadığına..."

Uyuşmazlık Mahkemesinin 29.12.2003 gün ve E : 2003/90, K: 2003/100 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 2.4.2004, R.G. S. 25421;" 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun değişik 3. maddesinde " Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir." denilmiş; değişik 8 inci maddede, söz konusu sicil kayıtlarının silinmesi halinde mükellefiyetin hangi dönemde biteceği belirtilmiş; aynı Kanunun "Bildirme ve sorumluluk" başlıklı değişik 13 üncü maddesinin (a) bendinde sicil memurlarının ve (b). bendinde vergi mükelleflerinin, verginin alınmasına esas olabilecek bilgileri ve meydana gelen değişiklikleri ilgili vergi dairesine bildirmeye, (c) bendinde de, noterlerin taşıtlarla ilgili her türlü işlemlerini yapmadan önce verginin ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecbur olduklarına ve (d) bendinde, taşıtların fenni muayenelerini yapmadan önce verginin ödenip ödenmediğinin fenni muayene komisyonlarınca araştırılmak zorunda bulunduğuna işaret edilmiş olup, anılan maddenin (e). bendinin değişik ikinci fıkrasında, "Yukarıdaki (c) ve (d) bentlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte mütelsilen sorumludurlar. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde

kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler." hükmüne yer verilmiştir. Anılan Yasa hükümleri ile, verginin alınmasına esas olabilecek bilgileri ve değişiklikleri bildirmekle yükümlü tutulanlar ve diğer sorumlular ile mükellefler arasındaki ilişki müteselsil sorumluluk esasına tabi kılınmış ve sorumlu sıfatıyla ödemede bulunana, mükellefe rücu hakkı tanınmış olup; uyuşmazlık konusu olayda, motorlu taşıtın ilk maliki olan mükellef tarafından adına olan trafik sicil kaydının silinmemiş olması nedeniyle ödemede bulunduğu vergi dolayısıyla aynı taşıtın sonraki maliki diğer mükellef aleyhine açılan rücuen alacak davasının da aynı esaslar çerçevesindeki bir alacak ilişkisinden doğduğu açıktır. Bu durumda, ortada hizmet kusuru nedeniyle idarenin sorumluluğuna dayanan ya da kamu alacaklarının tahsilinden doğan idari nitelikte bir dava olmayıp, yukarıda belirtilen Yasa'dan doğan rücu hakkının kullanılmasına ilişkin bulunan alacak davasının, Borçlar Kanunu hükümlerine göre görüm ve çözümünde adli yargı yerleri görevli bulunmaktadır."

Uyuşmazlık Mahkemesinin 7.7.2008 gün ve E : 2007/574, K: 2008/195 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 24.07.2009, R.G. S. 27298; "506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 80. maddesinin değişik beşinci fıkrasında, Kurumun, süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 ve 102. maddeleri hariç diğer maddelerinin uygulanacağına işaret edilmiş; 6183 sayılı Kanununun 71 inci maddesinde, kısmen haczedilebilecek gelirler arasında "sigorta ve emeklilik sandıkları tarafından bağlanan gelirler" gösterilmiş ve en çok üçte birinin haczedilebileceği belirtilmiş; 506 sayılı Kanununun 80 inci maddesinin yedinci fıkrasında "Kurum alacaklarının tahsilinde 21.7.1953 tarih ve 6183 sayılı Kanunun uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların çözümlenmesinde, alacaklı Sigorta Müdürlüğünün bulunduğu yer İş Mahkemesi yetkilidir." hükmü yer almıştır. Olayda, Kurumun alacağının tahsili için 6183 sayılı Yasa hükümleri uygulanarak davacının emekli aylığına haciz konulmuştur. Bu duruma göre, Kurum alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Yasa'nın

uygulanmasından doğan davada, 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesinin yedinci fıkrasının açık hükmü karşısında, İş Mahkemeleri görevli bulunduğundan, adli yargı yerinde çözümlenmesinin gerektiği hk.”

Uyuşmazlık Mahkemesinin 24.12.2001gün ve E: 2001/102, K: 2001/110 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 01.04.2002, R.G. S. 24713; ” Dava, vergi borçlusuna ait ... Vergi Dairesince haczedilerek ihale yoluyla satılması üzerine diğer alacaklı tarafından, ihalenin feshine karar verilmesi istemiyle açılmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un, amme alacağının cebren tahsiline ilişkin ikinci kısım, ikinci bölüm altında "menkul malların haczi ve satışı", üçüncü bölüm altında ise "gayrimenkul malların haczi ve satışı" hakkında düzenlemelere yer verilmiş olup; üçüncü bölümün sonunda yer alan 99. maddede, ihalenin feshinin gayrimenkulün bulunduğu yerin icra tetkik merciinden şikayet yoluyla istenebileceğine ve ihalenin feshi hakkında başkaca mahkemeye veya idari yargı mercilerine müracaat olunamayacağına işaret edilmek suretiyle, görevli yargı yeri açıkça belli edilmiş olmasına karşılık, menkul mallar hakkındaki ikinci bölümde göreve ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Kamu alacağının tahsili için idarece kamu gücüne dayalı, re'sen ve tek yanlı olarak tesis edilen 6183 sayılı Yasa uygulamalarının, idari işlem niteliğini taşıdığı ve Yasa'da başka bir yargı merciinin görevlendirilmediği hallerde, kural olarak, yargısal denetiminin idari yargı yerince yapılacağına kuşkuya yer bulunmamaktadır. Olayda, ihale sonucunda vergi borçlusuna ait menkul malı satın alan üçüncü kişinin istihkak iddiası üzerine, diğer alacaklı olan davacı tarafından menkul mal ihalesinin feshi istemiyle dava açıldığına ve 6183 sayılı Yasa'nın menkul mal haczi ve satışı hakkındaki ikinci kısım, ikinci bölümünde göreve ilişkin özel düzenlemeye yer verilmediğine göre, göreve ilişkin genel kural uyarınca, uyuşmazlığa konu edilen davanın görüm ve çözümünde idari yargı yeri görevli bulunmaktadır.”

Uyuşmazlık Mahkemesinin 20.07.1997 gün ve E: 1997/34, K: 1997/36 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 20.7.1994, R.G. S. 23055; ” 2576 sayılı

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun değişik 6. maddesi ile, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalara ve bu konularda 6183 sayılı Yasanın uygulanmasından doğan davalara bakmakla vergi mahkemeleri görevli kılınmıştır. Ancak, 6183 sayılı Yasanın 67. maddesinde üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiasında bulunulması halinde yapılacak işlemlere işaret edilmiş; 68. maddesinde ise "istihkak iddialarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi yetkilidir. İstihkak davaları diğer işlere takdimen görülür." hükmüne yer verilmiş olması karşısında, mülkiyete ilişkin bir hak iddiasını içermesi nedeniyle özel hukuk kurallarına göre çözümlenmesi gereken istihkak davası, yukarıda belirtilen haczin yapılması şekillerine ilişkin bulunan idari dava olarak nitelendirilemeyeceği gibi, maddede sözü edilen "mahal mahkemesi" de vergi mahkemesi olmayıp, tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki icra hakimliği ya da bu işle görevlendirilmiş mahkeme olduğu kuşkusuzdur. Belirtilen duruma ve olayda, davanın konusu vergi veya vergi alacağının tahsili için yapılan hacze ilişkin işlem olmayıp, davacı Şirketçe satın alınan ve kendisine ait olduğu ileri sürülen hacze konu otomobil üzerinde istihkak iddiasıyla dava açıldığına ve dava dilekçesinde de açıkça "istihkak davası" olarak belirtildiğine göre, 6183 sayılı Yasanın 68. maddesi kapsamında olduğu anlaşılan davanın, adli yargı yerince çözümlenmesi gerekmektedir."<sup>378</sup>

Uyuşmazlık Mahkemesinin 28.12.1998 gün ve E :1998/77 K:1998/77 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 5.2. 1999, R.G. S. 23602; "vergi borcu nedeniyle ilgili Şirketin elinde bulunan menkul malları haczedilen Vergi Dairesi ile bu mallar üzerinde lehine rehin şerhi bulunan Banka arasında yapılan yazışmalar incelendiğinde; Vergi Dairesinin sorması üzerine, Şirketten alacağı olduğunu bildiren Bankanın, bu husustaki yazısının, bir an için istihkak iddiasını içerdiği düşünülebilir ise de; yukarıda hükmü yazılı 66 ncı

<sup>378</sup> <http://www.anayasa.gen.tr/um-kararlar.htm> (E.T. 26.3.2011)

maddeye göre, gerek haciz memurunca zapta geçirilmiş bir istihkak iddiasının bulunmayışı gerekse Vergi Dairesinin yazısının, anılan Yasa hükmünde belirtildiği üzere istihkak iddiasının reddi ile 7 gün içinde mahkemeye müracaat edilmesi lüzumunun bildirilmesi şeklindeki unsurları içermemesi karşısında, ortada bir istihkak davası bulunduğu söz etmek olanaksız olduğundan, davada adli yargının görevli olmadığı anlaşılmaktadır. Bir kamu kurumu olduğu tartışmasız bulunan Vergi Dairesince, 6183 sayılı Kanuna göre kamu alacağının tahsili amacıyla kamu gücüne dayalı, re'sen ve tek yanlı olarak tesis edilen satış işlemi, idari bir işlem niteliğini taşımaktadır. İdari İşlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davalarının görüş ve çözümünde idari yargı yeri görevli olduğundan, Vergi Mahkemesince verilen görevsizlik kararının kaldırılması gerektiği hk.”<sup>379</sup>

Uyuşmazlık Mahkemesinin 03.07.2000 gün ve E :2000/31, K:2000/34 sayılı kararı, Yayın ve Yürürlük tarihi; 27.07.2000, R.G. S. 24122; “ek mali yükümlülükleri yerine getirilmeden ithalat işlemi gerçekleştirdiği nedeniyle 2976 sayılı Yasa gereğince davacı Şirket adına tahakkuk ettirilen, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı tutarındaki para cezasının iptali isteminden ibarettir. 2.2.1984 tarih ve 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun "Amaç ve Kapsam"a ilişkin 1 inci maddesinde belirtildiği üzere, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla taşımakta ve bunu sağlamak için: ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında "ek mali yükümlülükler" konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması hususlarını kapsamına almakta olup; 2 nci maddesi ile, bu konularda düzenleme yapma yetkisi, Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Anılan Yasa'nın 3. maddesinde, ithalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun

<sup>379</sup> <http://www.anayasa.gen.tr/um-kararlar.htm> (E.T. 26.3.2011)

kullanım esaslarının Bakanlar Kurulu Kararında gösterileceğine ve ek mali yükümlülüklerin tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanacağına işaret edilmiş; 4 üncü maddesinde ise, "Bakanlar Kurulu Kararıyla tahsil edilen ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat, ihracat veya diğer dış ticaret işlemlerini gerçekleştirenler, noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezasına çarptırılırlar." hükmüne yer verilmiştir. Olayda, Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca ithalat işlemleri üzerine konulmuş olan ek mali yükümlülüğü yerine getirmeden ithalat işlemi gerçekleştirdiği nedeniyle davacı şirkete, 4 üncü madde uyarınca sözkonusu ek mali yükümlülüğün iki katı tutarında para cezası verilmiş ve 6183 sayılı Kanuna göre tebliğ edilen işlemle ödenmesi istenilmiştir. İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davaların idari davalardan olduğu idare hukukunun bilinen ilkelerindedir. Dava konusu edilen işlem, davalı idarece 2976 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi gereğince ve 6183 sayılı Yasa'ya göre tesis edilmiş kamu gücüne dayalı, re'sen ve tek taraflı, doğrudan uygulanabilir nitelikte bir idari işlem olup, para cezasının dayanağı olan Yasa'da görevli yargı yerine işaret eden özel bir hükme de yer verilmemiş bulunması karşısında, uyuşmazlığa konu edilen davanın görüm ve çözümünde idari yargı yerinin görevli hk."<sup>380</sup>

## 2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YETKİ

### 2.1. Yetki Kavramı

Yetki kavramı, bir davanın görevli yargı yerlerinden hangisinde açılacağını veya davaya hangi yerdeki görevli yargı yeri tarafından bakılacağını anlatır. Başka bir ifadeyle, davanın coğrafi yönden ülkenin

<sup>380</sup> <http://www.anayasa.gen.tr/um-kararlar.htm> (E.T. 26.3.2011)

neresindeki yargı yerinde açılacağı ve nerede görüleceği yetki kurallarıyla belirlenir<sup>381</sup>. Bahsi geçen tanımda, yetki kavramı belirlenirken görevli mahkemeden hareket edilmekte olup, yetkili mahkemenin tespit edilebilmesi için önce görevli mahkemenin hangisi olduğunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Görevli mahkeme belirlendikten, yani davanın adli ya da idari yargı kollarından hangisinin görevine girdiği, idari yargının görev alanına giriyorsa, bu kez Danıştay, idare ya da vergi mahkemelerinden hangisinin görevinde bulunduğu tespit edildikten sonra, yetkili mahkemenin belirlenmesine sıra gelmektedir.

*“Yetki kavramının bu özgün tanımına karşın; yetki ve görev kavramlarının geniş anlamda yetki (=salahiyet) kavramı içinde toplanması da mümkündür. Nitekim bazı kanunlarda salahiyet terimi görev ve yetki kavramlarını içerecek şekilde geniş anlamda kullanılmıştır. Örneğin; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 68 inci maddesi ile Borçlar Kanununun 137 nci maddesinde geçen salahiyet terimi görev kavramını da içermektedir. Bazı yerlerde tercih edilen bu terim birliğin anlaşılabilir bir sebebi de vardır. Zira görev kavramı, davaya konu bakımından; yetki kavramı ise, yer yönünden bakmaya yetkili mahkemeyi anlatmaktadır.”<sup>382</sup>.*

Başka bir anlatımla, bir mahkemenin sahip olduğu yargı yetkisini, görev kuralları, konu yönünden; yetki kuralları ise, yer yönünden (coğrafi bakımdan) sınırlamaktadır<sup>383</sup>. Bir davaya hangi coğrafi alanda kurulu mahkeme tarafından bakılacağını göstermek amacıyla kullanılan yetki kavramı “ yer itibarıyla görev” olarak da ifade edilir. Söz konusu alana ise, “yargı çevresi” denilir<sup>384</sup>.

<sup>381</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 627.; Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Demir Demir, Altıncı Baskı, C.1, İstanbul 2001, s.380.

<sup>382</sup> Oğuzhan Demir, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XI, S.1-4, 2007, s.223.

<sup>383</sup> Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001, s.100.

<sup>384</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 873.

Yargı çevresi, bir mahkemenin yargı yetkisini kullanabileceği idari-coğrafi alanı ifade etmektedir. Gerek adli gerekse idari yargıda mahkemelerin yargı yetkileri, belirli idari-coğrafi alanlarla sınırlanmıştır. Adli yargıda mahkemeler, kuruldukları ilçelerin idari teşkilat sınırları dahilinde yargı yetkilerini kullanabilirlerken<sup>385</sup>, idari yargıda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevli idare veya vergi mahkemeleri, Kanunda sayılan belirli il merkezlerinde<sup>386</sup> bu yetkilerini kullanabilmektedirler. İdare ve vergi mahkemesi kurulmayan iller ise, belirli idare ve vergi mahkemelerinin yargı çevrelerine dahil bulunmakta olup, bu illerde açılacak davalar bağlı idare veya vergi mahkemelerince çözümlenmektedir<sup>387</sup>.

Yetki uyuşmazlığının ortaya çıkabilmesi için, bir ülkede aynı tür mahkemelerden birden fazla olması gerekmektedir<sup>388</sup>. Danıştay'ın tek mahkeme olması nedeniyle, Danıştay'da açılan davalarda yetki uyuşmazlığı çıkmaz<sup>389</sup>. Zira idari yargıda, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakabileceği davalar 2575 sayılı Danıştay Kanununda sınırlı olarak sayılmış olup, bu davaların idare veya vergi mahkemelerinde görülmesi yetki değil, görev uyuşmazlığına yol açar. Ülkemizde birden fazla idare ve vergi mahkemesi bulunması nedeniyle yetki uyuşmazlığı, yalnızca idare veya vergi mahkemelerinin kendi aralarında ortaya çıkabilir<sup>390</sup>.

<sup>385</sup> Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.381.;Pekcanitez, Atalay, Özkes, **a.g.e.**, s.100.

<sup>386</sup> Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Çorum, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kırıkkale, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Ordu, Sakarya, Samsun, Sivas, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon, Van ve Zonguldak illerinde “vergi mahkemeleri” kurulmuştur.

<sup>387</sup> Adana (Osmaniye), Antalya (Burdur, Isparta), Aydın (Muğla), Bursa (Yalova), Denizli (Afyonkarahisar), Diyarbakır (Mardin, Siirt, Şırnak, Batman), Edirne (Çanakkale, Kırklareli), Erzurum (Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan), Eskişehir (Bilecik, Kütahya), Gaziantep (Adıyaman, Kahramanmaraş, Kilis, Şanlıurfa), Kayseri (Nevşehir, Yozgat, Kırşehir), Kırıkkale (Çorum), Konya (Niğde, Aksaray, Karaman), Malatya (Elazığ, Bingöl, Tunceli), Manisa (Uşak), Ordu (Giresun), Sakarya (Bolu, Düzce), Samsun (Amasya, Sinop), Sivas (Erzincan, Tokat), Trabzon (Artvin, Gümüşhane, Rize, Bayburt), Van (Bitlis, Hakkari, Muş) ve Zonguldak (Kastamonu, Çankırı, Bartın, Karabük) illeri, vergi mahkemesi kurulan illerin yargı çevresine dahil olan illerdir.

<sup>388</sup> A.Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, C. 2, İdari Yargılama Hukuku, Güncelleştirilmiş Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.794.

<sup>389</sup> Alver, **a.g.e.**, s.214.

<sup>390</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.357.

Yetki kuralları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 32 ila 37 nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

2577 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yetki kuralları kamu düzenine ilişkindir. Bunun sonucu olarak, davanın tarafları sözleşme yoluyla yetkili mahkemeyi değiştiremezler. Yani davacı, davalı ya da üçüncü kişiler anlaşmak suretiyle bir davayı kanunen yetkisi olmayan bir mahkeme önüne götüremezler.

Yetki kurallarına aykırılık iddiası hükmün kesinleşmesine kadar ileri sürülebilmekte olup, hüküm kesinleştikten sonra ileri sürülemez. "Yani yetkisiz mahkemenin verdiği kesinleşmiş hüküm, bu nedenle batıl sayılamaz, ve aynı nedenle hükme karşı yargılamanın yenilenmesi istenemez."<sup>391</sup> Yargı yerlerinin yetki alanını düzenleyen kanunda, yetki yönünden değişiklik yapıldığında, kanun yürürlüğe girdiğinden itibaren açılacak davalar, kanun ile yetkili kılınan yargı yerinde açılır. Yeni kanun ile kabul edilen yetki kuralları geçmişe de etkilidir. Bunun sonucu olarak, davanın açıldığı anda yetkili olan mahkeme, kanun değişikliği ile yetkisiz bir duruma geleceğinden, mahkemenin elindeki davaya devam etmemesi yetkisizlik kararı vermesi gerekmekte olup, taraflar için kazanılmış bir hak da oluşturmaz<sup>392</sup>.

Ayrıca, idare ve vergi mahkemeleri, baktıkları davalarda uyuşmazlığın çözümünde yetkili yargı mercii olup olmadıklarını davanın her safhasında re'sen araştırabilirler. Davanın tarafları da esas hakkında karar verilinceye kadar yetki itirazında bulunabilirler. Kural olarak davalı yetki itirazında bulunur. Ancak, esas hakkında davası reddedilen davacı da 2577 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi uyarınca temyiz talebinde bulunabilmektedir<sup>393</sup>.

Gerek, 2577 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde idare ve vergi mahkemesine verilen dilekçelerin mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından yetki yönünden incelenmesi, gerek ilk incelemeden sonra

<sup>391</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s.153.

<sup>392</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.71; Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s.153.

<sup>393</sup> Anadolu, a.g.e., s. 62.

tespit edilmesi gerekse de tarafların yetki itirazı üzerine kendi yetkisi alanında görmeyip, başka bir mahkemenin yetki alanı içinde görürse, Kanunun 15 inci maddesi uyarınca hangi mahkemenin yetkili olduğunu açıkça belirtilerek yetkisizlik kararı vererek dava dosyasını tarafların bu konuda istemi olup olmadığına bakılmaksızın yetkili mahkemeye gönderir. Yetkisiz mahkemeye başvurulma tarihi yetkili mahkemeye başvuru tarihi olarak kabul edilir ve dava, kaldığı yerden devam eder<sup>394</sup>. Ayrıca, kendisine dava dosyası gönderilen mahkeme, yetkisizlik kararı veren mahkemenin kararı ile bağlı olmayıp, yetki alanı içerisinde görmezse yetkisizlik kararı verebilecektir.

## **2.2. İdari Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Mahkeme**

### **2.2.1. Genel Olarak**

İdari yargıda yetki kuralları ikili bir ayrıma tabi tutulmuş olup, idari yargı yerlerinde açılacak davalarda genel yetki, 2577 sayılı İYUK' un 32 nci maddesinde, özel yetki ise aynı Kanunun devamı maddelerinde düzenlenmiştir.

Kanunun 32 nci maddesinde, idari uyuşmazlıklarda genel yetkili mahkeme, kanunlarda aksi öngörülmediği sürece dava konusu işlemi veya sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yer idare mahkemesi olarak belirlenmiştir. Burada kanun koyucu idare mahkemesi deyimini kullanmış olmakla beraber, bu deyim vergi mahkemelerini de kapsayacak şekilde geniş anlamıyla anlaşılması gerektiği ileri sürülmektedir<sup>395</sup>.

