T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ YARGILAMA USULÜNDE VERGİ USUL KANUNUNUN UYGULANMASI

Hazırlayan: AKİF ÇELİK

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI

EDİRNE

2014

T.C.

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ YARGILAMA USULÜNDE VERGİ USUL KANUNUNUN UYGULANMASI

Hazırlayan: AKİF ÇELİK

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI

EDİRNE

2014

T.C. YÜKSEKÖĞRETĠM KURULU TEZ MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

Referans No	
Yazar Adı / Soyadı	AKİF ÇELİK
Uyruğu / T.C. Kimlik No	T.C. 36679613180
Telefon / Cep Telefonu / e-Posta	0-507/522-7502 ab102685@adalet.gov.tr
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Vergi Yargılama Usulünde Vergi Usul Kanununun Uygulanması
Tezin Tercümesi	Tax Proceedings in the Tax base for the implementation of the Law on
Konu Başlıkları	Hukuk, Vergi
Üniversite	Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2014
Sayfa	145
Tez Danışmanları	Yrd.Doç.Dr. Aykut Tavşancı
Dizin Terimleri	Vergi Yargılamasında Vergi Usul Kanunu
Önerilen Dizin Terimleri	
Kısıtlama / Kısıt Süresi	Yok

Yukarıda başlığı yazılı olan tezimin, ilgilenenlerin incelenmesine sunulmak üzere Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından arşivlenmesi, kağıt, mikrofilm veya elektronik formatta, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda tamamen veya kısmen çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezimle ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) ve erteleme talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

04.06.2014

İmza

Hazırlayan : Akif ÇELİK

Tezin Adı: Vergi Yargılama Usulünde Vergi Usul Kanunu'nun Uygulanması

ÖZET

Vergi yükümünün Anayasa'ya uygun kanunlarla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması anlamına gelen vergilerin kanuniliği ilkesi, aynı zamanda vergilerin kanunlara uygun olarak alınmasını da gerektirmektedir. İşte, vergi kanunlarının uygulanması aşamasında idarenin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk denetimine tâbi olması hem hukuk devleti ilkesinin hem de vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir.

Hukuka uygunluk denetimi yapılırken işin esasından önce yargılama hukukunda usul incelemeleri öncelikle ve ivedilikle gelir. Vergi yargılaması açısından da usul hukukuna ilişkin olarak değişik kanunlarda yer alan düzenlemelerin birlikte dikkate alınması ve vergi yargılamasının bu doğrultuda icra edilmek suretiyle daha sonra işin esasının incelenmesine geçilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Danıştay, idari yargılama hukuku, vergi usul hukuku, idari işlem, maddi gerçek.

Prepared by: Akif ÇELİK

Name of theis: Tax Proceedings in the Tax base for the implementation of the Law on

ABSTRACT

The principle of legality of tax which means tax come into effect, amend and annul by constitutuonal laws necessitates levying taxes consistent with the law. Controlling of administrative acts in terms of consistent with the law while implamenting of tax law is mandatory for the rule of law and the principle of legalty of tax.

Procedural analysis is made primaly and urgently before analysing of events while controling acts in terms of consistent with the law in jurisdiction. It is necessory that firstly regulations placing different acts corresponding procedural law must be taken into consideration and then must be passed to analysing of events accerding to theese procedural regulation in tax junisdiction.

Key words: Turkısh Councıl of State,, administrative law, tax procedural law, administrative act, tangible essence

ÖNSÖZ

Kanunla konulan vergilerin, mükelleflere uygulanması halinde mükellefler ile üstün kamu gücünü kullanan idare arasında uyuşmazlık çıkması halinde, bunun yargısal anlamda çözüm merci ve hukukilik denetimi muhakkak ki bağımsız mahkemelerce yapılmaktadır. Mahkemelerce bu denetim yapılırken iki aşama üzerinde hareket edilmektedir. Bunlardan birincisi usule ilişkin, diğeri ise esasa ilişkin aşamadır.

Usule ilişkin aşama, davanın esastan çözümü öncesinde, öncelikle katedilmesi gereken bir yol olup bu aşamada belli ilke ve kriterlere bağlanmıştır. İşbu tezin çatısını da oluşturan vergi yargılama usulü dediğimiz bu aşamada dikkat edilmesi gereken kanunlar nelerdir ve bu kanunlar arasında uygulama önceliğinin nasıl sağlanacağı çalışmamızın esasını oluşturmaktadır.

Çalışmamız iki bölümden teşekkül olup ilk bölümde, vergi yargılama usulünün mevzuatımızda yeri ortaya konulduktan sonra genel işleyişi ve ilkeleri değerlendirilmiştir. İkinci bölümde ise, yargıya intikal eden bir vergi uyuşmazlığının çözümü esnasında vergi yargılama usul hukuku konusunda da kimi bazı hükümler içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu bu yönden araştırılacak ve sonuçta bir vergi yargılaması sırasında görevli ve yetkili yargı organlarının usul yargılaması sırasında hangi düzenlemeleri esas alması gerektiği hususu gerek yerel mahkeme kararları gerekse de Danıştay kararları da gözetilmek suretiyle incelenecektir.

Tezin hazırlanması aşamasında sürekli desteğini ve ilgisini gördüğüm ***Hocam Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI'ya***; tezin yazımında ve son şeklini almasında fikirlerinden yararlandığım meslektaşım sayın Sertkan ERDURMAZ'a ve bana manen destekte bulunan eşim Ayşe ÇELİK ve çocuklarım Arife ve Z. Neva ÇELİK'e teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

Özet…….ı

Abstract…….ıı

Önsöz……...…….ıı

Kısaltmalar…….……..……vı

GİRİŞ……..……...1

BİRİNCİ BÖLÜM……4

1. YARGI DÜZENİ İÇİNDE VERGİ YARGISININ YERİ…….**4**

1.1. İdari Yargı İçerisinde Vergi Yargısının Yeri …….…….……7

1.1.2. Türk Vergi Yargısı ve Vergi Davaları…….....11

1.1.2.1.Vergi Yargılama Organları…….....…..13

1.1.2.1.1.Danıştay ve Görevleri……..….……..13

1.1.2.1.2.Bölge İdare Mahkemeleri ve Görevleri……..…..16

1.1.2.1.3.Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri…….....17

1.1.2.2.Vergi Davası**…….……..…….**19

1.1.2.2.1.Dava Açma Usulü…….....21

1.1.2.2.2.Davaların İncelenmesi ve Karara Bağlanması…….……26

1.2. Vergi Yargılama Usulü ve İlkeleri…….……...…...……..…….…..27

1.2.1.Resen Tahkik İlkesi……..……..….....28

1.2.1.1.Resen Tahkik Kapsamında

İspat ve Delil Müessesesi…….…31

1.2.1.2.Mükellef Kesiminde Oluşan Deliller……...34

1.2.1.2.1.Bildirim ve Beyannameler…….....34

1.2.1.2.2. Defterler, Kayıtlar ve Belgeler……....35

1.2.1.2.3. Karineler……..36

1.2.1.2.4. Özel Sözleşmeler……37

1.2.1.3.Vergi İdaresi Kesiminde Oluşan Deliller……....38

1.2.1.4.Yargı Yerlerinde Delil Oluşması……41

1.2.1.5.Vergi Hukukunda İspat Külfeti……..……43

1.2.2.Yazılılık İlkesi Ve Tanık Beyanının Geçersizliği……..……..44

1.2.3.Toplu Yargılama Usulü İlkesi…….…….....54

1.2.4.Yargılamanın Açıklığı İlkesi……..…….....56

İKİNCİ BÖLÜM…….…….……57

2.VERGİ USUL KANUNU VE VERGİ YARGILAMA USUL HUKUKUNDAKİ YERİ……...57

2.1.Vergi Usul Kanunu'nun Niteliği ve Kapsamı…….…...57

2.2.Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Yargılama Usulüne İlişkin Düzenlemeler……..……..…..60

2.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Atfın İncelenmesi…….…….…….60

2.2.2. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Yargılama Usulüne İlişkin Ortak Hükümler……...……..……66

2.2.2.1. Davanın Konusu……..…….....70

2.2.2.1.1.Dava Konusuna İlişkin Özel Durumlar…….....72

2.2.2.1.1.1. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılan Davalar…….....72

2.2.2.1.1.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ya da Temin Edilememesi Üzerine Açılacak Davalar..74

2.2.2.1.1.3.İhtirazi Kayıt ile Yapılan Beyan ve Dava……..76

2.2.2.2.Dava Açma Süresi……...……86

2.2.2.3.Dava Açma Ehliyeti……..…...89

2.2.2.4.Kesin ve Yürütülebilir Olan Vergisel İşlemler ……96

2.3. Vergi Yargısında Duruşma...…… …….....100

2.4. 213 Sayılı Kanunun Mükerrer 49.Maddesi…….....……101

2.5.Düzeltme-Şikayet Müessesesi Ve 2577 Sayılı Kanun'da Yer Alan İdari Başvuru Yollarının Vergi Yargılamasında Tatbik Sorunu Değerlendirilmesi…….....108

2.5.1.Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi İsteminin Reddi Üzerine Açılan Davalar…… ..108

2.5.2.Genel Olarak 10.Maddenin Tatbik……111

2.5.3.Genel Olarak 11.Maddenin Tatbiki……..……..…116

2.5.4.2577 Sayılı Kanunun 10 ve 11.Maddeleri ile 213 Sayılı Kanun'un Düzeltme Hükümlerinin Vergi Yargılamasında Tatbik Sorunu…….….120

2.6. İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilmesi Yasağının Vergi Yargılamasında Değerlendirilmesi…..……..…128

2.7. 2577 Sayılı Kanun (İYUK) İle 213 Sayılı (VUK) Kanunun Yargılama Sırasında Tatbik Sorunu……..……..…...132

2.7.1. Özel Kanun ve Genel Kanun İlişkisi……..……...……..132

2.7.2. Önceki Kanun ve Sonraki Kanun İlişkisi…….134

2.8.Vergilendirme İlkeleri Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi…140

SONUÇ……...……144

KAYNAKÇA…….144

KISALTMALAR

AATUHK……...Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AY……...Anayasa

a.g.e.....……..Adı geçen eser

a.g.m……..…… .Adı geçen makale

BİM……..……..Bölge İdare Mahkemesi

BİİVMK…….Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

bkz.………... Bakınız

D……..Daire

E…….Esas

HMK……Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İYUK……...İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV……..Katma Değer Vergisi Kanunu

m……Madde

s……Sayfa

sy…….Sayılı

TL……Türk Liras

vd.……… …….ve devamı (sayfalar)