<sup>394</sup> Anadolu, a.g.e., s. 63.

<sup>395</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s. s.354; Gözübüyük, Tan, a.g.e., s. 796; Demir, " **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.228.

Nitekim, bir tür idari işlem olan vergilendirme işlemini çözümlenmekle görevli yargı yerleri olan vergi mahkemeleri, Kanunla vergi uyuşmazlıklarını karara bağlamakla görevli kılınmış özel görevli idari yargı mercileridir.

Medeni Usul Hukukunda, genel yetki kuralı, davalının yerleşim yerinin bulunduğu yer mahkemesidir. Ayrıca bazı davalarda, davaların hangi yerdeki mahkemede açılacağı konusunda özel yetki kuralları getirilmiştir. Kamu düzenine ilişkin olan davalar dışında davacı, davasını özel yetki kuralı ile öngörülen mahkemelerde açabileceği gibi genel yetkili mahkemelerde de açabilmektedir. *“Özel yetki kuralları genel yetki kuralını bertaraf etmez, aksine onun yanında ve ona ilaveten uygulama alanı bulur.”*<sup>396</sup>. Ancak, bu durum idari yargılama hukukunda geçerli değildir<sup>397</sup>.

İdari yargılama hukukunda, Medeni Usul Hukukunun aksine, özel yetki kuralları varsa genel yetki kuralları uygulanmaz. Böyle bir davanın açılması halinde, dava yetkisizlik nedeniyle reddedilip, yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderilir.

Davanın, yetkisiz mahkemede esastan karara bağlanması, temyiz sebebi olup, idare ve vergi mahkemelerinde açılacak davalarda, mahkemenin özel yetkili olup olmadığının ortaya konulması, böyle bir kuralın bulunmaması halinde ise, genel yetki kurallarına göre hareket edilmesi gerekmektedir. *“Örneğin, idare mahkemesinde çözülecek bir vergi uyuşmazlığında 2577 sayılı İYUK’ un özel yetki kurallarına ilişkin maddelerine göre yetkili mahkeme bulunmuyorsa, aynı Kanunun genel yetki kuralını düzenleyen 32 nci maddesine göre hareket edilmelidir.”*<sup>398</sup>.

---

<sup>396</sup> Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.383.

<sup>397</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.163-164.

<sup>398</sup> Demir, **“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”**, s.228.

## 2.2.2. İdare Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Vergiye İlişkin Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yetki kuralları görevli mahkemenin idare veya vergi mahkemesi olmasına göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanunun 32, 33, 34, 35 ve 36 ncı maddelerinde idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkemenin hangisi olacağına ilişkin kurallara yer verilmiştir.

Kural olarak, idare mahkemelerinin görev alanına, iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelere karşı açılan davalar girmekte olup, niteliği itibarıyla vergiye ilişkin bir uyuşmazlıktan kaynaklanan bazı davaların çözümü de idare mahkemelerinin görev alanında bulunmaktadır. Bu bakımdan, görev uyuşmazlıklarında belirttiğimiz üzere, vergi benzeri mali yükümlüklerden doğan uyuşmazlıklar idare mahkemelerinin görev alanı içerisinde bulunması nedeniyle, bu uyuşmazlıkların çözümünde 2577 sayılı Kanunda idare mahkemeleri için öngörülen yetki kuralları uygulama alanı bulacaktır.

2577 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde, kamu görevlileriyle ilgili davalarda yetkili mahkeme düzenlenmiş olup, kamu görevlilerinin atanması ve nakilleri ile ilgili davalarda yetkili mahkeme, kamu görevlilerinin yeni veya eski görev yeri; görevlerine son verilmesi, emekli edilmeleri veya görevden uzaklaştırılmaları ile ilgili davalarda, kamu görevlisinin son görev yaptığı yer; görevle ilişkisinin kesilmesi sonucunu doğurmayan disiplin cezaları ile ilerleme, yükselme, sicil, intibak ve diğer özlük ve parasal hakları ve mahalli idarelerin organları ile bu organların üyelerinin geçici bir tedbir olarak görevden uzaklaştırılmalarıyla ilgili davalarda ise, ilgilinin görevli bulunduğu yer idare mahkemesi olarak belirlenmiştir<sup>399</sup>. Kamu görevlilerine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal davaları bakımından genel kural bu olmakla

<sup>399</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 650 ila 654.

birlikte, bu maddenin vergi benzeri uyuşmazlıklarda uygulanma ihtimali az da olsa bulunmaktadır. Örneğin; fazladan yapılan maaş ödemesinin davacının gelir vergisine ilişkin özel gider indiriminden mahsup edilmesi yolundaki işleme karşı açılan davada, İdare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlığının çözümü için dosya önüne gelen Danıştay Başkanlar Kurulunca; fazladan maaş ödemesi yapıldığı ileri sürülerek alacağın geri alınması amacıyla, davacının 2001 yılına ait özel gider indiriminden mahsup edilmesi yönündeki idari işlemin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kapsamında bulunmadığından, uyuşmazlığın, idari yargıda genel görevli mahkemeler olan idare mahkemelerince çözümlenmesi gerektiği ve bu uyuşmazlığı çözmeye yetkili mahkemenin de davacının görevli bulunduğu yer idare mahkemesi olduğuna karar verilmiştir<sup>400</sup>.

2577 sayılı Kanununun 34 üncü maddesinde taşınmaz mallara ilişkin, 35 nci maddesinde ise, taşınır mallara ilişkin davalarda yetkili mahkeme belirlenmiştir. Buna göre; imar, kamulaştırma, yıkım, işgal, tahsis, ruhsat ve iskan gibi taşınmaz mallarla ilgili mevzuatın uygulanmasına veya bunlara bağlı her türlü haklara veya kamu mallarına ilişkin idari davalarda yetkili mahkeme taşınmazın bulunduğu yer; köy, belediye ve il özel idarelerini ilgilendiren mevzuatın uygulanmasına ilişkin davalar ile sınır uyuşmazlıklarından doğan davalarda yetkili mahkeme ise, mülki idari birimin, köy, belediye veya mahallenin bulunduğu ya da yeni bağlandığı yer idare mahkemesi olup, taşınır mallara ilişkin davalarda yetkili mahkeme de taşınırın bulunduğu yer idare mahkemesidir<sup>401</sup>. “Taşınır ve taşınmaz mallar için idare mahkemesinde açılacak davalarda öngörülen bu kurallar, vergi uyuşmazlıklarında uygulanma olasılıkları ya hiç olmaz ya da çok az olur.”<sup>402</sup>

<sup>400</sup> Danıştay Başkanlar Kurulu, 27.5.2003 gün ve E; 2003/13, K; 2003/54 sayılı kararı, Dan. Der., Y. 1, S. 2, 2003, s. 65; Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, s.229,dpn.30.

<sup>401</sup> Yenice, Esin, a.g.e., s. 656, 663.; Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.380.

<sup>402</sup> Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, s.229.

2577 sayılı Kanununun 36 ncı maddesinde de, tam yargı davalarında yetki kuralları öngörölmüş olup, bu düzenlemeye göre, idari sözleşmelerden doğan davalar dışında kalan tam yargı davalarında yetkili mahkeme, sırasıyla; zararı doğuran idari uyuşmazlığı çözümlenmeye yetkili; zarar, bayındırlık ve ulaştırma gibi bir hizmetten veya idarenin herhangi bir eyleminden doğmuş ise, hizmetin görüldüğü veya eylemin yapıldığı yer; diğer hallerde de, davacının yerleşim yerinin bulunduğu yer idare mahkemesidir. Bu maddenin esas itibarıyla vergi davaları dışında kalan idari davalar için öngörölmüş olması nedeniyle, vergi davaları bakımından uygulanma olanağının bulunmadığı ileri sürölmektedir<sup>403</sup>. Ancak, idare mahkemelerinin görev alanına giren ve vergi uyuşmazlığına ilişkin olan tam yargı davasında, bu maddede düzenlenen yetki kurallarının uygulanabilmesi gerekir.

“Örneğın, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 16.02.1996 gün ve E: 1994/1039, K: 1996/95 sayılı kararıyla, idare mahkemelerinin görevinde olduğı belirtilen, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Çıraklık Meslekî Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu ile bu fonlara ilişkin kaçakçılık cezalarının ihtirazi kayıtlı ödenmesi ve ödenen bu meblağın yasal faizi ile birlikte tazmini istemiyle açılan tam yargı davasında, yetkili idare mahkemesinin belirlenmesinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 36 ncı maddesi hükmünün uygulanacağına karar verilmiştir.<sup>404</sup>”

### **2.2.3. Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme**

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerden doğan uyuşmazlıkların çözümü, idari yargı sistemimizde özel görevli mahkeme niteliğinde bulunan vergi mahkemelerine bırakılmış olup, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü

<sup>403</sup> Özbacı, **Vergi Davaları**, s.476.; Demir, ” **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**”, s.229.

<sup>404</sup> Dan. Der. Y.27, S.92, 1997, s.148; Demir, ” **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**”, s.229.

Kanununun 37 nci maddesinde, vergi mahkemelerinin görev alanına giren bu uyuşmazlıklarda yetkili mahkemeler düzenlenmiştir.

2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesine göre, vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler; uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen; 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergiler ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen; diğer uyuşmazlıklarda da dava konusu işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

Bahsi geçen Kanun hükümleri bir arada değerlendirildiğinde; kural olarak, vergi davaları, mükellefin bağlı bulunduğu, başka bir ifadeyle, mükellef adına vergilendirme işlemi tesis eden vergi idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemelerinde açılır. Ancak, yer değiştirme halinde, önceki idarece tesis edilen işlemlere ilişkin uyuşmazlıklarda davanın, o vergi idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir<sup>405</sup>. Aynı şekilde, maddede geçen “diğer uyuşmazlıklar” ifadesinden anlaşılması gereken, vergi mahkemelerinin görevi alanında bulunan vergi uyuşmazlıklarıdır<sup>406</sup>.

Bu konuda üzerinde durulması gereken diğer bir husus, yetkiye ilişkin özel bir düzenlemenin bulunması halidir. 2577 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen 37 nci maddesinde düzenlenen kurallar, vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklara ilişkin genel yetki kurallarıdır. Yetkili mahkeme konusunda, kanunlarda açık ve özel bir düzenleme varsa, bu takdirde, özel kanun hükmünün genel kanun hükmüne nazaran önceliğe sahip olması nedeniyle, ilgili kanundaki özel düzenlemenin uygulanarak yetkili mahkemenin belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, 6183 sayılı Kanunun 15

---

<sup>405</sup> Yücel Oğurlu, ”Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri”, AÜEHFD, C. 1, S. 1, 1997, s.326; Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2007, s.1053.

<sup>406</sup> R. Cengiz Derdiman, *İdari Yargının Genel Esasları*, Aktüel Yayınları, İstanbul 2004, s.207; Demir, ”Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, s.233.

nci maddesine göre, hakkında ihtiyati haciz kararı alınan kişiler, alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle dava açabilirler<sup>407</sup>. Bu hüküm uyarınca, ihtiyati haciz işlemine karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesine göre değil, 6183 sayılı Kanunun anılan 15 nci maddesine göre belirlenmektedir.

### **2.2.3.1. Vergi ve Benzeri Mali Yükümler İle Bunların Zam ve Cezalarından Doğan Davalar ve Tarifelere İlişkin Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme**

2576 Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendine göre, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinin görev alanına giren davalarda yetkili mahkeme hususu da anılan maddeye uygun olarak, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesinin (a) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümü tarh ve tahakkuk ettiren veya bunların zam ve cezalarını kesen vergi idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili olup, yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesinde, tarh, tahakkuk, ceza kesme işlemlerini tesis eden ilgili idari birimin bulunduğu yer ölçüt olarak alınmıştır.

Bu bakımdan, tarh ve tahakkuk aşamasına gelmiş vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle ilgili uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergi ve benzerlerini tarh ve tahakkuk ettiren<sup>408</sup>, zam ve

<sup>407</sup> Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", s.231-232.

<sup>408</sup> Bursa 2. Vergi Mahkemesinin 10.3.2010 gün ve E:2010/558, K:2010/485 sayılı kararı; "Davacının 2010/3 dönemi ücretine %35 gelir vergisi oranı uygulanarak, ...TL fazladan vergi alındığı ileri sürülerek, ... miktara isabet eden vergilendirme işleminin iptali ile tutarın iadesi istemiyle açılan davada, uyuşmazlığın görüm ve çözümünün, vergiyi tahakkuk ettiren Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olan İstanbul Vergi Mahkemesine ait olduğu hk."

cezaları kesen idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesi; henüz tarh ve tahakkuk aşamasına gelmemiş olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle ilgili uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme ise, dava konusu işlemi tesis eden İdarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Örneğin, tarhiyat sonrası uzlaşma talepleri ile ilgili olarak uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda, tarh edilen vergiye karşı açılan davalarda yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>409</sup>. Buna karşın, tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin şekle aykırılık veya süre yönünden reddine ilişkin olup, kesin ve yürütülmesi gerekli işlem niteliğinde bulunan uzlaşma komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, 2577 sayılı Kanununun 37 nci maddesinin (d) bendinde düzenlenen yetki kuralına göre belirlenmekte olup, bu durumda, uzlaşma komisyonunun bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili olacaktır.

2577 sayılı Kanununun 37 nci maddesinin (a) bendindeki düzenlemeye göre, hangi vergi dairesi dava konusu edilecek vergiyi tarh veya tahakkuk ettirmiş ya da zam veya cezayı kesmişse, o vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili olacaktır<sup>410</sup>.

Tarh ve tahakkuku yapan, zam ve cezayı kesen idare, uyuşmazlık konusu yükümlülüğünün niteliğine göre farklılık göstermektedir. Genel bütçeye dahil olan vergi ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak çalışan vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde kurulan vergi daireleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilir. Davada taraf olma ehliyeti, vergi dairesi müdürlüklerine tanınmış olması nedeniyle, tarh ve tahakkuk işlemlerini tesis eden vergi dairesinin bağlı olduğu yer<sup>411</sup>, vergi mahkemesi yetkilidir<sup>412</sup>.

<sup>409</sup> Oğurlu, a.g.m., s.321, Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", s.234.

<sup>410</sup> Ahmet Tomul, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi Sorunu", Yaklaşım, Y.15, S.180, Aralık 2007, s.265.

<sup>411</sup> Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 6.11.2003 gün ve E:2003/913 K:2003/1027 sayılı kararı, "İstanbul Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne karşı açılacak

Danıştay 7 nci Dairesi ise, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, tarh ve tahakkuk işlemleri vergi dairelerince yapılırsa da, bu işlemlere karşı açılacak davalarda, davada taraf olma ehliyeti vergi dairesi başkanlıklarına tanınmış olması nedeniyle, tarh ve tahakkuk işlemlerini tesis eden vergi dairesinin bağlı olduğu vergi dairesi başkanlığının bulunduğu yer vergi mahkemesinin yetkili olduğuna karar vermektedir<sup>413</sup>.

Belediyelere ait vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler, belediye teşkilatı içerisinde yer alan gelir şube müdürlükleri, bu müdürlüklerin olmadığı yerlerde ise, muhasebe servisleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup, belediye teşkilatında bulunan şubelerin, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesi anlamında “daire” niteliğine sahip olması<sup>414</sup> ve bunlar tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi ve benzeri mali yükümlerin belediye adına yapılması nedeniyle, söz konusu belediyelerin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili mahkemedir<sup>415</sup>. Bu husus il özel idareleri açısından da geçerli olup, il özel idarelerince tesis edilen vergilendirme işlemlerinde, yetkili vergi mahkemesi, ilgili özel idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>416</sup>.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin tarh, tahakkuk işlemleri ile zam ve ceza kesme işlemleri köyler tarafından da yapılması durumunda ise, yetkili vergi mahkemesi, köy muhtarlığının bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir<sup>417</sup>.

Danıştay Başkanlar Kurulu' nun 14.10.2008 gün ve E:2008/23, K:2008/101 sayılı kararıyla, yargı kararı üzerine eski görevine iade edilen

---

davada, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemi anılan idare tarafından yapılmış olduğundan söz konusu uyuşmazlığın çözümünde, İstanbul'da bulunan vergi mahkemesinin yetkili olduğu hk.”

<sup>412</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı, 2006**, s.356; Özbacı, **Vergi Davaları**, s.478; Demir, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**, s.234.

<sup>413</sup> Dan. 7.D., 10.3.2011 gün ve E:2011/1870, K:2011/826; 10.3.2011 gün ve E:2011/801, K:2011/827 sayılı kararları.

<sup>414</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.680; Oğurlu, **a.g.m.**, s.321; Demir, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**, s.235.

<sup>415</sup> Dan. 9.D., 16.6.2010 gün ve E:2007/4865, K:2010/3095; 1.12.2010 gün ve E:2008/7523, K:2010/6203 sayılı kararları.

<sup>416</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.887.

<sup>417</sup> Tomul, **a.g.m.**, s.265.

davacının, maaş farkları üzerinden yapılan vergilendirme işleminin iptali istemiyle açılan davalarda, dava konusu gelir vergisi tevkifatının yapılarak ödemenin gerçekleştirildiği yer vergi mahkemesinin yetkili olacağına karar verilmiştir<sup>418</sup>.

2577 sayılı İYUK' un "Kararların Sonuçları" başlıklı 28 inci maddesine göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının İdareye tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde, İdarece, kararların yerine getirilmesi gerekmekte olup, maddenin 6 ncı fıkrasında da, tam yargı ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren yerine getirilmesinin geciktirilmesi halinde, İdarece kanuni gecikme faizi ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Danıştay 4' üncü Dairesi, 30.4.1985 gün ve E:1985/1709, K:1985/1262 sayılı kararında, kararın idareye tebliğ tarihinden itibaren Kanunda öngörülen süre içerisinde işlem tesis etmemesi nedeniyle istenecek gecikme faizinin, genel bütçeye ait olup, iadesi gereken verginin süresinde iade edilmemesine ilişkin olması nedeniyle, salınan vergiye ilişkin açılan davada, görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğu, uyuşmazlık konusu vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin ise, yetkili vergi mahkemesi olduğuna karar vermiştir<sup>419</sup>.

Kolektif şirket ortaklarının bağlı olduğu vergi daireleri farklı olabilmektedir. Bu halde, şirket işlemleri üzerinden tespit edilip, ortaklar adına salınan ek vergiler ile şirket adına kesilen cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda farklı vergi mahkemelerinin, yetki alanına girebilmektedir<sup>420</sup>. Aynı vergi mahkemelerinin yetki alanında olsa da, o ilde birden fazla vergi mahkemesi bulunuyorsa ve açılan davalar farklı vergi mahkemeleri esasına kaydedilmişse, bu takdirde de 2577 sayılı Kanunun bağlantı hükümlerinin uygulanmasıyla, uyuşmazlıklar, aynı vergi mahkemesinde toplanabilecektir.

<sup>418</sup> Dan. Der. Y.39, S.120, 2009, s.22.

<sup>419</sup> Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2007, s.1053.

<sup>420</sup> Murat Aygörmez, **Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki**, XII Levha, 1. Baskı, İstanbul, Ocak 2010, s.97.

### 2.2.3.2. 6183 Sayılı Kanunun Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 6 ncı maddesinin (b) bendine göre, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda vergi mahkemesinin görevli olabilmesi için, uyuşmazlığın, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda olması gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 37 nci maddesinin ( c) bendinde de, vergi mahkemelerinin görev alanı içindeki 6183 sayılı Kanunun uygulanmasıyla ilgili uyuşmazlıklarda, yetkili mahkeme öngörülmüş olup, bu düzenlemeye göre, ödeme emrini düzenleyen yer vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir<sup>421</sup>.

2577 sayılı Kanunun 37 (c) hükmünün 2576 sayılı Kanunun 6 (b) bendi ile birlikte düşünülmesi gerekmektedir. 6183 sayılı Kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlık 2576 sayılı Kanun uyarınca vergi mahkemelerinin görev alanına girmiyorsa, 2577 sayılı Kanunun (c) bendi hükmü uygulanamaz. Bu durumda, ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davalar, idare mahkemelerinin görev alanında bulunacağından, idare mahkemeleri için Kanunda öngörülen kanun hükümleri uygulama alanı bulacaktır<sup>422</sup>.

Yenice ve Esin'e göre, bendin düzenlenmesinden kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen her türlü ödeme emrine ilişkin uyuşmazlıkta yetkili mahkemenin, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer mahkemesi olduğu ve uyuşmazlığın mutlaka vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm, zam veya ceza olması şart değildir. Buna göre de, ödeme emrini

<sup>421</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.356.

<sup>422</sup> Özbacı, **Vergi Davaları**, s.476; Demir, " **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.239.

düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemenin yetkili olduğu sonucu çıkmaktadır. Bu durumda da, haciz işleminin iptali istemiyle açılacak davada yetkili mahkeme de ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer mahkemesi olacaktır<sup>423</sup>.

Danıştay 3. Dairesinin 31.01.1986 gün, E:1986/36 K:1986/310 sayılı kararıyla, " kesinleşen kamu alacağı için ödeme emri Bursa Vergi Dairesi Müdürlüğüne düzenlenmiş bulunduğuna göre ödeme emrine konu kamu alacağının süresinde ödenmemesi sebebiyle aynı Vergi Dairesi Müdürlüğüne alınan haciz kararının iptali istemiyle açılan dava konusu uyuşmazlığı çözmeye de Bursa Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün bulunduğu yer vergi mahkemesi olan Bursa Vergi Mahkemesi olduğuna" karar verilmiştir<sup>424</sup>.