VDDK……. Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK……..Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Hukuk devleti ilkesi, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasının yanında, yasama ve yargı organlarının koydukları kuralların ve verdikleri kararların da hukuka uygun olmasını gerektirmektedir. Zira hukuk devletinde, devlet yalnız hukuk kurallarını koyan bir varlık değil, koyduğu hukuk kurallarına uyan, onlarla kendini bağlı sayan bir varlıktır.[1]

1982 Anayasa'sının üçüncü kısmının üçüncü bölümü "yargı" başlığını taşımaktadır. Yargı görevi, devletin üç temel fonksiyonundan biridir. Bilindiği üzere devletin yasama ve yürütme yetkisinin yanında yargı yetkisi de vardır. Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır.

Türk hukuk doktrininde birbiriyle örtüşen tanımlara yer verilmiştir. Anayasa'nın 2. maddesinde "Cumhuriyetin nitelikleri" arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, tüm organları (yasama, yürütme, yargı), kurum ve kuruluşlarıyla hukuka bağlı olan, idare edilenler kadar idare edenlerin ve özellikle idarenin kendisinin de hukuk kurallarıyla sınırlandığı devlettir. Bu kavram, en kısa tanımıyla, vatandaşların hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatmaktadır.[2]

İdarenin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Bu denetimin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi sadece tarafların menfaatlerini değil, kamunun menfaatini de ilgilendirmektedir. Zira, idari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukuku birer kamu hukuku dalıdır ve vergi yargılaması ile gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimi, aslında davanın

[1] A.Şeref Gözübüyük,*Yönetsel Yargı,* Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.361.
[2] Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku***,** Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara 1998, s. 89.

taraflarının hak ve menfaatlerini aşan bir durum ortaya koymaktadır.[3]

İdare hukukunun "statüler hukuku" olması nedeniyle, idare hukuku alanında eylemlerden çok idarenin işlemleri önem kazanmaktadır. İdare, yasal düzenlemeler uyarınca yükümlülüklerini yerine getirme ve özellikle kamu hizmetlerini gidebilmek için hukuk düzeninde sonuç doğuran işlemler yapmaktadır.[4] Vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi vergi yargısı organlarınca yapılmaktadır. Dolayısıyla, vergi yargısı, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin, yani vergilendirme işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözüm arayışları literatürümüzde "mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargısı, vergi yargılaması" gibi terimlerle ifade edilmektedir.

Vergi yargılamasında amaç, maddi gerçeğe ulaşmaktır. Bunun bir sonucu olarak, vergi yargıcı, tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı değildir ve re'sen araştırma yapma yetkisi ve hatta görevi ile donatılmıştır. Hakimin tamamen aktif bir konumda olduğu bu sisteme, *"tahkik usulü"* adı verilmektedir. [5]

Vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargı 1982 Anayasa'sının 125 ve 155. maddelerde ifade edilmiştir. Anayasa'nın 125. maddesinde, idarenin sorumluluğu dile getirilirken idarenin işlemleri ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olduğundan bahsedilerek dolaylı idari yargıya değinilmiş, buna ilaveten 155. maddesinde ise idari yargı yüksek mahkemesi olarak Danıştay belirtilmiş ve idari mahkemelerin kararlarının son inceleme mercii olduğundan bahisle idari yargı somutlaştırılmıştır.

İdari yargının teşkilat şekli ve çalışma usulü ise esas itibariyle 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri

[3] Erol Çırakman, *Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması*, Ankara, 1982, s. 105.
[4] İlhan Özay, *Gün Işığında Yönetim, Alfa Yayınları*, İstanbul;s.371
[5] Celal Karavelioğlu, *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, 4. Baskı, Trabzon 1999, s. 635.

ve Vergi Mahkemelerinin kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Ancak idari yargı bünyesinde yer alan vergi yargılaması için de anılan kanunların temel kanunlar olmasına rağmen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da vergi yargılamasında dikkate alınması gereken usul kurallarının bulunduğu görülmektedir. Bu açıdan vergi yargılaması organlarının önüne gelen uyuşmazlığın çözümü esnasında yargılama yaparken öncelikle usule ilişkin değişik hükümler içeren 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunları mı yoksa 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeleri mi öncelikle dikkate alacaktır?

Çalışmamızda, Türkiye'de idari yargı teşkilatı düzenine dahil olan vergi yargılamasının usule ilişkin işleyişi hakkında 2575, 2576 ve 2777 sayılı Kanunlar kapsamında incelemelerde bulunulduktan sonra vergi yargılama usul hukuku konusunda da kimi bazı hükümler içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu bu yönden araştırılacak ve sonuçta bir vergi yargılaması sırasında görevli ve yetkili yargı organlarının usul yargılaması sırasında hangi düzenlemeleri esas alması gerektiği hususu gerek yerel mahkeme kararları gerekse de Danıştay kararları da gözetilmek suretiyle incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde, öncelikle çalışmanın ana konusu olan vergi yargısının genel yargı düzeni içerisindeki yeri belirlendikten sonra vergi yargılaması organları ve görevleri izah edilecektir. Takiben ise vergi yargılama usulü hakkında ve vergi yargılamasının kendine has işleyişi ve özellikleri hakkında temel bilgiler verilecektir ki bu bilgiler ışığında ikinci bölümde maddi bir vergi kanunu niteliğinde olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen yargılama hukukuna ilişkin durumların mukayesesi ve değerlendirilmesi yapılacaktır.

1. YARGI DÜZENİ İÇİNDE VERGİ YARGISININ YERİ

Yargı (kuvveti), yasama ve yürütme kuvvetlerinin yanında üçüncü kuvveti teşkil eder. Yargı yetkisi, Türk Milleti adına, bağımsız mahkemelerce kullanılmaktadır. Yargı deyimi genellikle "hukuk kurallarının bağımsız ve tarafsız mahkemelerce belli bir olaya uygulanmasını" ifade eder. O halde yargılama hukuku, yargı yetkisini kullanan organların (mahkemelerin) adalet dağıtırken izleyecekleri yöntemleri (usulleri) gösteren hukuk kurallarının tümünden oluşmaktadır.

Yargı kavramı en basit olarak "hukuk kurallarının bağımsız ve tarafsız mahkemelerce belli bir olaya uygulanması suretiyle hukuki uyuşmazlıkları kesin olarak karara bağlamak" şeklinde ifade edilebilir. Yargılama bir konunun, kanundaki usul ve şartlar altında harekete geçen yargı merciince, iddia, savunma ve bunlardan çıkarılan karar aşamasına kadar, öngörülen usul ve araçlardan yararlanılarak araştırılması ve sonuçlandırılması işlemleridir.[6]

Genel olarak usul hukuku, bir hakkın yargı organı önünde ne şekilde ve nasıl istenileceği, bu amaçla da hakkın nasıl savunulması gerektiği, hangi usul ve esaslar dahilinde hakkın elde edilmesi gerektiğine ilişkin olarak belirlenen yöntem

[6] Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı,* Ekin Yayınevi, Bursa, 2010. s. 1.

ve kurallar zinciri olarak tanımlanabilir.

Yargı (yargısal faaliyet) biri organik ve şekli, diğeri maddi anlamda olmak üzere iki noktadan hareket ederek tarif edilebilir. Organik ve şekli anlamdaki tarifin ölçüsü, faaliyette bulunan makamdır. Buna göre, mahkemelerin her türlü faaliyeti yargısaldır. Böyle bir tarif, şüphesiz yargı kavramını aydınlatmak için yeterli değildir. Çünkü mahkemelerin bütün (her türlü) faaliyeti yargısal değildir; mahkemelerin, kalem (yazı) işlerinin yürütülmesi ve personelin yönetimi gibi idari faaliyetleri de vardır. Organik ve şekli anlamdaki tarifin başlıca faydası, bize ekseriya faaliyetin başlangıcını haber verebilmesindedir. Genel olarak organik anlamda yargıya "yargı organı", fonksiyonel anlamda yargıya ise "yargı fonksiyonu" denilmektedir.

Bir mahkemenin gerçekten yargısal faaliyette bulunup bulunmadığını anlayabilmek için, yargının maddi anlamdaki tarifine başvurmak gerekir. Maddi anlamda yargı, objektif hukukun (maddi hukuk kurallarının) bağımsız hakimler (mahkemeler) tarafından belli bir olaya uygulanmasıdır; mesela bir davanın görülmesi ve karara bağlanması gibi.

Yargı çeşidi deyimi hukuk dilimize yabancıdır. Biz bununla hukuki nitelikleri bakımından bir bütün teşkil eden işlerin ayrı bir yargılama usulüne tabi kılınmış olmalarını anlıyoruz. Yani hukuki nitelikleri bakımından bir bütün teşkil eden (yargısal işler) bir yargı çeşidinde (kolunda) toplanır ve bunlar hakkında o yargı çeşidine özgü yargılama usulü uygulanır. Mesela, ceza yargısı ayrı bir yargı çeşididir; bu yargı mahkemelerin ceza işlerine ilişkin faaliyetleri kapsar ve ayrı bir yargılama usulüne sahiptir. Bunun gibi idari yargı ve askeri ceza yargısı da birer yargı çeşididir (koludur).[7]

Maddi anlamdaki yargı (ki genellikle yargı denince madde anlamdaki yargı akla gelir) çeşitli kollara ayrılmaktadır. Türkiye'de yargı örgütü tek tür olmayıp

[7] Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 1994, s.52

kollara ayrılmıştır. Kararları aynı mahkemede temyiz edilen mahkemelerin oluşturduğu topluluğa "yargı kolu" ya da "yargı düzeni" denir. Dolayısıyla Türkiye'de yüksek mahkeme sayısınca yargı kolu bulunmaktadır. Türk yargı sistemi, Anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, uyuşmazlık yargısı, seçim yargısı, askeri ceza yargısı ve askeri idari yargı olmak üzere başlıca yedi yargı kolu üzerine tesis edilmiştir. Bunlardan beşi sivil, ikisi askeri yargı şeklinde teşkilatlanmıştır. Bu yargı türlerinden her biri diğerlerinden bağımsız olduğundan aralarında derece farkı yoktur.[8] Ancak, hemen belirtelim ki, bunlardan adli yargı (adalet yargısı) diğerlerine oranla genel yargı niteliği taşımaktadır.