Candan'a göre ise, böyle bir anlayış bu Kanuna göre yapılacak her idari işlemin öncesinde ödeme emrinin bulunduğu varsayımından kaynaklanmaktadır. Oysa ki anılan kanunda amme alacağının korunması başlıklı ikinci bölümünde bahsi geçen teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk kararının öncesinde bir ödeme emri bulunmamaktadır. Ayrıca söz konusu bent hükmü 6183 sayılı Kanuna göre düzenlenen her türlü ödeme emrini konu edinen idari davaları değil, yalnızca vergi, resim harç ve benzeri mali, yükümlerle bunların zam ve cezalarından kaynaklanan kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenenleri kapsamaktadır. Diğer kamu alacaklarını konu edinen ödemem emirlerinin iptali istemiyle açılacak davalarda yetkili mahkeme, 32 nci maddede belirtilen genel yetki kuralına göre belirlenecektir<sup>425</sup>.

2577 sayılı İYUK'un 37 nci maddesinin (c) bendi, açıkça 6183 sayılı Kanunun uygulanmasında tahsil aşamasına gelmiş ve hakkında ödeme emri düzenlenmiş kamu alacaklarıyla ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin belirlenmesi için öngörülmüş olup, 6183 sayılı Kanunun

<sup>423</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.681.

<sup>424</sup> Zehreddin Aslan, Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2006, s.495.

<sup>425</sup> Candan, **a.g.e.**, s.890.

uygulanmasından doğan bütün davalarda yetkili mahkemenin belirlenmesinde bu bent hükmü uygulanmayacaktır.

Vergi mahkemelerinin görev alanında olmasına rağmen uyuşmazlık, kamu alacağıının tahsil aşaması ve ödeme emri düzenlenmesiyle ilgili değilse, bu durumda yetkili mahkeme, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesinin (d) bendine göre belirlenecektir. Başka bir ifadeyle, maddenin (c) bendinde, “*ödeme emrini düzenleyen ... daire*” den söz edildiği için, henüz ödeme emri düzenleme aşamasına gelmemiş olan uyuşmazlıklar hakkında (c) bendi hükmü değil; uyuşmazlığa göre aynı maddenin (a) veya (d) bentlerinin uygulanması gerekecektir<sup>426</sup>.

Örneğin, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda olup, 6183 sayılı Kanuna göre tesis edilen kamu alacaklarına ilişkin teminat, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, satış, tarifelere, gecikme zammı gibi uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, 2577 sayılı İYUK’un 37 nci maddesinin (c) bendi, tahsil aşamasına gelmiş ve hakkında ödeme emri düzenlenmiş kamu alacaklarıyla ilgili uyuşmazlıklarda uygulama alanı bulacağından, bu hususlarda Kanunun 37 nci maddesinin (d) bendi hükmü uygulanacaktır. Buna göre de yetkili vergi mahkemesi, dava konusu işlemi tesis eden idari merciin bulunduğu yer mahkemesidir<sup>427</sup>.

Yenice ve Esin, ihtiyati tahakkuka karşı açılacak davalarda, ihtiyati tahakkukunda “tahakkuk” nihayetinde olması sebebiyle, yetkili mahkemenin, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesinin (a) bendine göre belirleneceği yani dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümü tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bağlı bulunduğu yer vergi mahkemesinin yetkili mahkeme olacağını düşünmektedirler<sup>428</sup>.

<sup>426</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 682.

<sup>427</sup> Alver, **a.g.e.**, s.237; Oğurlu, **a.g.m.**, 325; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 891.

<sup>428</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.682.

Karavelioğlu ve Candan ise, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesinin (d) bendine göre belirlenecek uyuşmazlıklar arasında ihtiyati tahakkuka karşı açılacak davaları da saymaktadır<sup>429</sup>.

Ancak, 6183 sayılı Kanunun 20 nci maddesi 15 inci maddeye atıf yaparak, yetki konusunu açık ve özel olarak düzenlemiştir. Buna göre, yetkili vergi mahkemesi, alacaklı tahsil dairesinin bağlı bulunduğu yer vergi mahkemesidir ve bu düzenleme istinabe yoluyla yapılan dava konusu işlemlerde de uygulanacaktır<sup>430</sup>.

Sonuç olarak, 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (a) bendinde belirtilen hususlara ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, kamu alacaklısının bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi değil<sup>431</sup>, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkilidir<sup>432</sup>. Madde bendinde ödeme emrinin düzenlenmesinden kaynaklanan uyuşmazlıklar belirtildiğinden ödeme emri aşamasına gelmemiş uyuşmazlıklar için bu bent hükmü uygulanamayacaktır.

Bazı kamu alacaklarında alacaklı idare ile ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin farklı yerlerde olması halinde, Kanunun 37 nci maddesinin (c) bendi hükmünün önemi ortaya çıkmaktadır. Kimi kanunlarda, kesinleşen kamu alacağının takip ve tahsili amacıyla vergi dairesi, mal müdürlüğü, defterdarlık gibi maliye kuruluşlarına intikal ettirileceği öngörülebilmektedir<sup>433</sup>.

<sup>429</sup>Karavelioğlu, **a.g.e.**, s.1497;Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 890.

<sup>430</sup>Aynı görüş için bkz. zbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.240; Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının zmnde Yetkili Mahkeme**", s.242 dn.77.

<sup>431</sup>Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 682;Alver, **a.g.e.**, s.237; Oğurlu, **a.g.m.**, 325; Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının zmnde Yetkili Mahkeme**", s.242.

<sup>432</sup>Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 890.

<sup>433</sup>Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 682; Oğurlu, **a.g.m.**, 326; Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının zmnde Yetkili Mahkeme**", s.243.

### 2.2.3.3. Gümrük Vergilerinde Yetkili Mahkeme

4458 sayılı Gümrük Kanununun 3 üncü maddesinde, gümrük teşkilatının, Gümrük Müsteşarlığı ile bağlı gümrük idarelerinden oluştuğu tanımlanmış olup, gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimleri olarak tanımlanan gümrük idareleri; gümrük müsteşarlığı, gümrük başmüdürlükleri ve gümrük müdürlüklerinden oluşmaktadır.

4458 sayılı Kanunda, yukarıda bahsi geçen idari birimlere tesis ettikleri işlemlerin türüne göre farklı yetkiler verilmiştir. Buna göre, anılan Kanunun, 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 5 inci bendinde tanımlanan “bağlayıcı tarife bilgisi” verme yetkisi, gümrük müsteşarlığına; TIR sözleşmesi kapsamında transit rejime tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak vergi tahakkuk ettirme yetkisi gümrük başmüdürlüklerine; 195 vd. maddelerinde düzenlenen gümrük vergisi tahakkuk ettirme yetkisi ile 232 vd. maddelerde düzenlenen gümrük para cezalarını kesme yetkisi gümrük müdürlüklerine verilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesinde, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri, İdareye intikal eden itirazların otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği, itiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlıştır makama verilmesi halinde, itirazın süresinde yapılmış sayılacağı ve idarece yetkili makama ulaştırılacağı ve itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabileceği hükmüne yer verilmiş olup, maddede düzenlenen zorunlu idari başvuru yolu kapsamında, bu idarelerce tesis edilen işleme karşı hiyerarşik üst makama, üst makam yoksa işlemi tesis eden makama başvuruda bulunulması ve bu idarelerce alınan kararların davaya konu edilebilecek olması, ilk işlemi tesis eden idareyi ve bu idarenin yetkisini değiştirmez.

4001 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, maddenin yeni düzenlemeden önceki 3 ayrı bent halinde yer verilen kurallara göre belirlenmekteydi<sup>434</sup>. 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunla 2577 sayılı İYUK'un 37 nci maddesine eklenen bent ile, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre alınan vergilerde de, vergi ve benzeri mali yükümü tarh ve tahakkuk ettiren idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, 4458 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen hükümleri uyarınca, yetkili gümrük idarelerince tesis edilen tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine karşı açılacak davalarda yetkili vergi mahkemesi, söz konusu işlemleri yapan idari makamın bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

Vergi ve benzeri yükümü tahakkuk ettiren veya cezayı kesen idarenin bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamın başka bir ilde bulunması bu durumu değiştirmez. Yetkili mahkeme tarh ve tahakkuku yapan gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>435</sup>. Gümrük idaresinin bulunduğu yerde vergi mahkemesinin bulunmaması halinde, bu ilin yargı çevresine dahil olduğu vergi mahkemesi uyuşmazlığı karara bağlamaya yetkilidir. Örneğin; Gürbulak Gümrük Müdürlüğünce tahakkuk ettirilen vergilere karşı açılacak davanın görüm ve çözüm yeri, Hakkari'de vergi mahkemesinin bulunmaması nedeniyle Van Vergi Mahkemesidir. Adı geçen gümrük idaresince tesis edilen işleme karşı hiyerarşik üst makam olan Gümrük Müsteşarlığına başvurulması ve bu konuda Müsteşarlıkça da karar alınmış olması yetkili vergi mahkemesini değiştirmez. Yani Gümrük Müsteşarlığının bulunduğu yer Ankara Vergi Mahkemesini yetkili kılmaz.

Danıştay 7 nci Dairesinin 14.3.1996 gün, E:1994/1286, K:1996/981 sayılı kararıyla, Haydarpaşa Giriş Gümrük Müdürlüğü'nde tescilli giriş beyannamesi ile gerçekleştirilen ithalat nedeniyle, gümrük vergisi ve resimlerinin, anılan gümrük müdürlüğünce tarh ve tahakkuk ettirilerek teminata bağlandığı, daha sonra muafiyet kapsamında olmadığından bahisle,

<sup>434</sup> Tomul, **a.g.m.**, s.267.

<sup>435</sup> Karavelioğlu, **a.g.e.**,s.1493; Alver, **a.g.e.**, s.236; Özbacı, **Vergi Davaları**, s.479.

katma değer vergisinin tahsili amacıyla teminat mektuplarının nakde çevrilerek irad kaydedildiği davada, uyuşmazlık konusu katma değer vergisini tarh ve tahakkuk ettiren daire olan Haydarpaşa Giriş Gümrük Müdürlüğü'nün bulunduğu yer mahkemesi olan İstanbul Vergi Mahkemesi'nin yetkili olduğuna karar verilmiştir<sup>436</sup>.

Bu konuda üzerinde durulması gereken diğer bir husus da, 4458 sayılı Kanunda yer alan para cezalarına ilişkin özel düzenlemelerdir. Bu Kanundan önce yürürlükte olan 1615 sayılı Gümrük Kanununda, gümrük para cezalarına vaki itirazların reddine dair işlemlere karşı açılacak davalarda görevli yargı yeri adliye mahkemeleri iken<sup>437</sup>, 4458 sayılı Kanunla bu uyuşmazlıkların çözüm yeri, vergi mahkemeleri olarak belirlenmiştir. Uygulamada, 5326 sayılı Kabahatler Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gümrük para cezalarının da, adı geçen Kanun hükümleri anlamında idari para cezası olduğu zannıyla adli yargıda dava açılmasına karşın, sulh ceza mahkemelerince, gümrük para cezalarında görevli mahkemenin vergi mahkemeleri olduğu gerekçesiyle görevsizlik kararı verilmektedir. Dolayısıyla, gümrük idarelerince alınan gümrük para cezası kararlarına vaki itirazın reddi üzerine açılacak davalarda yetkili vergi mahkemesi, ceza kararını alan gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>438</sup>.

Ayrıca, TIR karnesi kapsamında transit rejime tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, gümrük başmüdürlüklerince taşıyıcı firma adına tahakkuk ettirilen vergilere karşı, üst makam olan Gümrük Müsteşarlığına yapılan itirazın reddi üzerine açılan davalarda; ilk işlemin gümrük başmüdürlüğünce tesis edilmesine rağmen, davalı taraf olarak söz konusu başmüdürlük değil, Gümrük Müsteşarlığı hasım mevkiine alınarak uyuşmazlık çözümlenmekte ve dava Gümrük Müsteşarlığının bulunduğu yer Ankara Vergi Mahkemelerince

<sup>436</sup> <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 16.3.2011)

<sup>437</sup> Selman Aydın, "4458 Sayılı Gümrük Kanununa Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu Ve Görevli Yargı Yeri", Yaklaşım Y. 8, S.91, Temmuz 2000, s.215-216.

<sup>438</sup> Aydın, a.g.m., s.219; Dan. 7.D., 23.11.2010 gün ve E:2009/1889, K:2010/5320 sayılı kararı;" Gümrük vergisi üzerinden hesaplanan para cezasından doğan uyuşmazlıkların, para cezası kararını tesis eden gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesince çözümlenmesi gerektiği hk."

görülmektedir<sup>439</sup>. Burada genel kuralın aksine, tahakkuk işleminin gümrük başmüdürlüğünce tesis edilmesine rağmen, davanın Gümrük Müsteşarlığının bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılmasının sebebi, 4458 sayılı Kanun hükümleri uyarınca davada taraf olma ehliyetinin, yalnızca, Gümrük Müsteşarlığı ve gümrük müdürlüklerine ait olmasıdır. Gümrük başmüdürlükleri, Kanunun 242 nci maddesi uyarınca, genel itibarıyla, gümrük müdürlüklerince tahakkuk ettirilen vergilere, kesilen cezalara ve alınan idari kararlara karşı yapılan itiraz başvuruları üzerine, bu işlemleri denetleme ve hukuka aykırılık tespit edilmesi halinde ise, gereğinin yapılması için ilgili gümrük müdürlüğüne talimat verme yetkisine sahiptir.

#### **2.2.3.4. Şikayet Yoluyla Vergi Düzeltme Taleplerinin Reddine İlişkin İşlemlerden Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme**

213 sayılı VUK' un 124 üncü maddesinde, vergi mahkemelerinde dava açma süreleri geçirildikten sonra, aynı Kanunun 116 ncı vd. maddelerinde düzenlenen hata türlerinden birinin bulunması halinde, bu hatanın düzeltilmesi talebiyle yapılan düzeltme başvurusunun vergi dairesi müdürlüklerince reddolunması durumunda, ret kararlarına karşı şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) müracaat edilebileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme uyarınca, mükelleflerce yapılan düzeltme ya da şikayet başvuruları üzerine, ilgisine göre vergi dairesi müdürlükleri ya da Maliye Bakanlığınca işlem tesis edilmekte olup, bu işlemlerin tesis edilmesi konusunda yetkili idareler Kanunla belirlenmiştir.

İçtihatla davaya konu edilebilecek işlemin düzeltme başvurusunun reddine dair işlem mi, yoksa şikayet başvurusunun reddi yolunda tesis edilen işlem mi olduğu konusunda görüş birliği olmamakla birlikte, vergi mahkemelerinin görev alanına girdiği tartışmasız olan söz konusu işlemlere

<sup>439</sup>Dan.7.D., 9.2.2006 gün ve E:2005/3205, K:2006/526 sayılı kararı,  
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=27416> (E.T 16.3.2011)

karşı açılacak davalarda yetkili mahkemenin hangisi olduğu hususu 2577 sayılı İYUK' un 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, 213 sayılı VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili vergi mahkemesi olup, düzeltme talebini reddeden vergi dairesinin bulunduğu, bu yerde vergi mahkemesi yok ise, yargı çevresine dahil olduğu yer vergi mahkemesi yetkilidir. Öte yandan, şikayet başvurusu yalnızca Maliye Bakanlığına yapılabilmeyle birlikte, bu başvurunun reddine ilişkin işleme karşı açılacak davada yetkili mahkeme, işlemi tesis eden Maliye Bakanlığının bulunduğu yer vergi mahkemesi değil, 2577 sayılı Kanunun yukarıda bahsi geçen 37 nci maddesinin açık hükmü gereği; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>440</sup>.

Vergi hatalarına ilişkin olarak yapılan düzeltme şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemlerden doğan uyuşmazlıklar, 2575 sayılı Kanunun 24/j uyarınca Danıştay' da çözümlenmekteydi. 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunla 2577 sayılı İYUK'un 37 nci maddesine eklenen (b) bendi ile, işlemlerden kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının, şikayete konu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüğü tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yer, vergi mahkemesince çözümlenecektir<sup>441</sup>.

Öte yandan, 213 sayılı VUK' un 124 üncü maddesinin son fıkrası gereğince, il özel idaresince salınan vergiler hakkında valiliğe, belediyelerce

<sup>440</sup> Dan. 7.D., 27.11.2007 gün ve E:2005/4462, K:2007/4910 sayılı kararı;"Düzeltilme ve şikayet yoluyla yapılan iade başvurusuna konu edilen, sözleşmenin onayı sırasında Ankara 30. Noterinde ödenen damga vergisini, Noterin bildirimine istinaden tahakkuk ettirerek, tahsil eden, anılan Noterin bağlı olduğu Ankara Hitit Vergi Dairesi Başkanlığı, söz konusu verginin iadesi konusunda da yetkili olduğundan ve davacının, olayla ilgisi bulunmayan Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığının mükellefi olmasının, uyuşmazlığı çözümlenmekle yetkili bulunan vergi mahkemesinin belirlenmesinde herhangi bir etkisi bulunmadığı, Ankara Vergi Mahkemesinin yetkili olduğu hk."; Dan. 7.D., 16.1.2003 gün ve E:2002/3739, K:2003/5 sayılı kararı;"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesine göre, Maliye Bakanlığına yapılan şikayet başvurusunun reddi üzerine, bu işlemin iptali istemiyle açıldığı anlaşılan davanın, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren Alemdar Vergi Dairesi Müdürlüğünün yargı çevresinde bulunan Kocaeli Vergi Mahkemesince karara bağlanması gerektiği hk."; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.220; Bilici, **a.g.e.**, s.129.

<sup>441</sup> Tomul, **a.g.m.**, s.267.

salınan vergiler hakkında ise, belediye başkanlıklarına, şikayet yoluyla düzeltme talebinde bulunulabilmektedir. Düzeltme talebinin, ilgisine göre valilik ya da belediye başkanlığınca reddedilmesi halinde, yetkili vergi mahkemesi, düzeltme istemine konu işlemi tesis eden idari birimin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir<sup>442</sup>. Ancak, bu son halde de, düzeltme istemini reddeden makam ile düzeltme istemine konu işlemi tesis eden idare mercii aynı vergi mahkemesinin yargı çevresinde bulunduğundan, yetkili mahkemeyi belirlemek zor olmayacaktır.

### 2.2.3.5. Diğer Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme

2577 sayılı İYUK'un 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, vergi mahkemelerinin görev alanına girmesine karşın; maddenin (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin, dava konusu işlemi tesis eden dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğu düzenlenmiş olup, Kanun hükmünde "Diğer Uyuşmazlıklar" olarak ifade edilmek suretiyle özel yetki belirlenen vergi uyuşmazlıkları dışında kalan bütün uyuşmazlıklar konuları kapsam içine alınarak genel bir yetki hükmü getirilmiştir<sup>443</sup>.

Bir uyuşmazlıkta, Kanunun 37 nci maddesinin bahsi geçen (a), (b) ve (c) bentleri anlamında; vergi, resim ve harçlar henüz tarh ve tahakkuk aşamasına gelmemişse veya zam ve ceza kesilmemişse, 6183 sayılı AATUHK' un 55 inci maddesi uyarınca ödeme emri düzenlenmemişse, bu takdirde, aynı maddenin (d) bendi uyarınca yetkili vergi mahkemesi belirlenmektedir.

<sup>442</sup>Dan. 9.D. 12.9.1994 gün ve E:1994/1112, K:1994/3347 sayılı kararı; "Belediye payının noksan hesaplandığından bahisle, davacı adına ikmalen tarh olunan belediye payına karşı yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle Danıştay'da açılan davanın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesince çözümlenmesi gerektiği hk."Topuz, Özkaya, a.g.e., s.802.

<sup>443</sup> Sabri Coşkun, Müjgan Karyağdı, **İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihat Yorumlar**, Seçkin, Ankara 2001, s.124.

Buna göre, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasıyla ilgili vade belirleme, teminat istenilmesi ya da teminatın nakde çevrilmesi, ihtiyati haciz veya tahakkuk, haciz<sup>444</sup>, satış gibi işlemlere karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, dava konusu işlemi tesis eden dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin şekle aykırılık sebebiyle veya süre yönünden reddine ilişkin olarak uzlaşma komisyonunca tesis edilen işlemlere karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, uzlaşma komisyonunun bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

Takdir ve tadilat komisyonlarınca tahmin ve takdir edilen matrahlara karşı vergi dairelerince açılacak davalar ile takdir komisyonlarının arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitine ve emsal bedel tayinlerine ilişkin kararlarına karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme, dava konusu işlemi tesis eden komisyonların bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>445</sup>.

İlgili hakkında, tarhiyat yapılmaksızın tek başına mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemlerde, yetkili mahkeme, işlemi tesis eden vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>446</sup>.

Ayrıca, 213 sayılı VUK' un 115 inci maddesi uyarınca tahakkuktan vazgeçme işlemlerine, 122 nci maddesi uyarınca düzeltme ve iade

<sup>444</sup> Dan. 3. D. 19.2.2004 gün ve E:2001/4323, K:2004/390 sayılı kararı;"Davacının yönetim kurulu üyesi olduğu anonim şirketin Kurumlar Vergi Dairesi'ne olan vergi borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi üzerine ...Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği yetkiye dayanılarak davacının arsasındaki hissesi üzerine ... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından uygulanan haczin kaldırılması istemiyle açılan davada, alacaklı amme idaresi ....Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı olduğundan, .... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından davacının arsası üzerine konulan haciz ....Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği yetkiye dayanılarak niyabeten yapıldığından, İdari Yargılama Usulü Kanununun 37. maddesi "d" bendi uyarınca bu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki İstanbul Vergi Mahkemesi'nin davanın görüm ve çözümünde yetkili olduğu hk." Karavelioğlu, **a.g.e.**, s.1602; Dan. 3. D. 9.6.1994 gün ve E:1994/2543, K:1994/1943 sayılı kararı;"Limited şirketten alınamayan amme alacağı nedeniyle bir başka vilayette bulunan şirket ortağı davacının gayrimenkulu üzerine uygulanan haciz işleminde, yetkili mahkeme, haciz işlemine karar alan yer vergi mahkemesinin olduğu hk." <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T. 16.3.2011)

<sup>445</sup>Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.683; Alver, **a.g.e.**, 238; Özbacı, **Vergi Davaları**, s.481; Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.228.; Tomul, **a.g.m.**, s.272.

<sup>446</sup> Tomul, **a.g.m.**, s.272.

taleplerinin reddine ilişkin işlemlere, 190 ıncı maddesi uyarınca, büyük mağazaların envantere aldıkları iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin işlemlere, 315 inci madde uyarınca, amortisman nispetlerine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemlerine karşı açılacak davalar ile 6183 sayılı AATUHK 'un 48 vd. maddelerinde düzenlenen tecil, tehir ve gecikme zammı gibi işlemlerden doğan uyuşmazlıklarda, yetkili mahkeme, bu işlemleri tesis eden idarenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>447</sup>.

Bu açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde; 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmü, idare mahkemelerinin görev alanına giren davalara ilişkin olarak genel yetki kuralını düzenleyen aynı Kanunun 32 nci maddesi hükmüne benzemektedir<sup>448</sup>. 37 nci maddenin (d) bendindeki bu düzenlemeyle, idari davalardaki genel yetkiye ilişkin aynı Kanunun 32 inci maddesindeki düzenlemeden gerçekleştirilmek istenilen sonucun, vergi uyuşmazlıkları bakımından da gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır<sup>449</sup>. Diğer bir deyişle, 37 nci maddenin (d) bendi, vergi uyuşmazlıklarında genel yetki kuralını belirlemekte olup, bu hüküm tam anlamıyla vergi mahkemelerinin görev alanına giren davalarda yetkili mahkeme hususunda açık kapı bırakmamaktadır. Bunun sonucu olarak, vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, Kanunda açıkça düzenlenmemişse, bu takdirde, davanın, konusunu oluşturan işlemi tesis eden idare nerede bulunuyorsa, o yer vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir<sup>450</sup>.

<sup>447</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.683; Oğurlu, **a.g.m.**, s.327.; Coşkun, Karyağdı, **a.g.e.**, s.124.

<sup>448</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.683; Oğurlu, **a.g.m.**, s.327.

<sup>449</sup> Tomul, **a.g.m.**, s.271.

<sup>450</sup> Dan. Başkanlar Kurulu Kararı, 16.7.2007 gün ve E:2007/30, K:2007/35 sayılı kararı;” Çevre ve Orman Bakanlığı, Orman-Köy İlişkileri Genel Müdürlüğünce 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ve 6831 sayılı Orman Kanunu hükümleri uyarınca davacı Şirketten, Orman Fonu Katkı Bedeli'ne ilaveten, fon bedeli üzerinden ayrıca Katma Değer Vergisi ile birlikte gecikme bedelinin Kuruma ödenmesi yönünde işlem tesis edilmiş bulunmakta, bu bağlamda uyuşmazlığın özünü, Orman Fonu Katkı Bedeli üzerinden Katma Değer Vergisinin alınıp alınamayacağı hususu oluşturmaktadır. Orman Fonu Katkı Bedelinin niteliği, fon bedeline Katma Değer Vergisi uygulanıp uygulanamayacağı, Bakanlıkça bu konuda tesis edilen işlemin yasallığı konularına ilişkin değerlendirmelerin vergi mevzuatı çerçevesinde vergi mahkemesince yapılması gerekmektedir. Buna göre, katma değer vergisi yükümlülüğüne ilişkin uyuşmazlığın çözümü görevi, 2576 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi uyarınca vergi mahkemesinin görevinde bulunmaktadır. Öte yandan uyuşmazlığı çözümlenmekle yetkili

Burada ele alınması gereken diğer bir husus, Maliye Bakanlığı işlemlerine karşı açılacak davalarda, yetkili mahkemenin belirlenmesidir. Maliye Bakanlığı işlemlerine karşı açılacak davalarda yetkili mahkemenin belirlenmesi açısından farklı uygulamalarla karşılaşılmaktadır. Örnek verilecek olursa, mükelleflerin sakatlık indiriminden yararlandırılmamasına ilişkin Maliye Bakanlığı işlemlerinin iptali istemiyle açılan davalarda, Danıştay Vergi Dava Daireleri<sup>451</sup> ile Danıştay 3 üncü Dairesince<sup>452</sup> uyuşmazlığı çözümlenmeye yetkili mahkemenin, Ankara Vergi Mahkemeleri olduğu kabul edilmesine karşın, Danıştay 4 üncü Dairesi<sup>453</sup>, yetkili mahkeme konusunda diğer dairelerden ayrılmaktadır.

### **2.3. Adli Yargı Mercilerinde Görülecek Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Mahkeme**

Anayasanın 142 nci maddesinde, mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişlerinin ve yargılama usullerinin kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmış olup, bu hükme uygun olarak, adli ve idari yargı mercilerinin yetkileri 2577 sayılı İYUK'un 32 vd. maddeleri ile, 1086 sayılı

---

mahkeme, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesi uyarınca, dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.”  
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T.16.3.2011)

<sup>451</sup> VDDK 24.12.2010 gün ve E:2009/334, K:2010/603 sayılı kararı; ”Sakatlık indiriminden yararlandırılmayacağına ilişkin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı işleminin iptali istemiyle açılan davada, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesine göre, işlemi yapan İdarenin bulunduğu Ankara Vergi Mahkemelerinin yetkili mahkeme olduğu hk.”

<sup>452</sup> Dan. 3.D, 13.5.2010 gün ve E:2008/2033, K:2010/1515 sayılı kararı;” Davacının Karadeniz.... Hastanesinden aldığı sağlık kurulu raporunda %42 olan çalışma gücü kaybı oranının, Merkez Sağlık Kurulunca yapılan inceleme sonucu %22 olduğuna karar verilmesi nedeniyle sakatlık indiriminden yararlandırılmayacağına ilişkin Maliye Bakanlığı işlemine karşı dava açıldığında, adı geçen Bakanlığın bulunduğu Ankara İlindeki vergi mahkemelerinin yetkisinde bulunduğu hk.”

<sup>453</sup> Dan. 4.D. 4.1.1983 gün ve E:1982/17053, K:1983/20 sayılı kararı;” Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca yapılan sakatlık değerlendirilmesine dayanılarak sakatlık indiriminden yararlanılmayacağı yolundaki işlemin iptali isteği ile açılan davaya vergi tarhiyatı ile görevli vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin bakmakla görevli ve yetkili olduğu hk.”  
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (E.T.16.3.2011); Dan. 4.D. 29.3.2010 gün ve E:2009/1157, K:2010/1591 sayılı kararı ile davacının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesine göre sakatlık indiriminden yararlandırılmamasına ilişkin Maliye Bakanlığı işleminin iptali istemiyle açılan davada, işin esası hakkında karar veren Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun<sup>454</sup> 9 vd. maddelerinde düzenlenmiştir.

Kural olarak, vergi uyuşmazlıklarının görüm ve çözüm yeri idari yargı kolu içerisinde bulunan vergi mahkemelerine ait olup, bu davalara bakmakla görevli vergi mahkemelerinin yetkisi ise, 2577 sayılı Kanunun 37 nci maddesinde düzenlenmiştir. Ancak, niteliği itibarıyla vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olmakla birlikte, Kanunla adli yargının görev alanına bırakılan bazı davalarda yetkili mahkemenin hangisi olduğu hususu, 1086 sayılı HUMK' da ve ilgili özel kanunlarda yer alan düzenlemelerle belirlenmektedir. Başka bir anlatımla, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bazı davalarda görevli yargı kolu ve bu yargı kolundaki yetkili mahkeme, Kanunla açıkça belirtilmiş olabilir. Bu durumda, yetkili mahkemenin tespiti için HUMK' un yetkiye ilişkin genel hükümleri yerine, ilgili özel kanundaki yetki kuralları uygulanacaktır.

6183 sayılı AATUHK' nın 68 inci maddesi uyarınca, vergi alacağının tahsili amacıyla yapılan takip sırasında meydana gelen istihkak iddiaları sebebiyle açılan istihkak davalarına haciz işlemini tesis eden tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesi bakacağından, haciz kararı alan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesi, istihkak davalarında yetkili mahkemedir<sup>455</sup>.

68 inci maddede, haciz işlemini tesis eden tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkili kılındığından, istinabe yoluyla, kamu alacağının tahsilinde başka bir tahsil dairesi aracı kılınmış ve haciz de o tahsil dairesince yapılmışsa; bu takdirde yetkili mahkeme, aracı kılınan tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemesidir<sup>456</sup>.

<sup>454</sup> 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu 1.10.2011 tarihinde yürürlüğe girecek olan, 12.1.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>455</sup> Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, s.708; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,s. 411.

<sup>456</sup> Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**,.705; Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.225.

Ancak, Candan' a göre, istinabe yoluyla haciz işlemi tesis edilmesinde yetkili mahkeme, naip tayin edilen tahsil dairesinin bulunduğu yere göre değil; naip tayin eden tahsil dairesinin bulunduğu yere göre belirlenmelidir<sup>457</sup>.

6183 sayılı AATUHK' nın 99 uncu maddesi uyarınca, haczedilen gayrimenkulün satılması amacıyla satış komisyonu tarafından yapılan ihalenin feshi istemi, söz konusu gayrimenkulün bulunduğu yer icra mahkemesinden talep edilebilir<sup>458</sup>.

Kanun koyucu yukarıda belirtilen davalarda, yetkili mahkemeyi açıkça belirlediğinden, bu gibi durumlarda yetkili mahkemenin tespit edilmesi için ayrıca bir araştırmaya gerek yoktur.

Buna karşın, adli yargı yerlerinde görülecek bazı vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin hangisi olduğu hususunda ilgili kanunlarda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda, yetkili mahkeme, 1086 sayılı HUMK' nın 9 vd. maddeleri uyarınca belirlenmektedir.

HUMK'un 9 uncu maddesinde, adli yargı merciilerinde açılacak davalarda genel yetki kuralına yer verilmiştir. Buna göre, genel yetkili mahkeme, davalının ikametgahının (yerleşim yerinin) bulunduğu yer mahkemesidir. Kanun açık hükmü gereği, genel yetki, davalının dava açıldığı tarihteki ikametgahına (yerleşim yerine) göre belirlenmektedir<sup>459</sup>.

6183 sayılı AATUHK' nın 24 üncü maddesi uyarınca, alacaklı amme idaresinin, kamu borçlusunun tasarruflarının iptali istemiyle açacağı dava genel mahkemelerde görülmekle birlikte, bu maddede davanın hangi yerdeki mahkemede açılacağı konusunda Kanunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu gibi durumlarda yetkili mahkemenin belirlenmesi, HUMK' un 9 vd. maddelerinde düzenlenen genel yetki kurallarına göre

---

<sup>457</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,s. 412.

<sup>458</sup> Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,s. 525; Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", s.226.

<sup>459</sup> Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.384.

yapılacaktır<sup>460</sup>. HUMK' un 9 uncu maddesine göre, genel yetkili mahkeme, davalının ikametgahının (yerleşim yerinin) bulunduğu yer mahkemesi olduğuna göre, idarenin açacağı tasarrufların iptali davasının kamu borçlusunun ikametgahının bulunduğu yer mahkemesinde açılması gerekir.

Diğer taraftan, medeni usul hukukunda, yetkili mahkemenin tespit edilmesi açısından, özel yetki kuralı belirlenmesi, Kanunun 9 uncu maddesinde hüküm altına alınan genel yetki kuralını kaldırmayacağından<sup>461</sup>, tasarrufların iptaline ilişkin dava, özel yetkili mahkemede açılabileceği gibi, genel yetkili mahkemede de açılabilir. Ancak özel yetki kuralı kesin ve kamu düzenine ilişkin ise, artık genel yetkili mahkemede dava açılmaz<sup>462</sup>.

Öte yandan, 6183 sayılı AATUHK' da düzenlenen ve mal bildiriminde bulunmama, sırların ifşa edilmesi, artırmalara katılma ve artırmadan mal satın alma, amme alacağının tahsiline engel olma, gerçeğe aykırı bildirimde bulunma, mal edinme ve artmalarını bildirmeme, amme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları bildirmeme, kendisinden istenen bilgileri vermeme gibi hürriyeti bağlayıcı cezayı ve/veya para cezasını gerektiren bazı fiil ve davranışlara ilişkin olarak açılacak davalar ceza mahkemelerinde görülmektedir<sup>463</sup>. Bu suçlar, 6183 sayılı Kanunun 116 ncı maddesi uyarınca, alacaklı kamu idaresinin o yerdeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından takip edilmekte olup, söz konusu uyuşmazlıkları çözmekle görevli ceza mahkemelerinden, genel hükümlere göre yetkili olan mahkeme, yetkili ceza mahkemesidir.

<sup>460</sup> Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**,313; Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.226; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**,s. 160.

<sup>461</sup> Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.383.

<sup>462</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.164.

<sup>463</sup>Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, s.71.

## 2.4. Mahkemece Yetki Konusunun İncelenmesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme” başlıklı 14 üncü maddesinde, dilekçelerin Danıştayda daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından: Görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli işlem, süre aşımı, husumet, dilekçenin 3 üncü ve 5 inci maddelere uygun olup olmadığı yönlerinden sırasıyla inceleneceği düzenlenmiş olup, anılan maddede, dava dilekçesinde ilk olarak bakılacak hususun görev ve yetki olduğu belirlenmiştir. Aynı maddenin devamında ise, belirtilen hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de, her aşamada 15 inci madde hükmünün uygulanacağı düzenlenmiştir. Yani, ilk inceleme konularının mahkeme ve Danıştayca davanın her aşamasında incelenmesi mümkün olup, bu hususlardan biri ya da bir kaçının tespit edilmesi durumunda, öncelik sırasına göre, 2577 sayılı Kanunun 15 inci maddesinde hükme bağlanan kararların verilmesi söz konusu olabilecektir. Ayrıca, davanın tarafları da esas hakkında karar verilinceye kadar yetki itirazında bulunabilirler.

Mahkemece, ilk inceleme sonucunda davanın kendi yetki alanına girdiği sonucuna varılırsa, bu konuda herhangi bir karar alınmaksızın dava dosyası incelenmeye devam edilir. Buna karşın; taraflardan birinin yetkisizlik itirazında bulunması halinde, mahkemenin yetkisizlik itirazının reddine dair karar alması gerekmektedir<sup>464</sup>. Tarafların bu konudaki itirazının reddine ilişkin karar, ara karar niteliğinde olması nedeniyle, tek başına temyiz edilemeyip, ancak nihai kararlarla birlikte temyiz edilebilir<sup>465</sup>.

Davanın yetkisiz mahkemede açıldığı hususunun, yukarıda da açıklandığı üzere, ilk inceleme sırasında, ilk incelemeden sonra ama nihai karar verilmeden önce ya da tarafların yetki itirazları üzerine tespit edilmesi

<sup>464</sup> Demir, ” Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, s.246.

<sup>465</sup> Anadolu, a.g.e., s. 62.

halinde ise, Mahkeme veya Danıştayca, 2577 sayılı İYUK'un 15 inci maddesi uyarınca, hangi mahkemenin yetkili olduğu hususu da açıkça belirtilerek, yetkisizlik kararı verilir ve dava dosyası ile ekleri tarafların bu konuda istemi olup olmadığına bakılmaksızın yetkili mahkemeye gönderilir. Yetkisiz mahkemeye başvurma tarihi, yetkili mahkemeye başvuru tarihi olarak kabul edilir<sup>466</sup> ve davaya, kaldığı yerden devam edilir<sup>467</sup>. Ayrıca, kendisine dava dosyası gönderilen mahkeme, yetkisizlik kararı veren mahkemenin kararı ile bağlı olmayıp, bu davayı yetki alanı içerisinde görmezse, yetkisizlik kararı verebilir. İdari yargı mercilerinin verilen yetkisizlik kararları, bir tür nihai karar olmasına karşın; 2577 sayılı İYUK' un 15 inci maddesinin 4 üncü fıkrası hükmü gereğince, temyiz ve itiraz başvurularına konu edilemez.

Diğer taraftan, idari yargıda yetki kuralları 2577 sayılı İYUK' un 32 nci maddesine göre kamu düzenine ilişkin olup, davanın taraflarınca sözleşme yoluyla yetkili mahkeme belirlenemez. Yani tarafların iradesine ve itirazına bağlı değildir<sup>468</sup>. Yetki kurallarına aykırılık hüküm kesinleşinceye kadar ileri sürülebilir. Yani yetkisiz mahkemenin verdiği kesinleşmiş hüküm, bu nedenle batıl sayılamaz ve aynı nedenden dolayı, söz konusu hükme karşı yargılamanın yenilenmesi istenemez<sup>469</sup>. İdari yargı mercilerinin yetkisini düzenleyen 2577 sayılı Kanunun yetkiye ilişkin hükümlerinde değişiklik yapılması halinde ise, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce açılmış veya bu tarihten sonra açılacak davalar, Kanun değişikliği ile yetkili kılınan yargı yerinde görülür. Diğer bir deyişle, yeni kanun ile kabul edilen yetki kuralları geçmişe de etkilidir. Dolayısıyla, davanın açıldığı anda yetkili olan mahkeme, kanun değişikliği ile yetkisiz bir duruma geleceğinden, mahkemenin elindeki davaya devam etmeyerek, yetkisizlik kararı vermesi gerekmektedir. Bu durum, taraflar için kazanılmış hak oluşturmaz<sup>470</sup>.

<sup>466</sup> İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin 26.3.2010 gün ve E:2010/1014, K:2010/1048 sayılı kararı.

<sup>467</sup> Anadolu, **a.g.e.**, s. 63.

<sup>468</sup> Ahmet Gül, “İdari Yargıda Yargı Yolu, Görev ve Yetki Sorunları”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, 2003, s.51.

<sup>469</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 153.

<sup>470</sup> Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 2006, s.71; Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.153

Medeni Usul Hukukunda ise, yetki kuralları, birkaç istisna dışında kamu düzenine ilişkin olmadığı ve bu yüzden uyuşmazlığın taraflarının yetki sözleşmesi ile aslında yetkisiz olan bir mahkemeyi yetkilendirebilecekleri kabul edilmektedir<sup>471</sup>. Bunun sonucu olarak, adli yargı yerlerinin görev alanına giren vergi uyuşmazlıklarında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu kuralları geçerli olacağı için yetki sözleşmesi yapıp yapılamayacağı Medeni Usul Hukukundaki kurallara göre belirlenecektir<sup>472</sup>.

## 2.5. Yargı Yerleri Arasında Çıkan Yetki Uyuşmazlıklarının Giderilmesi

2577 sayılı İYUK' un 14 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde, yetki hususu ilk inceleme konuları arasında sayılmakta olup, aynı Kanunun 15 inci maddesi gereğince, mahkemece ilk inceleme sırasında ya da davanın herhangi bir aşamasında re'sen davanın kendi yetki alanı içerisinde olmadığı tespit edilmesi durumunda, dava yetki yönünden reddedilerek, dosyanın yetkili idare ya da vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilir. Ancak dosya kendisine gönderilen mahkeme ilk mahkemenin bu yetkisizlik kararı ile bağlı olmadığından<sup>473</sup>, bu mahkeme de yetkisizlik kararı verebilir. Bu durumda, iki idare mahkemesi veya iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkan bu yetki uyuşmazlığına "olumsuz yetki uyuşmazlığı" denilmektedir<sup>474</sup>.

Olumsuz yetki uyuşmazlığının, aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde bulunan iki idare veya iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkması durumunda, yetki uyuşmazlığı, 2577 sayılı İYUK'un 43 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 8 inci maddesinin (b) bendi uyarınca, söz konusu mahkemelerin bağlı bulunduğu bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenir. Örneğin;

<sup>471</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s. 173-174.

<sup>472</sup> Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.245.

<sup>473</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 705.

<sup>474</sup> Demir," **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**", s.247.

Adana Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi içinde bulunan Hatay Vergi Mahkemesi ile Mersin Vergi Mahkemesi arasında ortaya çıkacak olan olumsuz yetki uyuşmazlığını, Adana Bölge İdare Mahkemesi çözecektir.

Bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerine bakıldığında, aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde bulunan iki farklı yer idare veya vergi mahkemesi sayısının az olması nedeniyle, bölge idare mahkemelerince çözümlenecek olumsuz yetki uyuşmazlıklarına pek rastlanmaz. Öte yandan, 2577 sayılı İYUK'un 43 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, bölge idare mahkemelerince bu yolda verilen kararlar kesin olup, yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin bölge kararı üzerine dosya kendisine gönderilen mahkeme yetkisizlik karar veremez.