Bu yargı kollarından vergi yargısının da içerisinde bulunduğu idari yargı, devletin merkezi yönetim ve yerel yönetim sistemleri içinde örgütlenmiş olan idare makamlarının kamu hukuku alanında eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözüldüğü yargı koludur. Dolayısıyla idari yargı, idari makamların idare hukuku alanındaki işlem ve eylemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıkları konu edinir. Böylece idari yargı, idarenin hukuka aykırı işlemlerinin iptal etmek, idari işlem ve eylemlerden zarar görenlerin zararlarının tazminini sağlamak işlevini üstlenmiş yargı koludur.[9]

İdari yargılama usulü maddi idare hukuku ile sıkı sıkıya ilişkilidir. İdari sözleşmeler dışında tüm iptal ve tam yargı davalarında davalı konumunda olan idaredir. İdari yargılama usulünde yargılanan biçimsel olarak idare olmakla beraber esasında yargılanan idareden soyutlanmış bir işlem veya eylemdir. İdari yargılama usulü hem medeni yargılama usulü hem de ceza muhakemeleri usul hukukundan bağımsızdır. Özel hukuk uyuşmazlığı ve bunun çözümlenmesi medeni yargılama usulünde esastır. Dolayısıyla yöntem ve teknikleri de bunun üzerine dayalıdır. İdari yargılama usulünde idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve bunda da kamu yararı olduğu için yöntem ve ilkeleri medeni yargılama usulünden tamamen farklıdır. İdari yargılama usulünde "resen tahkik" ilkesi geçerlidir, hakim tarafların getirdiği belgelerle bağlı değildir. Adalet yargıcı kişinin

[8] Yüce, a.g.e, .s.7-8
[9] Yüce, a.g.e., s.17.

çıkarlarını en iyi kendi koruyacağı inancından dolayı pasifken, idare yargıcı uyuşmazlık sonucu verilecek kararda kamu yararının varlığı nedeniyle aktiftir.[10]

İdare aleyhine açılacak davalar, kişilere karşı açılacak davaların dışında ayrı bir yargı düzeni içinde çözümlenir. Bir başka ifadeyle idare aleyhine açılacak davalara idari mahkemeler bakar. Bu tür mahkemelerin oluşturduğu yargı düzenine idari yargı düzeni adı verilmektedir. İdarenin bu şekilde, özel hukuktan ayrı bir hukuka tabi olmasına ve idarenin ayrı mahkemelerde yargılanmasına idari rejim denilmektedir.

Kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerinden doğanlar dışında kalan ve kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü, idari yargı organlarınca yerine getirilmektedir. Bu bağlamda idari yargı, kamu idarelerinin idare hukuku kapsamında yapmış olduğu işlem ve eylemlerinden doğan uyuşmazlıklara bakan, adli yargının dışında, kendine özgü kuralları ve yargılama usulleri olan ayrı bir yargı düzenidir. Vergi yargısı idari yargının özel bir ihtisas dalıdır. Vergi yargısı idari yargı yerlerinde yapılır. İdari yargı mercileri ise Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleridir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 1'inci maddesinde; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu kanunda gösterilen usullere tabi olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu mercilerde yapılan yargılama, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilen usullerle yerine getirilmektedir.

1.1. İdari Yargı İçerisinde Vergi Yargısının Yeri Ve Kapsamı

Genel bir ifade ile vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki vergiye ilişkin işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne kavuşturulması anlamına gelen vergi yargısı esas itibariyle yukarıda açıklanan idari yargı içerisinde kendisine yer bulmaktadır.

[10] http://www.kpssdershanesi.com/Kpss_Hukuk/idari%20yarg%C4%B1.doc. (20.10.2010)

Devlet, egemenlik hakkına dayanarak hükümranlığı altında bulunan gerçek ve tüzel kişilere bir takım mali yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi sırasında veya hiç getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan durumlarda vergi uyuşmazlıkları söz konusu olmaktadır. İdari aşamada çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar ise yargı mercilerine taşınarak dava konusu olmaktadır. İşte vergi yargısı kavramı da burada karşımıza çıkmaktadır.[11]

Mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında kanunların uygulanması aşamasında ortaya çıkan sorunların barışçıl bir şekilde idari çözüm yolları kullanılarak çözümlenememesi üzerine ilgililerce, bu sorunların giderilmesi amacıyla tarafsız ve bağımsız yargı organına başvurulması üzerine yargı organınca uyuşmazlığın çözüm sürecine ve karar bağlanmasına ilişkin olarak yapılan tüm işlemler zincirine vergi yargısı adı verilmektedir.

Vergi yargısı, devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak da tanımlanabilir.[12]

Bilindiği üzere hukuk devletlerinde vergilerin kanuniliği ilkesi hem vergilerin salınmasında hem de vergilendirme işlemlerinde, kanunlara uygun hareket edilmesini kapsamaktadır. Bu nedenle vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma imkanı tanınmış ve vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesi için vergi yargısı sistemi oluşturulmuştur. Yargı yolu, bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergileri yasallığı esasını geçerli

[11] Ömür Külahlı, Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti, http://www.ozdogrular.com/content/view/13873/ Erişim Tarihi; (20.02.2014)
[12] Yüce, a.g.e., s.41

kılmaktadır.[13]

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile birlikte 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge idare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Hakkında Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yargılama usulüne ilişkin hükümleri uygulanmaktadır.