Yetkisizlik kararı veren mahkemeler ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevresinde bulunuyor ise, bu durumda, olumsuz yetki uyuşmazlığı 2577 sayılı İYUK' un 43 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca Danıştayın ilgili dairesince çözümlenecektir. Danıştayın bu konuda vereceği kararlar kesindir<sup>475</sup>. Bununla birlikte, 2575 sayılı Danıştay Kanununda 6110 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle değişiklik yapılmadan önce, yetki uyuşmazlıklarının iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması halinde, Danıştay Kanununun 27 nci maddesi uyarınca, Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarına bakan 3 üncü Dairesince; iki idare mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması halinde ise; Danıştay Kanununun 34 üncü maddesi uyarınca Danıştay 10 uncu Dairesince çözümlenmekteydi. Kanun değişikliğiyle artık yetki uyuşmazlığının, iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması durumunda, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli vergi dava dairesince, iki idare mahkemesi arasında ortaya çıkmış olması durumunda ise; uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli idari dava dairesince çözümleneceği düzenlemesine gidilmiştir.

Bir diğer yetki uyuşmazlığı türü olan "olumlu yetki uyuşmazlığı" ise, farklı yerlerdeki aynı tür mahkemede açılan davalarda, her iki mahkemenin

---

<sup>475</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 705.

de tarafların yetkisizlik itirazlarını reddederek, ikisinin de yetkililik kararı almasıdır. Bir mahkeme, davada yetkisizlik kararı vermediği sürece yetkili olduğunu kabul etmiş sayılır. Ancak taraflardan birinin yetkisizlik itirazında bulunması halinde, mahkemenin ya itirazı kabul ederek yetkisizlik kararı vermesi, ya da itirazı reddederek yetkililik kararı alması gerekmektedir. Uygulamada olumlu yetki uyuşmazlığına pek rastlanılmamakla birlikte, bir davanın aynı anda iki ayrı idare ya da iki ayrı vergi mahkemesinde açılması halinde söz konusu olabilecek bu tür uyuşmazlıklarda, davalı tarafından derdestlik iddiasında bulunulması üzerine, ikinci açılan davanın reddedilmesi mümkündür. Ayrıca ikinci davanın açıldığı mahkeme ilk inceleme sırasında ya da davanın herhangi bir aşamasında, davayı kendi yetki alanında görmez ise, 2577 sayılı İYUK' un 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verebilir.

2577 sayılı İYUK' un 44 üncü maddesinde, iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar vermeleri halinde, dava dosyalarının, tarafların istemi üzerine veya mahkemelerce re'sen merci tayini için, ilgisine göre bölge idare mahkemesi veya Danıştaya gönderileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Bu durumda, bölge idare mahkemesi veya Danıştayca yetkili mahkeme belirlenmekte olup, bu yolda verilen kararlar kesindir<sup>476</sup>.

Burada değinilmesi gereken diğer bir husus, bölge idare mahkemeleri tarafından yetki uyuşmazlığının giderilmesi için verilen kararlardır. Temyiz incelemesi sırasında Danıştay, bölge idare mahkemelerince yetkili mahkemenin belirlenmesine ilişkin kararları incelemekte olup, yetkili mahkemenin bölge idare mahkemelerince belirlenen yetkili mahkemeden başka bir mahkemenin yetkili olduğuna karar verirse, ilk derece mahkemesinin esas hakkında verdiği kararı, kararın yetkisiz mahkemece karara bağlanmasının temyiz nedeni olduğu gerekçesiyle bozmaktadır. Bu halde de, Bölge idare mahkemelerince yetkili mahkemenin belirlenmesine

---

<sup>476</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s. 705.

ilişkin kararları Kanunda kesin olduğu hüküm altına alınmasına karşın, bu uygulamayla kesinlik arz etmemektedir<sup>477</sup>.

### 3. GÖREV VE YETKİYE İLİŞKİN ÖZEL DÜZENLEMELER

#### 3.1. Mercı Tayini

##### 3.1.1. Mercı Tayini Kavramı

1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 25 inci maddesinde, yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargısal sınırları kapsamının belirlenmesinde tereddüt edildiği takdirde, yetkili mahkemenin tayininde, ilk derece mahkemeleri için bölge adliye mahkemelerine, bölge adliye mahkemeleri için Yargıtay'a başvurulacağı, iki mahkemenin aynı dava hakkında göreve veya yetkiye ilişkin olarak verdikleri kararlar kanun yoluna başvurulmaksızın kesinleştiği takdirde ise, görevli veya yetkili mahkeme ilgisine göre bölge adliye mahkemesince veya Yargıtay'ca belirleneceği düzenlemesine yer verilmiştir. 1086 sayılı HUMK' un anılan maddesinden yararlanılarak, idari davalarda mercı tayini ile ilgili esaslar İdari Yargılama Usulü Kanununun 44 üncü maddesinde<sup>478</sup> düzenlenmiştir.

Buna göre, mercı tayini, 2577 sayılı İYUK'un 44 üncü maddesinde belirtilen nedenlerle yetkili mahkemenin tayininde tereddüt bulunması

<sup>477</sup> Benzer görüş için bkz. Selçuk Hondu“ İdari Yargı alanındaki Mahkemeler Arasında “Görev” ve “Yetki” İlişkileri”, Danıştay Dergisi, Yıl. 18, S. 68–69, 1988, s.130-131.

<sup>478</sup> Madde 44- 1. Yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili veya hukuki bir engel çıktığı veya iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edildiği veya iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri hallerde dava dosyaları, tarafların veya mahkemelerin istemi üzerine mercı tayini için: a) Uyuşmazlığın aynı yargı çevresindeki mahkeme veya mahkemeler arasında çıkması halinde, o yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, b) Sair hallerde Danıştay'a, Gönderilir. 2. Danıştay ve bölge idare mahkemesi görevli ve yetkili mahkemeyi kararlaştırır. 3. Danıştay ve bölge idare mahkemesinin bu konuda vereceği kararlar kesindir

halinde, davaya bakacak mahkemenin tespit edilmesi olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, mercii tayini, görev ve yetki uyuşmazlıklarının hızlandırılmış çözüm yoludur<sup>479</sup>. Madde hükmünde merci tayinini gerektiren haller; yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili ya da hukuki engel bulunması, iki mahkemenin yargı çevresi sınırlarında tereddüt edilmesi ve iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar vermesi olarak sayılmıştır.

### 3.1.2. Fiili Engel Bulunması Durumu

2577 sayılı İYUK'un 44 üncü maddesi uyarınca, merci tayinini gerektiren durumlardan ilki, yetkili mahkemenin bir davaya bakmasına fiili engel çıkması halidir.

Esasında burada yetkili mahkeme belirlidir. Yani, bir uyuşmazlığın hangi yerdeki mahkemede açılacağı ve çözümleneceği hususunda tereddüt yoktur. Ancak yetkili mahkemenin davaya bakmasına engel olacak nitelikte fiili engel söz konusudur.

Fiili engele örnek olarak deprem, su baskını, toprak kayması, yangın<sup>480</sup>, salgın hastalık, isyan, işgal gibi olaylar gösterilebilir. Ancak birden çok mahkemenin bulunduğu illerde bu gibi olaylara rastlanması zayıf bir olasılıktır.

Uygulamada bu gibi durumlarla karşılaşıldığında, bütün davaların başka bir mahkemeye gönderilmesi yoluna gidilmiştir. Bu işlem ise, Adalet Bakanlığı'nın teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar yüksek Kurulunca yapılır<sup>481</sup>.

<sup>479</sup> Derdiman, *a.g.e.*, 212.;Aygörmez, *a.g.e.*, s.105.

<sup>480</sup> Kuru, *Hukuk Muhakemeleri Usulü*,2001, s.660.

<sup>481</sup> Anadolu, *a.g.e.*, s. 91.

### 3.1.3. Hukuki Engel Bulunması Durumu

İkinci durum, mahkemenin davaya bakmasına hukuki engel çıkması halidir. Buna örnek olarak hakimin davaya bakmaktan çekinmesi veya hakimin reddi talebinin kabulü gösterilebilir<sup>482</sup>.

2577 sayılı İYUK'da hakimin davaya bakmaktan çekinmesi veya hakimin reddi hallerine yer verilmemiş olup, Kanununun 31 inci maddesinde, bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı haller düzenlenmiştir. Bahsi geçen maddede de, hakimin davaya bakmaktan çekinmesi veya reddi de sayılmıştır. Bu durumda, çekinme ve ret hallerinin hangileri olduğu HUMK'un 28 vd. maddelerine göre belirlenecektir.

HUMK'un 28 inci maddesindeki hallerin varlığı halinde, hakim davaya bakamaz. Buna göre, kendisine ait olan veya doğrudan doğruya veya dolayısıyla ilgili bulunduğu davalara; aralarında evlilik bağı kalkmış olsa bile eşinin, kan veya kayın hısımlığı yönünden üstsoy veya altsoyunun, üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan yönünden veya evlilik bağı kalkmış olsa bile, ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) yansoy hısımlarının veya aralarında evlatlık bağı bulunan kimselerin davalarına; iki taraftan birinin vekili, vasisi veya kayyımı sıfatıyla hareket etmiş olduğu davalara, dava sırasında yönetim kurulunda bulunduğu derneğe, belediyeye veya diğer bir tüzel kişiye ait davalara bakamaz<sup>483</sup>. Kendiliğinden davaya bakmaktan çekinmek zorundadır. Taraflar da davanın her safhasında 28 inci maddedeki sebeplere dayanarak davaya bakamayacağını ileri sürebilirler<sup>484</sup>.

Hakimin reddi sebepleri ise, HUMK'un 29 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; davada, iki taraftan birine öğüt vermiş veya yol göstermiş olması; davanın taraflarından biri veya üçüncü kişiler karşısında, kanunen gerekmediği halde, görüşünü bildirmiş olması; davada tanık,

<sup>482</sup>Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.710.

<sup>483</sup>Kuru, Arslan, Yılmaz, **a.g.e.**, s.107-108.

<sup>484</sup>Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.84.

bilirkişi, hakem veya hakim sıfatıyla dinlenmiş veya hareket etmiş olması; davanın dördüncü dereceye kadar ( bu derece dahil) yansoy hısımlarına ait olması, dava sırasında hakim ile taraflardan biri arasında bir dava veya düşmanlık bulunması, genel olarak hakim tarafsızlığından şüphe edilmesini gerektiren önemli sebeplerin bulunması ret sebebidir<sup>485</sup>.

Hakimin reddi sebepleri, çekinme sebepleri gibi tahdidi olmayıp, takdire bağlıdır ve kişiseldir. Yani, hakim reddedilebilirken, mahkeme reddedilemez<sup>486</sup>.

2577 sayılı İYUK'un 56 ncı vd. maddelerinde; çekinme ve ret hallerine ilişkin olarak; Danıştayda, davaya bakmakta olan dava dairesi başkan ve üyelerinin çekinme veya reddi halinde, bunlar hariç tutulmak suretiyle, o daire kurulu tamamlanarak, bu hususun inceleneceği, istem yerinde görülürse işin esası hakkında da bu kurulca karar verileceği, çekinen veya reddedilenler ikiden fazla ise bu husustaki istemin, idari dava dairesi başkan ve üyeleri için İdari Dava Daireleri Kurulunca, vergi dava dairesi başkan ve üyeleri için, Vergi Dava Daireleri Kurulunca inceleneceği, çekinen veya reddedilen başkan ve üyeler bu kurullara katılmaksızın üye eksikliğinin diğer dava dairelerinden tamamlanacağı, istemin kabul edilmesi halinde, davanın esası hakkında da bu kurullarca karar verileceği; İdari Dava Daireleri Kurulu ile Vergi Dava Daireleri Kurulu başkan ve üyelerinden bir kısmının davaya bakmaktan çekinmesi veya reddi halinde ise, noksan üyeliklerin diğer dava dairelerinden tamamlanacağı; Danıştay tetkik hakimleri ve savcılarının da sebeplerini bildirerek çekinebilecekleri gibi taraflarca da reddedilebileceği, bunlar hakkındaki çekinme veya ret istemlerinin davaya bakmakla görevli daire tarafından incelenerek karara bağlanacağı; Mahkemelerde ise, tek hakimle görülen davalarda hakimin reddi isteminin, reddedilen hakimin katılmadığı idare veya vergi mahkemesince; itiraz üzerine veya doğrudan davaya bakmakta olan bölge idare mahkemesi ile idare ve vergi mahkemesi başkan ve üyelerinin reddi isteminin ise, reddedilen başkan ve üyenin

<sup>485</sup> Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e., s.110-111-112.

<sup>486</sup> Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 2001, s.87.

katılmadığı bölge idare, idare ve vergi mahkemesince inceleneceği, idare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üye birden çok ise istemin bölge idare mahkemesince; bölge idare mahkemelerinde reddedilen başkan veya üye birden çok ise, bu durumda istemin Danıştayca karara bağlanacağı düzenlemesine yer verilmiş olup, bu konuya idari yargıda rastlanma ihtimali zayıftır.

#### **3.1.4. İki Mahkemenin Yetki Sınırında Tereddüt Edilmesi Durumu**

Üçüncü durum; iki mahkemenin yargı çevresinde tereddüt edilmesidir. Böyle bir duruma, iki mahkemenin yargı çevrelerinin kesişme noktalarında bulunan il ve ilçe sınırlarındaki taşınmazlarla ilgili davalarda karşılaşılabılır. Bu halde, mercii tayinine gidilebilmesi için iki ayrı davanın açılmış olması gerekmekte olup, söz konusu davalar açılmadan mercii tayinine gidilmesi mümkün değildir. Ancak idari yargıda sınır anlaşmazlıkları nedeniyle yargı çevresinde tereddüt edilerek mercii tayini yoluna gidilmesi durumuna, idari yargı merciielerinin her ilde bulunmamasından dolayı, sık rastlanılmamaktadır.

#### **3.1.5. Olumlu Yetki Uyuşmazlığı**

Mercii tayini yoluna gidilebilecek son durum ise, iki mahkemenin davaya bakmaya kendilerini yetkili görmeleri halidir. İki ayrı mahkemede açılmış bulunan tarafları, sebebi ve konusu aynı olan bir davada, her iki mahkemenin de davaya bakmaya yetkili olduklarına karar vermeleri durumunda, olumlu yetki uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır. Mahkemelerin bu gibi durumlarda verdikleri yetki itirazını reddeden kararları ara karar niteliğinde olduğundan ancak esas kararla birlikte temyiz edilebilmektedir. Bu

gibi durumlarda mahkemeler kendilerini yetkili gördüklerinden merci tayinine gitme olasılığı çok zayıftır<sup>487</sup>.

### **3.1.6. Olumsuz Yetki Uyuşmazlığı**

Olumsuz yetki uyuşmazlığı, davaya bakmakla görevli iki ayrı idare veya vergi mahkemesinden her ikisinin de kendisini yetkisiz görmesi nedeniyle, davaya bakacak yetkili mahkemenin bulunamaması halidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 44 üncü maddesinde düzenlenen merci tayini, davaya bakmakla görevli iki ayrı mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar verdikleri halde, yani olumlu yetki uyuşmazlığı durumunda söz konusudur. Dolayısıyla, olumsuz yetki uyuşmazlığı, 2577 sayılı Kanunun açık hükmü gereği merci tayini yoluyla değil, aynı Kanunun 43 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendi uyarınca çözümlenir. Bu düzenlemeye göre, yetkisizlik kararı veren mahkemece dava dosyasının yetkili görülen mahkemeye gönderilmesinin ardından, bu mahkeme de kendisini yetkisiz görürse, söz konusu mahkeme ile ilk yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık Bölge İdare Mahkemesince, aksi halde Danıştayca çözümlenir.

### **3.1.7. Yetkili Mercii**

Mercii tayinini gerektiren durumlardan birinin ortaya çıkması halinde, mahkemelerce, dava dosyaları taraflardan birinin yazılı istemi üzerine veya re'sen, yargı çevresine göre, Danıştaya veya bölge idare mahkemesine gönderilir.

---

<sup>487</sup>Gözübüyük, Tan, a.g.e., s.816.

Uyuşmazlık, aynı yargı çevresi içerisinde bulunan mahkemeler arasında ortaya çıkmış ise, bağlı bulunduğu bölge idare mahkemesince, farklı yargı çevresi içerisinde bulunan mahkemeler arasında ortaya çıkmış ise, bu takdirde Danıştay tarafından çözülür.

Kendisine dava dosyası gönderilen bölge idare mahkemesi veya Danıştay mercii tayini istemini dosya üzerinden öncelikli olarak inceleyerek karara bağlar. Bu karar, taraflara ve ilgili mahkemelere bildirilerek, dosya yetkili kılınan mahkemeye gönderilir. Mercii tayini üzerine davaya kaldığı yerden devam edilir. Ayrıca, mercii tayininden sonra fiili veya hukuki engelin ortadan kalkması, dava dosyasının eski mahkemeye gönderilmesine neden olmaz<sup>488</sup>.

Mercii tayinine ilişkin kararlar kesin olup, bu kararlara karşı kanun yoluna başvurulamaz. Ancak, mercii tayini sonucu yetkili kılınan mahkemenin vereceği esas hakkındaki kararın temyizi aşamasında, ilgili temyiz merciince, 2577 sayılı İYUK'un 14 üncü maddesi kapsamında yetki hususunda inceleme yapılmasına engel yoktur. Temyiz mercii, iki mahkemenin yargı çevresinin sınırlarında tereddüt bulunması ile olumlu yetki uyuşmazlığının çıkması hallerinde, mahkeme kararının yetki yönünden hukuka uygunluğunu denetleyebilmektedir<sup>489</sup>. Bu durumda, kesinlikten, mercii tayini yoluyla verilen kararlara karşı başvurulamayacağının anlaşılması gerekmektedir.

---

<sup>488</sup>Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.714.

<sup>489</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 873.

## 3.2. Bağlantılı Davalar

### 3.2.1. Bağlantı Kavramı ve Şartları

2577 sayılı İYUK' un 38 ila 42 nci maddeleri arasında bağlantı hallerinde yetki kuralları düzenlenmiştir<sup>490</sup>.

1086 sayılı HUMK' un 45 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, davaların aynı sebepten doğması veya biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyecek nitelikte bulunması halinde bağlantının bulunduğu kabul edileceği düzenlenmesine yer verilmiştir. 10.6.1994 gün ve 4001 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 2577 sayılı İYUK' da da benzer bir tanımlama yapılmış olup, buna göre, aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır.

Açılan davalar arasında bağlantının bulunması veya bağlantı bulunduğu karar verilmesi, uyuşmazlıkları çözümlenecek görevli ve yetkili mahkemeyi de belirleyecektir<sup>491</sup>.

İdari Yargılama Usulünde, idari yargı yerlerinde açılan davalar arasında bağlantının varlığından söz edilebilmesi için, davaların tamamının aynı idari yargı yerinin içinde, yani yalnızca idare mahkemelerinin veya vergi mahkemelerinin, bu mahkemelerle birlikte ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın görev alanına girmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu koşulun yanında, davaların biri veya birkaçının sonucunun bir diğer davada yargı

<sup>490</sup> Madde 38 - 1. (Ek bent: 10/06/1994 – 4001//18. md.) Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır. 2. İdare mahkemesi, vergi mahkemesi veya Danıştay'a veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış bulunan davalarda bağlantının varlığına taraflardan birinin isteği üzerine veya doğrudan doğruya mahkemece karar verilir. 3. Bağlantılı davalardan birinin Danıştay'da bulunması halinde dava dosyası Danıştay'a gönderilir. 4. Bağlantılı davalar, değişik bölge idare mahkemesinin yargı çevrelerindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar Danıştay'a gönderilir. 5. Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çerçevesindeki mahkemelerde bulunduğu takdirde dosyalar o yer bölge idare mahkemesine gönderilir.

<sup>491</sup> Coşkun, Karyağdı, a.g.e., s.183.

yerince yapılacak değerlendirmelerle verilecek kararlara bağlı bulunması gerekmektedir. Aralarında tanımlanan anlamda ilişki bulunmayan davalar üzerinde bağlantıdan söz edilemeyeceği gibi, aralarında bu anlamda ilişki bulunan davalardan birinin yargılamanın ilk aşamasını geğirmiş bulunması halinde de davalar arasında bağlantının varlığından söz edilemez<sup>492</sup>.

### 3.2.1.1. Aynı Maddi ya da Hukuki Sebepden Doğmuş Olma

Bağlantılı davaların varlığı için, davaların aynı maddi veya hukuki sebepten doğmuş olması ya da uyuşmazlıklar arasında maddi veya hukuki yönlerden bağlılığının bulunması gerekmektedir<sup>493</sup>. Bağlantı, genel idari yargı kolu içerisindeki yargı mercileri arasında geçerlidir<sup>494</sup>. 2577 sayılı İYUK'un "aynı dilekçe ile dava açılabilir haller" başlıklı 5 inci maddesinde, bağlantılı davalardan söz edilebilmesi için, uyuşmazlıklar arasında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunması gerekmektedir<sup>495</sup>.

Madde hükmü birden fazla işlemden doğan idari uyuşmazlıkların bir dilekçe ile idari davaya konu edilebileceğini düzenlemektedir. Ancak bağlantı, her türlü idari uyuşmazlığı kapsamaktadır. Buna göre, davacı, 5 inci maddede belirtilen imkandan iradesiyle veya mevzuat gereği yararlanamamış ya da uyuşmazlık idari işlemden değil de idari eylem veya sözleşmeden kaynaklanmış ise, bağlantı talep edebilecektir. Bağlantının varlığından söz edebilmek için davacıların aynı kişi olmasına gerek yoktur<sup>496</sup>.

<sup>492</sup> Aslan, Berk, **a.g.e.**, s.444.

<sup>493</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.900.

<sup>494</sup> Aygörmez, **a.g.e.**, s.107.

<sup>495</sup> Coşkun, Karyagdı, **a.g.e.**, s.264.

<sup>496</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.901.