Vergi yargısı; verginin tarhiyatı ve tahsilatı aşamalarında, vergi idaresinin uygulamalarında oluşabilecek hatalara karşı mükelleflere bir güvence vermektedir. Mükelleflerin iddia ve itirazları "vergilerin kanunlara uygunluğu" ilkesi doğrultusunda mahkemelerde karara bağlanır. Dolayısıyla idarenin yaptığı işlemlere karşı mükelleflerin yargıya başvurmaları adalet ve eşitlik ilkelerinin bir gereğidir.

Devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması gerektiği anlamına gelen hukuk devleti ilkesinin gerçek anlamda işlerlik kazanabilmesi, vergilendirme yetkisi olan kamu idareleri karşısında vergi yükümlüsü veya ceza sorumlusuna, yapılan tarh, tebliğ ve tahsil gibi vergilendirme işlemlerine karşı dava açma hakkının tanınmasına bağlıdır. Nitekim, idarece belirlenen bir vergi alacağı veya vergi cezası ile ilgili olan şahıslara, idarenin eylem ve işlemleri karşısında hak ve menfaatlerini güvence altında bulundurmak ve vergilendirmenin kanunlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla yargı yoluna başvurma imkanı tanınmaktadır. Vergilendirme işlemleri birer idari işlemdir. Tüm idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Hukuka uygunluk karinesi, idarenin işlemlerinin hem yasal bir dayanağının olduğu, hem de hukuka uygun bulunduğu varsayımını ifade etmek için kullanılan bir terimdir.[14] Hukuka uygunluk karinesinden yararlanılması dava açılamayacağı anlamına gelmemektedir. Yargı yoluna başvurulması halinde, davacı ile davalı arasındaki uyuşmazlık yargı organınca karara bağlanıp kesin olarak çözüme kavuşturulmaktadır. Bu yolla, vergi

[13]Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Turhan Kitabevi, *Vergi Hukuku,* Ankara,2006,s.185
[14] Özay, s.371

yargısı organları bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamaktadır. Ayrıca, yargısal denetim yapılırken sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanuniliği ilkesini geçerli kılınmaktadır. Başka bir deyişle, vergi yargılama hukukunun denetim mekanizmalarının devreye girmesi sonucu, vergilendirme işlemlerindeki sakatlıklar giderilmekte, böylece objektif hukukî durum çerçevesinde, subjektif durumlar da korunmuş olmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirme işlemleri çeşitli unsurları yönünden denetlenirken esas itibariyle hukukilik denetimi gerçekleştirilmektedir. Bu suretle bir yandan kişiler devlet karşısında korunurken, diğer yandan da devletin kanun uyarınca doğan alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır. Vergi yargılaması hukukunun bu en temel işlevinin dayanağını, vergilerin kanuniliği, hukuk devleti ve kanuni idare ilkeleri oluşturmaktadır.

Bilindiği üzere, vergi sorunlarının çözüm yolları ile yargısal çözüm yolu kavramları aynı anlamı ifade eden terimler değildir. Vergi sorunlarının çözüm yolları sadece bireysel (subjektif) işlemler dolayısıyla başvurulan bir yol iken, yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarının bir tamamlayıcısı, bir alternatifi olarak, sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önünde bir dava konusu yapılması suretiyle kesin sonuca bağlanmasını içeren bir yoldur. Vergi sorunlarının çözüm yolları subjektif nitelikli bireysel işlemleri kapsarken, yargısal çözüm yolu bu işlemlerle birlikte objektif karakterli genel düzenleyici işlemleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla yargısal çözüm yolu, vergi sorunlarının çözüm yollarına göre daha geniş kapsamlıdır.[15]

Ayrıca vergi yargısının, vergi idaresi tarafından vergi ceza hukukunda yer alan vergi kabahatlerine ilişkin hükümlerin uygulanması sonucunda ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarına bakan bir yönü de bulunmaktadır.

[15] Yüce, a.g.e., s.44

Böylece vergi yargısı alanında çözüme kavuşturulan her bir uyuşmazlık sonucunda vergi yargısının bir çok işlevinin ortaya çıktığı görülmektedir. Şöyle ki; bir vergi uyuşmazlığının dava yoluyla çözüme kavuşturulması ile birlikte devlet ve birey arasında çıkar dengesi sağlanması, var olan uyuşmazlık nihayete erdirilmesi, davanın konusuna göre içtihat yaratma durumunun mevcut olabilmesi, hukuk devletinin bir gereği olan hukuki güvenlik ilkesinin yerine getirilmiş olması, idarenin bireysel işleminin yargı denetiminden geçirilmiş olması ve vergi adaleti sağlama yönünde bir adım atılmış olması gibi bir çok işlev yerine getirilmiş olmaktadır.