### 3.2.1.2. Davalardan Biri Hakkında Verilecek Hükmün Diğerini Etkileyebilecek Nitelikte Olması

Davalardan biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyebilecek nitelikte olması, 2577 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde belirtilen, işlemler arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması durumundan daha geniş kapsamlıdır<sup>497</sup>. Burada, hukuki ve maddi sebeplerin bulunmaması halinde dahi, bir dava hakkında verilecek kararın diğer kararı etkileyecek nitelikte olması halinde de bağlantının varlığı kabul edilmektedir<sup>498</sup>. Örneğin, mükellef adına re'sen salınan kurumlar vergisi ile mahsup dönemi geçtiği için aslı aranmaksızın kurum (geçici) vergi üzerinden kesilen vergi zıyaı cezasında, kurumlar vergisi tarhiyatı kaldırılırsa, geçici vergi de buna bağlı olarak kaldırılacak, dava reddedilirse de geçici vergi davası buna bağlı olarak reddedilecektir. Bu halde, kurumlar vergisi hakkında verilecek karar geçici vergi hakkında verilecek kararı doğrudan etkilemekte, adeta geçici vergi için delil niteliği kazanmaktadır.

Aynı maddi ya da hukuki sebepten doğmuş olma ile bir dava hakkında verilecek kararın diğer kararı etkileyecek nitelikte olması şartlarının birada bulunması şart olmayıp, birinin varlığı halinde bağlantının kabul edilmesi gerekmektedir<sup>499</sup>.

### 3.2.1.3. Davaların Aynı Yargılama Aşamasında Bulunması

Yine açılan birden fazla dava arasında bağlantının varlığından söz edilebilmesi için, davaların aynı tür ve aynı nitelikteki mahkemelerin görev alanında bulunması gerekmektedir. İdare mahkemesinde görüşülen bir dava

<sup>497</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.901.

<sup>498</sup> Özbacı, *Vergi Davaları*, s..488.

<sup>499</sup> Mutluer, *a.g.e.*, s.393.

ile vergi mahkemesindeki bir dava arasında veya tek hakimin bakacağı dava ile heyet halinde görülecek bir dava arasında bağlantı kurulamaz<sup>500</sup>.

Ayrıca aralarında bağlantı olduğu iddia edilen davaların ikisinin de derdest olması ve ikisinin de aynı aşamada olması gerekmektedir<sup>501</sup>. Örneğin temyiz aşamasındaki bir dava ile ilk derece bir dava arasında bağlantı kurulamaz. Bu husus söz konusu olduğunda, ilk derece mahkemesi, Danıştay temyiz istemi hakkında karar verene kadar, bu durumu ön mesele sayarak, dosyayı bekletebilir<sup>502</sup>.

### 3.2.2. Bağlantının Belirlenmesi

Bağlantının varlığına idari yargı yerleri, tarafların istemi üzerine karar verebileceği gibi kendiliğinden de karar verebilir. Bu konuda verilecek karar nihai karar olmayıp, ara kararı niteliğindedir.

Aralarında bağlantı olduğuna karar verilen davalardan biri Danıştay'da ya da değişik bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinde bulunuyor ise, bağlantının varlığına Danıştay tarafından karar verilir.

Bağlantılı davalar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresi içinde bulunan mahkemelerde ise, dava dosyaları mahkemelerin bulunduğu yerdeki bölge idare mahkemesine gönderilir.

<sup>500</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.902.

<sup>501</sup> Dan.7.D., 22.12.2010 gün ve E:2010/10013, K:2010/6048 sayılı kararı, "Bağlantılı olduğu iddia edilen davalardan biri mahkemede görülmekte iken, diğer davanın mahkemesince karara bağlandığı ve kararın temyiz edilmesi nedeniyle dava dosyasının Danıştayda olduğu gözönüne alındığında, bu davalar arasında 2577 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde tanımlanan "bağlantı" durumunun incelenmesine olanak bulunmadığı hk."

<sup>502</sup> Dan.9.D., 7.12.1999 gün ve E:1999/4470, K:1999/4558 sayılı kararı, "Vergi Mahkemesinde açılmış bulunan bir davanın karar bağlandıktan sonra Danıştaya temyiz yolu ile intikal etmiş olması halinde Danıştayda açılmış bir davadan söz etmeye olanak bulunmadığından Danıştay'daki temyiz dosyası ile Vergi Mahkemesinde görülmekte olan bir başka dava arasında bağlantı bulunduğu kabul edilemez. Tahakkuka yönelik davaya ilişkin kararın temyiz üzerine verilen karar harcın tahsiline dair ödeme emri hakkında açılan davayı etkileyeceği doğal ise de, salt bu durum inceleme koşulları farklı olan iki uyuşmazlığın bağlantı suretiyle çözümlenmesi değil, temyiz merciinde görülmekte olan uyuşmazlığın bekletici ön mesele sayılmasını gerektirdiği hk."

### 3.2.3. Bağlantılı Davaların Birleştirilmesi Yöntemi

Aralarında bağlantı kurulması gereken davalar, aynı vergi mahkemesinde, aralarında işbölümü bulunan aynı yerdeki farklı vergi mahkemelerinde veya vergi mahkemesi ile Danıştayda bulunabilir. Bu hallerde, davaların birleştirilmesi yöntemleri farklılık arz etmektedir.

#### 3.2.3.1. Aynı Mahkemede Görülmekte Olan Davaların Birleştirilmesi

Aralarında bağlantı bulunan dosyalar aynı mahkemeye ait ise, talep üzerine veya mahkemece re'sen birleştirilmesine karar verilerek, davalar birleştirilmek suretiyle bir arada incelenir ve karara bağlanır. Bağlantı istemi reddedildiğinde ise, Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebilir<sup>503</sup>. Verilen karar davaların birleştirilmesi yolunda ise, Mahkeme bu karara uymak zorundadır.

#### 3.2.3.2. Aynı Mahkemelerde Görülmekte Olan Davaların Birleştirilmesi

##### 3.2.3.2.1. Bağlantının Bölge İdare Mahkemesi Tarafından İncelenmesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 40 ncı maddesinde bağlantının Bölge İdare Mahkemeleri tarafından nasıl karara bağlanacağı hükme bağlanmaktadır<sup>504</sup>.

Aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresinde bulunan mahkemelerdeki bağlantılı dosyalar, o yer Bölge İdare Mahkemesi tarafından

<sup>503</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s..491.

<sup>504</sup> *Madde 40 - 1. Bölge idare mahkemesince verilen karar, bağlantının bulunduğu yolunda ise, yetkili mahkeme kararda belirtilmek suretiyle dosyalar yetkili mahkemeye gönderilir. Durum ayrıca diğer mahkemeye de duyurulur. Yetkili kılınan mahkeme durumu ilgililere bildirir. 2. Bölge idare mahkemesince verilen karar bağlantı olmadığı yolunda ise, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir.*

incelenecektir. İYUK'un 40 ıncı maddesi bir anlamda bu fıkranın tamamlayıcısı durumundadır.

Bir idare veya vergi mahkemesi, bakmakta olduğu dosya ile aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresinde bulunan diğer bir idare veya vergi mahkemesindeki dosya arasında bağlantı olduğuna karar verirse, bağlantı kararı verilerek dosyayı Bölge İdare Mahkemesine gönderilir. Kendisine gönderilen dosyayı inceleyen Bölge İdare Mahkemesi diğer mahkemede bulunan dava dosyasını getirterek dosyalar arasında bağlantı olduğuna karar verirse, yetkili mahkemeyi kararında belirtip, durumu diğer mahkemeye bildirerek, dosyayı yetkili mahkemeye gönderir<sup>505</sup>.

Yetkili bulunan mahkeme de durumu ilgililere bildirir. Bölge İdare Mahkemesi yaptığı inceleme sonucunda dosyalar arasında bağlantı olmadığına karar verirse, dosyaları ilgili mahkemelere geri gönderir.

Bölge İdare Mahkemesi davaların sürüncemede kalmaması amacıyla bağlantılı dosyaları öncelikle ve ivedilikle inceleyerek karar verir.

Ayrıca, bağlantılı davalardan biri diğerinin dayanağını veya dava konusu işlemlerin biri diğerinin sonucu veya dayanağını oluşturuyorsa, bağlantı kararı verilebileceği gibi, dava dosyalarının birleştirilmesine de karar verilebilir<sup>506</sup>.

### 3.2.3.2.2. Bağlantının Danıştay Tarafından İncelenmesi

Bağlantının Danıştay tarafından nasıl inceleneceği, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 39 uncu maddesinde düzenlenmiş<sup>507</sup> olup,

<sup>505</sup> Mutluer, **a.g.e.**, s.394.

<sup>506</sup> Coşkun, Karyağdı, **a.g.e.**, s.186.

<sup>507</sup> *Madde 39 - 1. Danıştay'ın dava konusu uyuşmazlığı incelemeye yetkili dairesi, bağlantılı dava dosyalarını öncelikle ve ivedilikle inceler ve karar verir. 2. Danıştay bağlantının bulunduğu karar verdiği takdirde: a)(Değişik alt bent: 05/04/1990 – 3622/14 md.) Davalardan biri Danıştay'da açılmış ve çözümlenmesi Danıştay'ın görevine dahil bir uyuşmazlıkla ilgili ise, davaların tümü Danıştay'da görülür ve durum ilgili mahkemelere ve taraflara bildirilir. b) Davaların çözümlenmesi,*

buna göre, Danıştayın dava konusu uyuşmazlığı çözmeye yetkili dairesi, bağlantılı dava dosyasını öncelikle ve ivedilikle inceleyip karar verecektir.

6110 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişiklik yapılmadan önce, Kanunda eksiklik bulunmaktaydı. Söz konusu değişiklikten önce, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 27 nci maddesine göre; vergi uyuşmazlıklarında bağlantılı davalarda mercii tayinine 3 üncü Daire, 34 üncü maddesine göre; idare mahkemelerinin bağlantılı davalarında merci tayinine 10 uncu Daire karar vermekte olup, dava konusu uyuşmazlığı çözmeye yetkili daire her zaman 3 üncü ve 10 uncu Daire değildi<sup>508</sup>. Örneğin, dava konusu uyuşmazlık imar ve kamulaştırmaya ilişkin ise, 6 ncı Daire, motorlu taşıt ve taşıt alım vergisine ilişkin ise 7 nci Daire görevliydi. Uygulamada ise, kanun maddeleri arasındaki bu çelişki, bağlantı hakkındaki kararlar, 3 üncü ve 10 uncu Daire tarafından verilerek giderilmekteydi. 6110 sayılı Kanun hükmü ile 2577 sayılı Kanuna uygun düzenleme getirilerek eksiklik giderilmiştir. Buna göre, idare mahkemeleri arasında bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli idari dava dairesince, vergi mahkemeleri arasında bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli vergi dava dairesince yapılacaktır.

2577 sayılı İYUK' un 39 uncu maddesi ile bağlantının Danıştayca incelenmesi halinde ikili bir ayrıma gidilmiştir. Maddenin 2 nci fıkrasının (a) bendi, açılmış davalardan birinin Danıştay'da olması halinde uygulama alanı bulacaktır. Görevli dava dairesi önündeki uyuşmazlığın idare veya vergi mahkemesindeki bir başka dava ile bağlantılı olduğunu tespit edip davaların

---

*ayrı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki idare veya vergi mahkemelerinin görevlerine giren uyuşmazlıklarla ilgili ise Danıştay'ın ilgili dairesi yetkili mahkemeyi kararında belirtir ve dosyaları bu mahkemeye göndererek diğer mahkemeye veya mahkemelere durumu bildirir. Yetkili mahkeme de durumu ilgililere duyurur. c) (Değişik alt bent: 10/06/1994 – 4001/19 md.) Danıştay'ca verilen karar bağlantı bulunmadığı yolunda ise, dosyalar İlgili mahkemelere geri gönderilir.*

<sup>508</sup> Aslan, Berk, **a.g.e.**, s.447.

birleştirilmesine karar verebilir. Bu durumda davaların tümü Danıştay'da görülür ve durum ilgili mahkemelere ve taraflara tebliğ edilir<sup>509</sup>.

Bahsi geçen maddenin 2 nci fıkranın (b) bendi ise, ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerine giren idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine giren uyuşmazlıklarda, yetkili mahkemenin kararda belirtilerek dosyaların bu mahkemeye gönderileceğini, durumun diğer mahkeme veya mahkemelere gönderileceğini düzenlemektedir<sup>510</sup>. Yetkili mahkeme de durumu ilgililere duyurur.

Yetkili kılınan mahkeme davalara kaldığı yerden devam eder. Tekemmül etmemiş dosyalar tekemmül ettirilir, varsa yürütmenin durdurulması, bilirkişi incelemesi hakkında gerekli işlem ve incelemeler yapılır, esas hakkında karar verilir.

Danıştay eğer davalar arasında bağlantı olmadığına karar verirse, dosyalar ilgili mahkemelere geri gönderilir<sup>511</sup>.

Danıştay önüne temyiz incelemesi olarak gelen davalar arasında da bağlantı olmadığına karar vermektedir.

Danıştay 9 uncu Dairesi, tek hakimle karara bağlanan davalarda, dosyanın kendilerine gönderilmesi üzerine, tarafları, konusu, sebepleri aynı

<sup>509</sup> Dan.7.D. 18.12.1995 gün ve E:1994/6747 ve K:1995/5312 sayılı kararı; “.. Gümrük Müdürlüğünde tescilli...gün ...sayılı beyanname muhteviyatı eşyaya ilişkin olarak yapılan itirazın süre aşımı yönünden reddine ilişkin kararın iptali istemiyle Kayseri Vergi Mahkemesinde açılan davada, işlemin dayanağı olan 15.4.1974 gün ve 34 sayılı genelgenin iptali istemiyle Danıştayda açılan dava ile bu davanın bağlantısının bulunduğu Danıştayca karar verilmesi üzerine bu karara uyularak dosyanın 7. D.'e gönderilmesi yolundaki kararın hukuka uygun olduğu hk.”

<sup>510</sup> Dan.3.D.15.5.2007 gün ve E:2007/735,K:2007/1508 sayılı kararı,” A.Ş. tarafından adına 10-12/2004 dönemi için hesaplanan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle Şişli Vergi Dairesi Müdürlüğüne karşı İstanbul.. Vergi Mahkemesinde açılan dava ile, aynı şirket tarafından adına 2004 takvim yılı için salınan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması istemiyle Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne karşı Antalya Vergi Mahkemesinde açılan davalar arasında, bağlantı bulunduğu, Antalya Vergi Mahkemesinde açılan dava hakkında verilecek kararın, İstanbul...Vergi Mahkemesinde açılan davada verilecek kararı etkileyeceği anlaşıldığından, her iki davanın çözümünde Antalya Vergi Mahkemesinin yetkili kılınmasına..”

<sup>511</sup> Dan. 6. D. 17.05.1994 gün ve E:1993/4417 ve K:1994/2078 sayılı kararı,” genel nitelikte düzenleyici işlemin iptali istemi ile açılan bir davanın varlığı, bu işleme dayanılarak tesis edilen subjektif nitelikli tüm işlemlerden doğan davalarda 2577 sayılı Kanun’ un 38. ve 39. maddelerinde belirtilen anlamda bağlantı olduğunun kabulünü gerektirmeyeceği hk.” Aslan, Berk,**a.g.e.**, s.498.

olup heyetle bakılan kararların temyizi aşamasında, tek hakimle karara bağlanan dosyaları da bağlantı gerekçesiyle temyizen incelenmektedir<sup>512</sup>. Ancak, diğer daireler, tek hakimle karar verilmesi halinde, kanun yolu itiraz olduğu ve görevli yargı yerinin Bölge İdare Mahkemeleri olduğu gerekçesiyle, görev yönünden reddine karar vererek dosyanın görevli Bölge İdare Mahkemelerine gönderilmek üzere, karar veren mahkemeye göndermektedir<sup>513</sup>.

### **3.2.4. Tarafların Bağlantılı Dava İddiasının Mahkemelerce Kabul Edilmemesi**

Bağlantının mahkemelerce kabul edilmemesi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 41 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Danıştayın bağlantı konusunda verdiği kararlar kesin olduğundan, Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda, 41 inci madde hükmü uygulanamaz. Esasen madde bağlantı iddialarının mahkemelerce kabul edilmemesinden söz etmekle, bundan idare ve vergi mahkemelerini amaçlamaktadır<sup>514</sup>.

Taraflardan birinin ileri sürdüğü bağlantı iddiası idare veya vergi mahkemesince kabul edilmediği takdirde, mahkeme ara kararı verecek ve bu kararını taraflara tebliğ edecektir. Madde tarafların kararın kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde aynı yargı çevresi içindeki mahkemeler

<sup>512</sup> Dan.9.D.28.4.2010 gün ve E:2008/6367,K:2010/2042 sayılı kararı,"Bakılan davada karar tek hakim tarafından verilmiş ise de, Dairemizin E:2008/... ve E:2008/... sayılı dosyaları ile bağlantı olduğu görüldüğünden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 38 inci maddesi hükmü uyarınca dosya incelendi. Temyiz isteminin kabulü ile kararın bozulmasına..."

<sup>513</sup> Dan. 7.D. 10.3.2011 gün ve E:2011/1712, K:2011/821 sayılı kararı,"Tek hakim tarafından verilen kararlara karşı, Bölge İdare Mahkemesine hitaben itiraz dilekçesiyle yapılan başvuruların inceleme yeri Bölge İdare Mahkemesi olduğundan, yanlışlıkla gelen dosyanın mahkemesine gönderilmesi gerektiği hk."; Dan.7.D.10.3.2011 gün ve E.2011/1742, K:2011/822 sayılı kararı," Tek hakim tarafından verilen kararlara karşı, Danıştaya hitaben temyiz dilekçesiyle yapılacak başvuruların inceleme yerinin; kararı veren mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi olduğu, bu nedenle, dava dosyasının görevli Bölge İdare Mahkemesine gönderilmek üzere ilgili mahkemeye gönderilmesi gerektiği hk."

<sup>514</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.698.

için o yer Bölge İdare Mahkemesine, diğer durumlarda Danıştay'a başvurabileceklerini düzenlemiş bulunmaktadır<sup>515</sup>.

Bağlantıya, taraflardan birinin istemi üzerine karar verilebileceği gibi, doğrudan yani herhangi bir başvuruya gerek olmaksızın Mahkemece de karar verilebilir. Bağlantı istemleri hakkında, ivedilikle karar verilir<sup>516</sup>.

Madde de taraflar ibaresi kullanıldığından bağlantıyı ileri süren taraf başvurabileceği gibi bağlantı iddiasında bulunmayan tarafında başvurabileceği düşüncesindeyiz.

Maddede itirazın yukarıdaki yazılı usullere göre incelenip karara bağlanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre bölge idare mahkemesi veya Danıştay itirazı ivedilikle ve öncelikli olarak inceleyecek, itirazı yerinde görürse, davaları birleştirecek ve davanın hangi mahkeme tarafından görüleceğine karar verecektir. Yetkili mahkemenin belirlenmesi kararıyla birlikte dosya ve ekleri yetkili mahkemeye gönderilecek ve durum diğer mahkemeye bildirilecektir.

Bağlantılı davalardan biri Danıştayda ise, davaların tümüne Danıştay tarafından bakılacaktır.

Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay itirazı yerinde görmez ise, istem reddedilir ve dosyalar ait oldukları mahkemelere geri gönderilir<sup>517</sup>.

### 3.2.5. Bağlantılı Davalarla İlgili Diğer Kurallar

Bağlantılı davalarla ilgili diğer kurallar, İdari Yargılama Usulü Kanununun 42 inci maddesinde düzenlenmiştir<sup>518</sup>.

<sup>515</sup> Coşkun, Karyağdı, **a.g.e.**, s.185.

<sup>516</sup> Dan.3.D., 12.4.2010 gün ve E:2009/5713, K:2010/1141 sayılı kararı.

<sup>517</sup> Coşkun, Karyağdı, **a.g.e.**, s.185.

<sup>518</sup> Madde 42 - 1. Bağlantının varlığı yolunda idare ve vergi mahkemelerince veya bu konuda yapılacak itiraz üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca bağlantı hakkında karar

Kanunun bahsi geçen maddesinde, idare ve vergi mahkemesi veya Danıştayda açılmış davalar arasında bağlantı olduğu iddiası üzerine veya itiraz üzerine Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay tarafından karar verilinceye kadar, usule ilişkin işlemlerin duracağı düzenlenmiştir. Mahkeme bağlantı konusunda karar verinceye kadar usule ilişkin işlemler durdurulacaktır<sup>519</sup>.

Diğer mahkemelerden gelen dava dosyaları ne durumda ise, yargılama onun üzerinden sürdürülecek ve daha önce yapılmış işlemler geçerliliğini koruyacaktır. Davanın devri, ona bakan mahkemenin görevsiz ve yetkisiz oluşundan değildir. Başka bir deyişle, o ana kadar yapılan işlemler yasal bir yargı yerinin işlemi olduğundan bunların geçerli sayılması gerekmektedir<sup>520</sup>.

Yetkili kılınan mahkeme davalara kaldığı yerden devam edecektir. Ancak, gerekli gördüğü takdirde araştırma ve inceleme yapmasına da herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi tarafından bağlantı hakkında verilen kararlar kesindir. Örneğin, bağlantının bulunmadığı hakkında verilen karardan sonra taraflar artık bağlantı iddiasında bulunamayacağı gibi, mahkeme de bağlantı kararı veremez. Bu kesinlik Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi kararlarında açıkça belirtilmektedir. Ancak bu kesinlik, davalarda verilecek nihai kararlar üzerine yapılan temyiz isteminde, temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dairesi tarafından bağlantı yönünden yapılan incelemeye engel değildir<sup>521</sup>.

---

*verilinceye kadar usuli işlemler durur. 2. Bağlantıya ilişkin işlemler sonuçlandırıldıktan sonra bu davalara bakmakla yetkili kılınan mahkeme veya Danıştay, davalara bırakıldığı yerden devam eder. 3. Bağlantının bulunup bulunmadığı yolundaki bölge idare mahkemesi ve Danıştay kararları kesindir.*

<sup>519</sup> Mutluer, **a.g.e.**, s.395.

<sup>520</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.701.

<sup>521</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 907.

### 3.3. İdari Merci Tecavüzü

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde iptal davasına yer verilmiş olup, iptal davası; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenlerce açılan davalar olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda bahsi geçen ve iptal davasının konusunu oluşturan idari işlem, İdarece, ilgililer hakkında tesis edilen her hangi bir işlem değil, kesin ve yürütülmesi zorunlu, başka bir ifadeyle, İdarenin tek taraflı irade açıklamasıyla bireylerin hukuki durumunu değiştiren ya da bireyler hakkında yeni bir hukuki durum doğuran işlemlerdir.

Diğer taraftan, bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte olması bakımından, bazı kanunlarda zorunlu idari başvuru yolu öngörülmekte olup, bu tür işlemlere karşı, üst makama, üst makam yoksa işlemi tesis edilen ilgili makama başvurulmadan açılan davada, mahkemece, 2577 sayılı Kanunun 15 inci maddesi gereğince, idari mercii tecavüzü nedeniyle, dosyanın merciiine tevdiine karar verilmektedir. Bu kararın verilmesindeki amaç, idarece tesis edilmesine karşın, henüz davaya konu edilebilir aşamaya gelmemiş bir işlem hakkında idarenin son sözünü söylemesini sağlamaktır. Zira idarenin hukuka aykırı işlemini her zaman geri alma yetkisi bulunmaktadır.

Bu konuda üzerinde durulması gereken başka bir husus ise, idari mercii tecavüzü nedeniyle dosyanın merciiine tevdi edilmesinin, yetkili mahkemenin belirlenmesi bakımından, mercii tayin edilmesi ile karıştırılmaması gereğidir. İdari mercii tecavüzü işlemin davaya konu edilmeden önceki safhasına ilişkin ve icrai işlem tesisine yönelik bir usul

sorunudur. Oysa, mercii tayini görülmekte olan bir davada yetkili mahkemenin belirlenmesini amaçlar.

### **3.4. Görev ve Yetki Kurallarının Kamu Düzenine İlişkin Olmasının Sonuçları**

Anayasanın “kanuni hakim güvencesi” başlıklı 37 nci maddesinde; kimsenin kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamayacağı güvence altına alınmıştır. Tabi hakim ilkesi olarak da kabul edilen bu kural gereğince, bireylerin ve idari davaların davalısı konumunda bulunan İdarenin, yargılama usulü hukukunun görev ve yetkiye ilişkin kuralları uyarınca belirlenmiş mahkemeler dışında her hangi bir mahkemede yargılanamaması gerekmektedir. Bu durum görev ve yetki kurallarının kamu düzenine ilişkin olmasının doğal sonucu olup, görevsiz ve/veya yetkisiz bir mahkemede açılan davada, davanın taraflarınca her safhada ileri sürülebileceği gibi, mahkemece de re’sen dikkate alınmaktadır.

Ayrıca, İdari yargıda görevli ve yetkili mahkeme sözleşme ile belirlenemez. Bu hususta usulü müktesep hakkın varlığından da söz edilemez. Dava devam ederken kanun değişikliğiyle bu davaya bakacak görevli veya yetkili mahkeme değişirse, yeni kanunla getirilen düzenleme derhal uygulanarak, davaya diğer mahkemede bakılabilmesi için, ilk davanın açıldığı mahkemece görevsizlik ya da yetkisizlik kararı verilerek dosya ilgili mahkemeye gönderilir.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ VE YETKİLİ MAHKEMENİN BELİRLENMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

#### **1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ MAHKEME SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

##### **1.1. Farklı Yargı Düzenleri İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri**

Türk hukukunda yargı düzeni; adli, idari ve askeri yargı kollarını ifade etmekte olup, adli yargı, Yargıtay ve altında yer alan yargı merciilerinden; idari yargı, Danıştay ve altında yer alan bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden; askeri yargı ise; Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ile Askeri Yargıtay ve askeri ceza mahkemelerinden oluşmaktadır.

Bir davanın yukarıda bahsi geçen adli, idari veya askeri yargı kollarına dahil olan mahkemelerden biri ya da birkaçında açılması halinde, bu davanın hangi mahkemenin görev alanına girdiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Öncelikle, vergi mahkemelerinin görev alanına giren bir davanın idari yargı kolu dışında adli ya da askeri yargı merciilerinden birinde açılması halinde, davanın açıldığı mahkeme kendisini görevsiz görüyorsa, görevsizlik kararı vererek davadan elini çeker. Bu durumda, davacı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “görevli olmayan yerlere başvurma” başlıklı 9 uncu maddesi uyarınca, görevsizlik kararının kesinleşmesini (bu kararın temyiz edilmemesi ya da temyiz ve/veya karar düzeltme istemlerinin

reddedilmesi) takip eden günden itibaren otuz gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Görevsiz mahkemeye başvurma tarihi görevli vergi mahkemesine başvuru tarihi olarak kabul edilmesi nedeniyle, davacının dava açma süresini kaçırmaması engellenmiş olmaktadır.

Bununla birlikte, görevsiz yargı kolunda (adli veya askeri) açılan davada, mahkeme kendisini görevli görüyorsa, bu takdirde, aynı davanın vergi mahkemesinde de açılıp açılmadığına göre iki farklı türde görev uyuşmazlığı çıkmaktadır.

Dava, yalnızca görevsiz yargı kolunda bulunan adli veya askeri yargı merciilerinde açılmışsa ve bu mahkeme görev itirazına rağmen kendisini görevli görüyorsa, bu halde, ilgili Başsavcının ( Danıştay Başsavcısı ) istemi üzerine görev hususu Uyuşmazlık Mahkemesince çözümlenir. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir başka davanın aynı zamanda vergi mahkemesinde açılması ve bu davalarda her iki mahkemenin de kendisini görevsiz görmesi durumunda ise, davanın taraflarının istemi üzerine görev uyuşmazlığı yine Uyuşmazlık Mahkemesince çözümlenir. Bunlardan birinci tür uyuşmazlığa olumlu, ikinci tür uyuşmazlığa ise olumsuz görev uyuşmazlığı denilmekte olup, uygulamada olumlu görev uyuşmazlığı daha az görülmektedir.

Yukarıda sözü edilen uyuşmazlıklar, henüz davaya bakmakla görevli mahkemenin belirlenmesi safhasına ilişkin olup, Türk Hukukunda yargılama faaliyetlerinin uzun süre alması da dikkate alındığında, bir davaya bakmakla görevli mahkemenin belirlenip, davanın esasın incelenip bir an önce karara bağlanması yıllar almaktadır. Bu sorunun yıllarca çözüme kavuşturulamamasının en önemli nedenleri ise, davayı açan kişinin ya da avukatının yargılama usullerini yeterince bilmemesi; yargı organlarının görev hususunda hala yerleşmiş içtihatlarının bulunmaması ve kanunların herkes tarafından kolayca anlaşılabilir ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde yapılmamasıdır.

Bu sorunun çözümünde alınabilecek önlemler şu şekilde sıralanabilir:

Öncelikle, kanun koyucunun, kanun metinlerini hazırlarken bu konuda deneyimli yargı mercilerinin görüşünü alması gerekir. Avukatların yargılama usullerini bildikleri varsayılmakla birlikte, uygulamada adli yargıda kendisini yetiştiren bir avukatın, idari dava açmadığı görülmekte olup, bu hususta uzmanlaşmaya önem verilmelidir. Davayı açan kişilerin ise, yargılama hukukunu bilmeleri beklenemeyeceğinden, idarenin işlemlerinde, davanın açılacağı görevli yargı organını belirtmesi yararlı olacaktır.

## **1.2. Aynı Yargı Düzeni İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanununun 2 nci maddesi uyarınca, 2011 yılı itibarıyla 28 ilde kurulmuş olan Bölge İdare Mahkemeleri, aynı Kanun hükümleri gereğince kurulan ve ilk derece yargılama faaliyetiyle görevli idare ve vergi mahkemelerini bünyesinde bulundurmaktadır. Bu bakımdan, idari yargıda görev uyuşmazlığı, idare ve vergi mahkemelerinin aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresinde olup olmamasına göre de farklılıklar göstermektedir.

### **1.2.1. Aynı Bölge İdare Mahkemesinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri**

Bölge İdare Mahkemeleri, 2576 sayılı Kanun hükümleri gereğince, birden fazla idare ve vergi mahkemesini yargı çevresi içerisinde bulundurmakta olup, bu mahkemeler aynı il merkezinde olabildiği gibi farklı illerde de kurulabilmektedir. Dolayısıyla, bir vergi davasının açıldığı mahkemenin niteliğine göre, farklı görev uyuşmazlıkları çıkabilmektedir.

Öncelikle, vergi mahkemesinin görev alanına giren bir davanın, söz konusu vergi mahkemesiyle aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi içerisinde bulunan idare mahkemesinde açılması durumunda, idare mahkemesince görevsizlik kararı verilmesi üzerine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14 üncü ve 15 inci maddeleri gereğince, dava dosyası görevli vergi mahkemesine gönderilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, idari yargıda adli yargının aksine, idari mahkemenin görevsizlik kararı ile davadan elini çekmek yerine, dava dosyasını görevli mahkemeye göndermesidir. Dava dosyası kendisine gönderilen mahkeme kendisini değil de ilk davanın açıldığı mahkemeyi görevli görüyorsa, bu takdirde dosya ilk mahkemeye değil, görev hususunun çözülmesi amacıyla Bölge İdare Mahkemesine gönderilir. 2577 sayılı Kanunun 43 üncü addesi<sup>522</sup> uyarınca Bölge İdare Mahkemesinin göreve ilişkin kararı kesindir<sup>523</sup>.

Diğer taraftan, ilk davanın açıldığı mahkeme görevli olmamasına rağmen kendisini görevli görürse, bu takdirde söz konusu mahkemece uyuşmazlığın esası incelenerek nihai karar verilir. Bu durumda görev hususunun çözümü, temyiz ya da itiraz başvurusu üzerine Danıştay veya Bölge İdare Mahkemelerince çözümlenir. 2577 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi gereğince, görevi dışında bir işe bakılması mahkeme kararının temyizen bozma nedenidir<sup>524</sup>.

Uygulamada çok sık rastlanan bu tür görev uyuşmazlıklarının en önemli nedeni, vergi uyuşmazlığı olup olmadığı konusunda içtihat birliğine

<sup>522</sup> Madde 43 - "1. İdare ve vergi mahkemeleri, idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verirlerse dosyayı Danıştay'a veya görevli ve yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderirler. a) Görevsizlik sebebiyle gönderilen dosyalarda Danıştay, davayı görevi içinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. b) Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay'ca çözümlenir. 2. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. 3. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir. 4. Bu madde hükümleri gereğince verilen kararlar ile görevli ve yetkili kılınan mahkemeye yeniden dava açılması halinde harç alınmaz."

<sup>523</sup> Dan.7.D., 15.8.1997, E:1997/2530 K:1997/2926, Dan.Der., Y.1998, S.95, s.488.

<sup>524</sup> Yenice, Esin, **a.g.e.**, s.705.

varılmayan fon payı gibi kamu alacaklarının bulunmasıdır. Örneğin, kültür fonu olarak bilinen kamu alacakları ithalde alınmalarına rağmen, ithalat henüz gerçekleşmeden, yani gümrük yükümlülüğü doğmadan, ithalatçı tarafından eşyanın CİF bedeli (navlun ve sigorta dahil) üzerinden hesaplanarak Kültür Bakanlığı hesabına yatırılması nedeniyle, gerçek anlamda bir vergi benzeri değildir ve bu tür uyuşmazlıkları çözmekle görevli mahkeme vergi mahkemesi değil, idare mahkemesidir. Dolayısıyla, bu ve benzeri uyuşmazlıklarda görev hususunun açıklığa kavuşturulması bakımından, ilgili mevzuatların tartışmaya yer vermeyecek şekilde açık düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, görevli mahkemenin önceden bilinmesi dava açma süresinin kaçırılmaması bakımından da önemlidir. Zira, bir vergi davasının, 30 günlük dava açma süresi geçirilerek ve idari dava olduğu sanılarak 60 gün içerisinde idare mahkemesinde açılması halinde, idare mahkemesince verilen görevsizlik kararı üzerine dosya kendisine gönderilen vergi mahkemesince, dava süre aşımı yönünden reddedilmektedir.

### **1.2.2. Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Görev Sorunu ve Çözüm Önerileri**

İdare ve vergi mahkemelerinin yargı çevresine dahil oldukları Bölge İdare Mahkemelerinin aynı ya da farklı olmasının görev hususunun çözümündeki önemi ve aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresine dahil olan mahkemeler arası görev uyuşmazlığı yukarıda açıklanmıştı. Bu doğrultuda, farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkması muhtemel görev uyuşmazlıklarının da irdelenmesi gerekmektedir.

Öncelikle, farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde olsalar dahi, bir vergi davasının, vergi mahkemesi yerine idare mahkemesinde açılması halinde, idare mahkemesince görevsizlik kararı verilmesi üzerine, dosya görevli vergi mahkemesine gönderilir. 2577 sayılı Kanunun 15 inci

maddesinde bu hususta her hangi bir ayrıma gidilmemiştir. Ancak, dosya kendisine gönderilen vergi mahkemesi de kendisini görevsiz görürse, bu takdirde, görev uyuşmazlığı, bu mahkemelerin farklı bölgelerde olması nedeniyle, Danıştayca çözümlenir. Danıştayın göreve ilişkin kararı 2577 sayılı Kanunun 43 üncü maddesi gereğince kesindir.

Öte yandan, ilk davanın açıldığı mahkemenin kendisini görevli görerek davanın esası hakkında karar vermesi halinde, görev itirazı, konusuna göre itiraz veya temyiz istemi yoluyla Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştayca incelenir ve 2577 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi gereğince görev yönünden kararın bozulmasına karar verilir. Bu tür bozma kararları uygulamada “kesin bozma” olarak tanımlanmakta olup, mahkeme, söz konusu karara uyarak görevsizlik kararı vermek ya da ilk kararında ısrar etmekten başka bir yol seçemez.

Uygulamada karşılaşılan bu tür görev uyuşmazlıklarından, Danıştayca çözüme kavuşturulanların, Danıştayın hangi dairesince karara bağlanacağı sorunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunundaki düzenlemeye rağmen içtihat ayrılıklarına yol açmaktaydı. Zira, daha önce, ilgisine göre Danıştayın 3 üncü ve 10 uncu dairelerince alınan bu kararların, uyuşmazlığın esasını çözümlenmekle görevli dairelerce alınması gerektiği yolundaki içtihatların etkisiyle, 6110 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2575 sayılı Kanunda değişiklik yapılmıştır. Yeni düzenlemeyle farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde bulunan idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev uyuşmazlıkları, davanın esasını çözümlenmekle görevli dairece karara bağlanacaktır. Kanunda yapılan bu değişiklik ile görev uyuşmazlığının, konusunda uzman ihtisas dairelerince karara bağlanması hedeflenmekte olup, bu yolla davanın doğru mahkemece ve bir an önce karara bağlanması sağlanmış olmaktadır.

## **2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YETKİLİ MAHKEME SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### **2.1. Farklı Yargı Düzenleri İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “dilekçeler üzerine ilk inceleme” başlıklı 14 üncü maddesinde, dava dilekçelerinin maddede belirtilen sıraya göre ilk incelemeye tabi tutulacağı belirtildikten sonra, görev hususu birinci, yetki hususu ise ikinci sırada sayılmıştır. Yine aynı Kanunun 15 inci maddesinde de görevli ve yetkili olmayan mahkemeye başvurulması halinde davanın görev veya yetki yönünden reddine karar verileceği düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu düzenlemeler bir arada değerlendirildiğinde, davanın görevli olmayan bir mahkemede açılması halinde, bu mahkeme aynı zamanda yetkili olmasa dahi, görev hususu ilk inceleme konuları arasında öncelikli olması nedeniyle, mahkemece, davanın yetki yönünden değil, görev yönünden reddine karar verilir.

Öte yandan, adli ya da askeri yargının görev alanına giren bir davanın idari yargı merciinde açılması durumunda, farklı yargı düzenleri arasında yetki değil, görev hususu tartışma konusu olacağından, yetki yönünden davanın reddine karar verilmesi düşünülemez. Dolayısıyla, uygulamada bu tür yetki uyuşmazlığının çıkması hukuken mümkün değildir.

### **2.2. Aynı Yargı Düzeni İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 2 nci maddesi

uyarınca, Bölge İdare Mahkemeleri bünyesinde, 44 il merkezinde idare, 33 il merkezinde ise vergi mahkemeleri kurulmuştur. Dolayısıyla, İdare ya da vergi mahkemelerinin görev alanına giren bir davanın, farklı illerde bulunan bu mahkemelerden hangisinin yetki alanına girdiğinin belirlenmesi bakımından, söz konusu mahkemelerin aynı veya farklı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresinde bulunup bulunmadığının belirlenmesi ve yetki uyuşmazlıklarının çözüm yollarının açıklanması gerekmektedir.

### **2.2.1. Aynı Bölge İdare Mahkemesinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri**

İdari yargı düzeni içerisinde yer alan idare veya vergi mahkemelerinin aynı Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresi içerisinde bulunması halinde, iki idare ya da iki vergi mahkemesi arasında yetki uyuşmazlığının çıkması ancak, bu mahkemelerin farklı illerde bulunmasına bağlıdır. İdari yargı sistemimizde Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevrelerinin birden fazla ili kapsamı nedeniyle, yetkili olmayan vergi mahkemesinde açılan davada, mahkemece, dava yetki alanı içerisinde görülmezse, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14 üncü ve 15 inci maddeleri gereğince, davanın yetki yönünden reddine karar verilerek, dava dosyası yetkili vergi mahkemesine gönderilir. Dosya kendisine gönderilen mahkeme de kendisini yetkisiz görürse, bu takdirde yetki uyuşmazlığı bağlı bulunulan Bölge İdare Mahkemesince çözümlenir. Bununla birlikte, davanın açıldığı ilk mahkeme kendisini yetkili görerek uyuşmazlığın esası hakkında karar verirse, bu durumda, karara karşı yapılan temyiz veya itiraz başvuruları üzerine Danıştay ya da Bölge İdare Mahkemesince konu hakkında karar verilir. Zira yetkisiz mahkemece karar verilmesi, 2577 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi gereğince bozma nedenidir.

Öte yandan, aynı il merkezinde bulunan iki idare ya da iki vergi mahkemesi arasında yetki uyuşmazlığının çıkması, söz konusu mahkemeler arasında iş bölümü ilişkisi bulunması nedeniyle, hukuken mümkün değildir.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme sorunu genellikle, işlemi tesis eden vergi idaresinin birden fazla olması halinde söz konusu olmaktadır. Örneğin, dahilde işleme izin belgesi kapsamında geçici olarak ithal edilerek, işlendikten sonra Yurt dışına ihraç edilen eşyaya ilişkin olarak, eşyanın Yurda giriş yaptığı, başka bir deyişle ithalat beyannamesinin tescil edildiği gümrük müdürlüğünün, aynı eşyanın işlendikten sonra ihraç edildiği gümrük müdürlüğünden farklı olması halinde, davanın hangi gümrük müdürlüğünün bulunduğu il vergi mahkemesinde açılacağı hususu gündeme gelmektedir. Bu durumda, gümrük yükümlülüğünün, ithalat beyannamesinin tescil edilmesiyle doğması nedeniyle, yetkili mahkeme de, bu beyannameyi tescil eden gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesidir. Dolayısıyla, uygulamada karşılaşılan, bu ve benzeri durumlarda yetkili mahkeme hususunun açıklığa kavuşturulması bakımından, ilgili mevzuatların yeterli açıklıkta düzenlenmesi ve davacı, vekili ve yargı organlarının konu hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir.

### **2.2.2. Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin Yargı Çevresi İçerisinde Yer Alan Mahkemeler Arasındaki Yetki Sorunu ve Çözüm Önerileri**

İdare ve vergi mahkemelerinin farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevreleri içerisinde bulunması halinde, yetki uyuşmazlığı bu mahkemelerin kendilerini davaya bakmaya yetkili görüp görmemesi bakımından ayrılık gösterir.

Öncelikle, farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde olsa dahi, iki ayrı vergi mahkemesinden ilkinde açılan davada, mahkeme kendisini değil, diğer vergi mahkemesini yetkili görürse, 2577 sayılı Kanununun 14 üncü ve 15 inci maddeleri uyarınca davanın yetki yönünden reddine karar vererek,

dosyayı yetkili mahkemeye gönderir. Dosya kendisine gelen vergi mahkemesi de kendisini yetkisiz görürse, bu takdirde yetki uyuşmazlığı, bu mahkemelerin farklı bölgelerde olması nedeniyle, Danıştayın ilgili dairesince çözümlenir. Danıştayın yetkiye ilişkin kararı kesindir. Bununla birlikte, ilk mahkeme yetkili olmamasına rağmen uyuşmazlığın esası hakkında nihai kararını verirse, bu durumda, yetki hususu temyiz veya itiraz yoluyla üst mahkemeye taşınır. Yetkili olmayan mahkemece karar verilmesi kararın temyizen bozulması nedenidir.