1.1.2. Türk Vergi Yargısı ve Vergi Davaları

Anayasamız Kara Avrupası Hukuku'nun da etkisiyle yargı ayrılığı sistemini benimsemiştir. Buna göre genel olarak yargı ayrı ayrı teşkilatlanmış, vaziyette olup Adli ve İdari Yargı olmak üzere iki ana yargı kolu mevcuttur. Bu iki ana kol dışında bir de askeri yargı mevcut olup, askeri yargı da kendi içinde hem adli hem idari hem de disiplin yargısı olarak teşkilatlanmıştır.

İdari yargı 1982 Anayasa'sında 125 ve 155. maddelerde ifade edilmiştir. Anayasa'nın 125.maddesinde, idarenin sorumluluğu dile getirilirken yargı denetimine tabi olduğundan bahsedilerek dolaylı ifade edilmiş, 155. maddede de idari yargı yüksek mahkemesi olarak Danıştay belirtilmiş ve idari mahkemelerin kararlarının son inceleme mercii olduğundan bahisle idari yargı somutlaştırılmıştır.

İdari yargının teşkilat şekli ve çalışma usulü ise kanunlarda belirlenmiştir. Bu temel kanunlar ise şunlardan oluşmaktadır;

*2575 Sayılı Danıştay Kanunu

*2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

*2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

İdari yargının görev alanını düzenleyen bu yasalara göre; idari yargı yerleri, genel anlamda; kamu kurumlarının, kamu hukukuna dayalı olarak tek taraflı tesis ettikleri işlemlerin iptali istemiyle açılan iptal davaları ile yine idari eylem ve işlemlerden ve idari sözleşmelerden doğan tam yargı davalarına bakmaktadır.

Bu tanımlanan uyuşmazlıklarda genel görevli yargı yeri idare mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri idarenin sadece vergi mevzuatından kaynaklanan ihtilaflara bakan özel görevli bir ilk derece mahkemesidir. Danıştay ise genel anlamda, ilk derce mahkemelerinin kararlarını temyizen inceleyen üst mahkeme olup, bunun yanında gerek bazı davalara ilk derce mahkemesi olarak bakmak gerekse memur yargılamasında, yargılanma izni verme ya da vermeme kararlarını incelemek anlamında özel görevlere de sahiptir.

Vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözümlenmesinde ülkeden ülkeye farklı uygulamalar görülebilmektedir. Bazı ülkelerde adli yargıya bağlı, bazı ülkelerde idari yargı bünyesinde, çok az olmakla birlikte her ikisinin karma şekilde kullanıldığı yargı sistemlerine rastlanılmaktadır. Ülkemizde, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi benimsenmiştir. 1982 yılına kadar Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece yargı organı olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, gümrük vergilerinde Gümrük Hakem Kurulları görevli kılınmıştır. 6 Ocak 1982'de yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile yargı sistemimizde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler sonrası vergi yargısı dört unsura dayandırılmıştır. Bu unsurlardan uyuşmazlık; vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları; taraflar, davalı ve davacı sıfatıyla anlaşmazlık konusu durumlara muhatap olan vergi mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresini, yargı organı; taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözümleyen, sonuca bağlayan ve yargısal tasarrufta bulunan bağımsız,

tarafsız ve yetkili organları, ve yargısal tasarruf; bağımsız ve tarafsız organlarca bir üst yargı organına intikal ettirilmeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar, kesin karar sonucu doğuran tasarrufları ifade etmektedir.

1.1.2.1.Vergi Yargılama Organları

Yargı organlarının görevi sadece kendilerine ulaştırılan uyuşmazlıkları çözmek olmayıp, aynı zamanda uyuşmazlık konusu olaylara uygulanacak mevzuatı yorumlayarak içtihat oluşturmak görevini de üstlenmektir. 1982 yılında yapılan düzenlemelerde vergi yargı organları; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay olarak sayılmıştır.

1.1.2.1.1.Danıştay ve Görevleri

Türk Milleti adına yargılama yapan Yüksek İdari Mahkeme olan Danıştay'ın kuruluş ve görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun 1. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii" olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, Danıştay İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari merciine bırakmadığı karar ve hükümler için son inceleme mercii ve kanunla gösterilen belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi konumundadır (1982 Anayasası md. 155/1). Danıştay 14'ü dava dairesi biri idari olmak üzere 15 daireden oluşmaktadır. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılmasıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Her dairede de yeteri kadar tetkik hakimi bulunmaktadır. Danıştay'ın 15 dava dairesinden (3, 4, 7, 9. Daire) olmak üzere dördü vergi uyuşmazlıklarını çözmekle görevlidir. Ayrıca, Danıştay bünyesinde İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihadı Birleştirme Kurulu bulunmaktadır. Bu kurullardan vergi dava daireleri kurulunun görevi; temyiz kararına karşı vergi mahkemelerinin verdiği ısrarlı kararı nihai çözüme bağlamaktadır. Danıştay'da boşalan üyeliklerin dörtte üçü idari yargı hakim

ve savcılığından, dörtte biri ise diğer görevliler arasından seçilir. İdari yargı hakim ve savcıları, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca; diğer görevlerde bulunanlar ise, Cumhurbaşkanınca Danıştay üyeliğine seçilirler.