İdari yargıda davaya bakmaya yetkili mahkeme sorunu, yukarıda da anlatıldığı üzere genellikle, işlemi tesis eden idarenin hangisi olduğunun belirlenmesi konusunda karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, tarhiyata karşı dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme ve şikayet başvurularının reddedilmesi üzerine açılacak davada yetkili mahkeme, tarh işlemi tesis eden vergi dairesinin bulunduğu il vergi mahkemesi mi, yoksa, şikayet başvurusunu reddeden Gelir İdaresi Başkanlığının bulunduğu yer vergi mahkemesi mi olacaktır. Uygulamada, Danıştay daireleri arasında konuya ilişkin farklı içtihatlar bulunmaktadır. Bazı daireler vergi dairesinin bulunduğu yeri esas alırken, bazıları ise, son işlemi tesis eden Gelir İdaresi Başkanlığının bulunduğu yer vergi mahkemesini yetkili görmektedir. Bu ve benzeri sorunlar, davanın karara bağlanma sürecini uzatması yanında, ilk derece vergi mahkemeleri bakımından içtihat farklılıklarına ve yanlış kararlar verilmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla, vergi mevzuatının ve usul kanunlarının yeterli açıklıkta olması, uygulayıcılar ve konu hakkında yeterli bilgisi olmayan mükellefler açısından yararlı olacaktır.

## SONUÇ

Ülkemizde, 1982 Anayasasının yürürlüğe girmesinin ardından, İdarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun denetiminde en etkin organ olan idari yargı merciilerinin, gerek teşkilat yapısı, gerekse yargılama usulü bakımından düzenlenmesi amacıyla, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girmiştir.

İdarenin yargısal denetiminde uygulanan sistemlerden, idari yargı sistemini benimseyen 1982 Anayasası, bu denetimi, genel mahkemeler dışında yer alan ve ayrı bir yargılama usulü bulunan mahkemelere, yani genel idari yargı merciileri olan idare ve vergi mahkemelerine; bu mahkemelerin itiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemelerine; temyiz mercii olan Danıştaya; ilk ve son derece yargılama yapmakla görevli yüksek mahkeme olan Askeri Yüksek İdare Mahkemesine bırakmıştır.

Türk idari yargı sistemini oluşturan ve yukarıda bahsi geçen mahkemelere, özellikle son yıllarda, hızla artan iş yükünü karşılamak amacıyla yeni idare ve vergi mahkemelerinin eklenmesiyle, bu mahkemeler arasındaki görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda artış gözlemlenmektedir. İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemleri ile hakkı ihlal edilen davacıların haklarının iade edilebilmesi bakımından son derece önemli olan idari davaların, "görev ve yetki" gibi idari yargılama hukukunun usule ilişkin kuralları bakımından, davanın esasına girilmeden reddedilmesinin önüne geçilebilmesi açısından, bu iki usul kuralının incelenmesi ve uygulamadaki noksanlıkların giderilmesi gerekmektedir.

Görev, bir davaya konu itibarı ile hangi yargı merciinin bakacağını belirleyen usul kuralıdır. Yetki kuralı ise, yargı merciinin konu itibarı ile bakmakla görevli olduğu davanın hangi coğrafi alanla sınırlı olduğunu düzenler. Görev kuralı, yetki kuralına göre önceliğe sahiptir. Bu iki kural kamu

düzenine ilişkin olup, davanın her safhasında taraflarca ileri sürülebileceği gibi, mahkemece de re'sen incelenebilir. Dolayısıyla, bir davanın görevli ve yetkili mahkemede açılması, davanın sonuçlanıp karara bağlanabilmesi kadar, usul ekonomisi bakımından da son derece önemlidir.

Biz de bu amaçla, çalışmamızda, idari dava türleri arasında kendine özgü bir dava türü olan “vergi davasının” konusunu oluşturan vergi uyuşmazlıklarının, yargısal aşamada çözümünde görev ve yetki konusunu irdeleyerek; bu kapsamda, idari yargının ve özellikle vergi yargısının görev alanını, mahkemelerin görev alanlarının belirlenmesinde kullanılan kriterleri, görev uyuşmazlıkları ve çözüm yollarını, yetki kuralları ve uyuşmazlıklarını, mercii tayini ve bağlantılı dava gibi diğer usule ilişkin konuları incelemiş bulunmaktayız.

Vergi yargısı alanında, Danıştay ilgili dava daireleri ile 28 il merkezinde Bölge İdare Mahkemeleri ve 33 il merkezinde vergi mahkemeleri faaliyette bulunmaktadır. Bu mahkemelerde açılan davaların bir çoğu vergiye ilişkin işlemlerle ilgili olmakla birlikte, bazı davaların konusu itibarıyla vergi davası mı yoksa idari dava mı olduğu tartışmalıdır. Yine bir davanın hangi yer vergi mahkemesinde karara bağlanacağı hususu da tartışma konusudur. Bir idari davanın vergi davası olup olmadığı, vergi davası ise, yetkili vergi mahkemesinin hangisi olduğu yolundaki tartışmanın sebebi ise, ilgili Kanunların yetersizliği, davacı ve davalı tarafların vekilleri de dahil konu hakkında bilgisiz olmaları ve yargı mercilerinin hala görev ve yetki konusunda yerleşmiş içtihadı sahip olamamasıdır.

Bu bakımdan, vergi yargısında genel anlamda görev ve yetki kurallarının düzenlendiği 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu gibi konuya ilişkin özel düzenlemeler getiren kanunlar arasındaki çelişkilerin giderilmesi gerekmektedir. Zira, aynı konudaki farklı düzenlemeler, davacı kadar, işlemi tesis eden idareyi de yanıltmakta ve ortaya çıkan işlemin vergi mahkemesinin görev alanına girip girmediği tartışma konusu olmaktadır. Diğer taraftan,

yazılı yargılama yapan ve dosyada bulunan bilgi ve belgeler doğrultusunda karar veren vergi mahkemelerinin, açılan davada görevli ve yetkili olup olmadığı hususunda sağlıklı kararlar verebilmesi bakımından, işlemi tesis eden idare kadar, davacı ve vekiline de görev düşmektedir. İdare, vergi mevzuatına uygun işlemler tesis ettiği ve davacı da bu işlemlere karşı usulüne uygun davalar açtığı takdirde sorunun çözümü daha kolay olacaktır.

**KAYNAKÇA**

**ACİNÖROĞLU**, Serkan: "**Vergi Davasının Hukuki Niteliği**", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009, s. 191-207.

[http://edergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/art\\_icle/view/2888/2784](http://edergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/art_icle/view/2888/2784).

(E.T.10.5.2011)

**AĞAR**, Serkan : "**Vergi Davalarının Hukuki Niteliği**",  
[www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm](http://www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm) (E.T. 3.3.2011)

**AKDOĞAN**, Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitap Evi, Ankara, 2003.

**AKSOY**, Şerafettin : **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

**ALANGOYA**, H. Yavuz **YILDIRIM**, A.Kamil : **Medeni Usul Hukuku Esasları**, Alkım Yayınları, İstanbul, 2004.

**YILDIRIM**, Nevhis Deren **ALVER**, Cemil : **Açıklamalı İçtihatlı Gerekçeli İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Şafak Yayıncılık, Ankara, 1993.

**ANADOLU**, F. Kerim: **İdari Yargıda Görev ve Yetki**, Ankara, 2003.

**ARSLAN**, Mehmet: **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Alfa Yayınları, Şubat 2002.

**AYAN**, Mehmet ve Diğerleri : **Hukuk Bilimine Giriş**, 3. Baskı, Konya, 1997.

**ASLAN**, Zehredin; **BERK**, Kahraman **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2006.

**AYDIN, Selman:** “**4458 Sayılı Gümrük Kanununa Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri**”, Yaklaşım Dergisi, Y. 8, S.91, Temmuz 2000.

**AYGÖRMEZ, Murat:** **Vergi Yargılama Hukukunda Görev ve Yetki**, XII Levha, 1. Baskı, İstanbul, Ocak 2010.

**BALCI, Tamer :**“**6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Uygulamasında Mal Bildiriminde Bulunmama Fiili ve Hapsen Tazyik Yaptırımı**”, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2009, S.251.

**BAŞARAN, Funda :**“**Anayasa Temelinde Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı**”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 118, Temmuz, 1998.

**BENLİ, Salih :**“**İdare Hukuku İçinde Vergi Yargısının Görev Alanı**”, Adalet Dergisi, S.34, Mayıs 2009, s.27-49.

**BERK, Kahraman:** **İdari Yargılama Usulü Kanunu Kapsamında İlk İnceleme**, İstanbul, Alfa, 2008.

**BİLGE, Necip:** **Medeni Yargılama Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967.

**BİLİCİ, Nurettin:** **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2004.

**BULUTOĞLU, Kenan:** **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1978.

**CANDAN, Turgut :**“**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, Dan. Der., Y.14,S.54-55,1984.s.31-40.

**CANDAN, Turgut :****Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ocak 2001.

**CANDAN, Turgut :****Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim, 2006.

**CANDAN**, Turgut :**Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ocak, 2011.

**ÇAĞAN**, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

**ÇAĞAN**, Nami : “**1982 Anayasası’nda Vergilendirme**”, Prof. Dr. Fadıl Sur’a Armağan, AÜSBF Yayınları: 522, Ankara 1983.

**ÇELİK**, Binnur : **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ankara 2000.

**ÇİLİNGİR**, Ali İhsan Özgür; **YILDIRIM**, Murat : “**Meslek Mensubunun Denetiminden Doğan Sorumluluğu**”,  
[www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=534](http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=534) (E.T. 10.3.2011)

**ÇOKAR**, Zuhâl: “**Genel olarak Görev ve Yetki Konusu**” İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Yıl:6, Sayı:1-3, Aralık 1985.

**COŞKUN**, Sabri; **KARYAĞDI**, Müjgan : **İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihat Yorumlar**, Seçkin, Ankara 2001.

**DARENDELİ**, Vahap: **Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi İçtihatları Işığında Adli Yargı Yerlerinde Görülen İdarî Uyuşmazlıklar ve Davalar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2004.

**DEMİR**, Oğuzhan: “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt VIII, Sayı 3-4, 2004, s.185-234.

**DEMİR**, Oğuzhan: “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007, s.219-256.

**DEMİRKAN**, Uçar: “**6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu’ndaki Ceza Hükümleri**”, Lebib Yalkın Yayınları, S. 120, Aralık 2002.

**DERDİMAN**, R. Cengiz: **İdari Yargının Genel Esasları**, Aktüel Yayınları, İstanbul 2004.

**DİNÇ**, M. İlhan: “**Olumsuz Görev Uyuşmazlığının Çözümü İçin Uyuşmazlık Mahkemesine Başvuru**” Dan. Der., Ankara 1985, S. 58-59.

**DOĞRUSÖZ**, M. Ezhan: “**Pişmanlık ve Islah Müessesesi-Mücbir Sebep Kavramı**”, Yaklaşım, Makale No: 3580, Nisan 2003.

**DURAN**, Lütfi: “**İdari Yargı Adilleşti**”, İdari Hukuku ve İlimleri Dergisi, Sarıca’ya Armağan, Y.3, S.1-3, İstanbul 1983.

**ESEN**, Ahmet : **Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Erk Basımevi, Ankara, 1983.

**GEREK**, Şahnaz; **AYDIN**, Ali Rıza: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin, Ankara 2005.

**GÖZLER**, Kemal: **İdare Hukuku**, C. 1, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003.

**GÖZÜBÜYÜK**, Şeref: **İdari Yargı**, Türkiye Ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No.116, Sevinç Matbaası, Ankara 1970.

**GÖZÜBÜYÜK**, Şeref: **Yönetmelik Yargı**, 5. Baskı, Siyasal Yayınları, Ankara 1982.

**GÖZÜBÜYÜK**, Şeref: **Yönetim Hukuku**, Siyasal Yayınları, Ankara 1983.

**GÖZÜBÜYÜK**, Şeref: **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 10. Bası, Ankara, Ocak 1996.

**GÖZÜBÜYÜK**, A.Şeref: **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 24. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Mart 2006.

**GÖZÜBÜYÜK**, A.Şeref; **TAN**, Turgut: **İdare Hukuku Genel Esaslar**, C.2 İdari Yargılama Hukuku, Güncelleştirilmiş Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2003

**GÜL**, Ahmet :”**İdari Yargıda Yargı Yolu, Görev ve Yetki Sorunları**”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, 2003.

**GÜMÜŞ**, Erhan: “**Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme İle İlgili Hükümet Tasarrufları**”, Vergi Dünyası, Ekim 2005, S.290.

**GÜNDAY**, Metin: **İdare Hukuku**, 8. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2003.

**HONDU**, Selçuk: ” **Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları**”, Dan. Der., Y. 15, S. 56–57, Ankara 1985.

**HONDU**, Selçuk: “**İdarî Yargı Alanındaki Mahkemeler Arasında Görev ve Yetki İlişkileri**”, Dan. Der., Y. 18, S. 68–69, 1988.

**KALABALIK** Halil: **İdarî Yargılama Hukuku**, Değişim Yayınevi, İstanbul 2003.

**KANETİ** Selim : “**Vergi Usûl Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması**”, Vergi Dünyası, S. 123, Kasım 1991, s. 35-48.

**KANETİ** Selim: **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/87.

**KANETİ**, Selim: **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul, 1989.

**KARAKOÇ**, Yusuf : **Vergi Yargılaması Hukuku**, İstanbul, 1995.

**KARAKOÇ**, Yusuf : **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

**KARAKOÇ**, Yusuf :**Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları: Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007.

**KARAVELİOĞLU**, Celal :**Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, C. II, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2006.

**KIRBAŞ** Sadık: **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2001.

**KIZILOT**, Şükrü: **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C. 3, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996.

**KIZILOT**, Şükrü; **ŞENYÜZ**, Doğan; **DÖNMEZ**, Recai: **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007.

**KIZILOT**, Şükrü; **KIZILOT**, Zuhâl : **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 13. Baskı, Ankara, 2008.

**KOCAHANOĞLU**, Osman Selim: **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar,(Sorunlar Çözümler)**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982.

**KURU**, Baki: **Hukuk Muhakemeleri Usulü Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

**KURU**, Baki :**Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Demir Demir, Altıncı Baskı, C.1, İstanbul 2001.

**KURU**, Baki; **ARSLAN**, Ramazan; **YILMAZ**, Ejder: **Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı**, 15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2004.

**MUTLUER**, Kamil :**Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Ocak 2006.

**ODYAKMAZ**, Zehra; **KAYMAK**, Ümit; **ERCAN**, İsmail: **İdari Yargı**, 2. Sayfa, Ankara, 2007.

**OĞURLU** Yücel: "Vergi Yargılamasında Vergi **Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri**", AÜEHFD, C. 1, S. 1, 1997.

**ONAR**, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

**ÖNCEL**, Mualla; **KUMRULU**, Ahmet ;**ÇAĞAN**, Nami: **Vergi Hukuku** 14. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, Nisan 2007

**ÖZ**, Ersan: **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

**ÖZAY**, İlhan: **Yargısal Korunma**, Alfa Yayınevi, 2. Baskı, Kasım 2001.

**ÖZBALCI**, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2003.

**ÖZBALCI**, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ağustos 2003.

**ÖZER**, Atilla: **Gerekçeli ve 1961 Anayasası ile Mukayeseli 1982 Anayasası**, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınları, 1983.

**ÖZTÜRK**, K. Burak: **“İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”** Prof. Dr. Muallâ Öncel’ e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, C.II, Ankara, 2009.

**ÖZYER**, Mehmet Ali: **“Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, Mart 2008.

**PEKCANITEZ**, Hakan; **ATALAY** Oğuz; **ÖZEKES** Muhammet: **Medeni Usul Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.

**SABAN**, Nihal: **Genel Kısım Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2003.

**SERİM**, Nilgün: **“6183 Sayılı Kanuna Göre Üçüncü Şahıslardaki Menkul Malların Alacak ve Hakların Haczi”**, Vergi Sorunları Dergisi, S.235, Nisan 2008.

**SÖNMEZ**, Erdal; **AYAZ**, Garip: **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

**SÖNMEZ**, Erdal: “**Tarhiyatı Gerektirmeyen Vergisel İşlemler (Zarar Azaltımı, Devreden Kdv Tutarlarının Düzeltilmesi Gibi) Dava Konusu Yapılabilir**”, [http://www.sinerjiymm.com.tr/makaleler/2008/2152\\_31.pdf](http://www.sinerjiymm.com.tr/makaleler/2008/2152_31.pdf).

(E.T. 16.3.2011)

**TAŞ**, Metin: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları**, Bursa 1997.

**TAŞ**, Metin: **Vergi Yargısı**, 2. Bası, Ekin Kitabevi, Ankara 2005.

**TAŞDELEN**, Aziz: “**Genel İcra Hukuku İle Karşılaştırmalı Kamu İcra Hukukunda Hacizde İstihkak İddiaları ve Davaları**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2004, C.53, S.2.

**TAŞKAN** Yusuf Ziya: “**Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yöntemlerinin Alternatif Değeri**” Vergi Sorunları Dergisi, Y.30, S.221, Şubat 2007.

**TAVŞANCI**, Aykut: “**Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası**”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 189, Haziran 2004.

**TEKGÜNDÜZ**, Metin: “**İdari Dava Türleri ve Vergi Davası**”, Danıştay Dergisi, S:50-51, 1983, s.56-59.

**TEKİN**, Cem: “**Amme Alacağıın Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Uyuşmazlıkların Çözümünde Adli Yargı Organlarının Görevli Oldukları Davalar**”, Vergi Sorunları Dergisi, S.182, Kasım 2003.

**TERLEMEZ**, Birol; **BAHTİYAR**, Mustafa: **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, İstanbul, 2001.

**TOMUL**, Ahmet: “**Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Vergi Mahkemesi Sorunu**”, Yaklaşım, Y.15, S.180, Aralık 2007.

**TOPUZ**, İbrahim; **ÖZKAYA**, Kadir : **Açıklamalı- İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002.

**TOSUNER**, Mehmet; **YERELİ**, Ahmet Burçin: **Türk Vergi Hukuku**, (Yayınevi Belirtilmemiş), İzmir 1996.

**TURMANGİL**, Civan: **“Vergi Davasının Hukuki Niteliği”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi., Y.1982-1987, C.XXXIX, S.1-4.

**TÜNAL**, S. Selman: **“6183 sayılı A.A.T.U.K. Kanun Vergi Alacağıının Takip ve Tahsili”**, Vergi Dünyası Dergisi, S.152, Nisan 1994.

**ULUATAM**, Özhan :**Örnekler Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

**UYAR**, Talih: **“İcra Hukukunda ‘İstihkak İddiası’ Kavramı”**, İstanbul Barosu Dergisi, C.79, S.6, 2005.

**ÜNSAL**, Hilmi: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara 2008.

**ÜREL**, Gürol: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.

**ÜREL**, Gürol: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007.

**YAMAN**, Murat: **İdari Yargı Dava Rehberi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2009.

**YAŞİN**, Mehmet: **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül 2006.

**YENİCE**, Kazım; **ESİN**, Yüksel: **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Nisan Ankara,1983.

**YERELİ**, Ahmet Burçin: **“Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”**, Vergi Dünyası Dergisi, S.237, Mayıs 2001.

**YERLİKAYA, G. Kürşat: Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005.

**YILMAZ, Ejder: Hukuk Sözlüğü**, Genişletilmiş 6. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 2001.

## ÖZET

**BORA ÖRNEK, Ayşegül**

**Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümünde Görev ve Yetki**

**Yüksek Lisans Tezi / Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı**

**Ankara, 2011**

İnceleme konumuz “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamada Çözümünde Görev ve Yetki”dir.

Görev kuralları, bir davaya konu itibarıyla hangi yargı merciinin bakacağını belirleyen usul kurallarıdır. Yetki ise, yargı merciinin konu itibarıyla bakmakla görevli olduğu davanın hangi coğrafi alanla sınırlı olduğunu düzenleyen usul kuralıdır. Kamu düzenine ilişkin olan görev ve yetki kuralları yargılama hukukumuzda özel öneme sahiptir. Dolayısıyla, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, idare mahkemelerine göre, özel görevli mahkemelerden oluşan vergi yargısında; her geçen yıl artan iş yükü ve mahkeme sayısı da dikkate alındığında, yargılama usulü hukukunun “görev ve yetkiye” ilişkin kurallarının daha detaylı incelenmesi gerekmektedir.

### **Anahtar sözcükler:**

- 1.Vergi Uyuşmazlıkları
2. Vergi Mahkemesi
3. Usul
- 2.Görev
- 3.Yetki

**ABSTRACT****BORA ÖRNEK, Ayşegül****Jurisdiction and Authority at the Legal Remedy of Tax Conflict at Juridical Phase****Postgraduate Thesis / Department of Public Law****Ankara, 2011**

Our subject of thesis is “jurisdiction and authority at the legal remedy of tax conflict at juridical phase “ Rules of jurisdiction are rules of procedure that determines what judicial authority rule a case according to the subject of case. Authority is a rule of procedure that settles the judicial authority on the subject of the case that liable to look after about the limitations of the geographical area. Rules of authority and jurisdiction related to public order have a particular importance in our procedural law so at the legal remedy / solution of tax conflict according to administrative courts, at the tax courts that comprised of courts of special duties and taking work load into account that increases every year and number of the courts, the rules of proceeding about the authority and duty needs to be examined in detail.

**Key words:**

1. Tax Conflicts
2. Tax Court
3. Procedure
4. Jurisdiction
5. Authority