Vergi uyuşmazlıkları yönünden Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 23 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş tek tek düzenlenmiş olup kategorize edilecek olursa;

*İlk Derece Mahkemesi Olarak Danıştay:

Bakanlar Kurulu kararlarına, bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere ve 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 öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlanma ve sözleşmelerinden doğan davaları karara bağlar. Vergisel yönden bakılacak olursa, Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararları ile bakanlıklar, kamu kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından çıkarılıp ülke düzeyinde uygulanan vergilemeye ilişkin düzenleyici işlemlerine karşı açılan davaların Danıştay'da çözümlenmesi öngörülmüştür. Örneğin, Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca müştereken belirlenen Emlak Vergisi matrahının tespitinde kullanılan bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı dava açma yetkisi Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından ilanı izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açılmaktadır.

*Temyiz Mercii Olarak Danıştay:

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği nihai kararlar ile Danıştay Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği nihai kararlara karşı Vergi Dava

Daireleri Genel Kurulunda temyiz mercii olarak görevlidir.

*Bağlantılı Davalarda Danıştay;

Farklı Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevresinde olan mahkemeler arasında bağlantı iddialı davaya hangi mahkemenin görevlendirileceğine Danıştay karar vermektedir.

*Yetki ve Görev Uyuşmazlığında Danıştay;

Farklı Bölge İdare Mahkemesinin yargı alanı içinde yer alan birden fazla vergi mahkemesi arasında yetki ve görev uyuşmazlıklarında yetkili ve görevli mahkemenin tespiti Danıştay'da yapılmaktadır.

*İçtihat Mahkemesi Olarak Danıştay;

Hukuksal boşlukların doldurulması ve çeşitli dava dairelerince verilen farklı kararların arasında birlik sağlanması amacıyla içtihat oluşturmak görevi Yüksek Mahkeme sıfatıyla Danıştay'a aittir.

*Danışman Olarak Danıştay;

Başbakanlık ve Bakanlar Kuruluna danışmanlık yapmaktadır. Danıştay 1. ve 2. Daireleri; kanun tasarıları ve teklifleri hakkında görüş bildirmek, tüzük tasarılarını incelemek ve karara bağlamakla görevlendirilmiştir.

*Son olarak da Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'na değinmek gerekir. İçtihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idare ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı

ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü taktirde, Danıştay Başkanı'nın havalesi üzerine, başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzum görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir. İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun toplanma ve görüşme yeter sayısı en az otuz birdir. Toplantıda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılamaz. Esas hakkındaki kararlar, birinci toplantıda kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile bu toplantıda karar yeter sayısı sağlanamaz ise ikinci toplantıda mevcudun salt çoğunluğu ile verilir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile verilir. Kurulun kararları, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idareyi bağlar.

1.1.2.2.1. Bölge İdare Mahkemeleri ve Görevleri

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 2. maddesine göre; Bölge İdare Mahkemelerinin kurulması ve yargı çevresinin tespiti; Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınmak suretiyle bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmine göre gerçekleştirilmektedir. Bölge İdare Mahkemelerinin yargı çevrelerinin değiştirilmesinde İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşü ve Adalet Bakanlığının önerisiyle Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yetkilidir. Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak herhangi bir görevi bulunmamakla birlikte, bu mahkemelerin itiraz incelemesi sonucu verdikleri kararlar oy çokluğu ile alınmakta ve kesin nitelikli olup temyiz yolu ile Danıştay'a başvurulamamaktadır. Ancak bu kararlara karşın kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi istenebilmektedir.

Ülkemizde 2013 yılı itibariyle 25[16] farklı ilde Bölge İdare Mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemelerde görev alacak başkan ve üyeler, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından atanmakta olup her mahkemede bir başkan ve iki üye görev yapmaktadır.

[16] www.hsyk.gov.tr, Erişim Tarihi; 20.12.2013

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri şunlardır; (2576 S.K. md.8)

*Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine incelemek ve kesin hükme bağlamak,

* Yargı çevresinde yer alan idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak,

*Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir.

Bölge İdare Mahkemesine başvuru süresi, vergi mahkemesinin kararının tebliğini izleyen ilk günden itibaren 30 gündür. Bu mahkemeye başvurulması, vergi mahkemesi kararlarının uygulanmasını durdurmamaktadır. Bölge İdare Mahkemelerine verilen görevler incelendiğinde bu mahkemelerin, vergi yargısında itiraz mercii olarak Danıştay'ın iş yükünü hafifletmeye yönelik bir amacının olduğu görülmektedir.

1.1.2.1.3.Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri

Vergi Mahkemeleri; Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar dışında tüm vergi yargısı davalarının çözümünde ilk derece mahkeme olarak görev yapmaktadırlar. Ülkemizde vergi mahkemeleri bölgelerdeki iş hacmi, bölgelerin coğrafi koşulları dikkate alınarak Adalet Bakanlığınca, İçişleri ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak kurulur ve yargı çevreleri saptanır. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine adı geçen bakanlıkların görüşü alınarak Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karar verilmektedir. Ayrı yargı çevresinde birden çok vergi mahkemesi kurulursa bu mahkemeler arasındaki iş bölümüne de aynı kurul karar vermektedir. Vergi mahkemeleri 20 Temmuz 1982 yılında göreve başlamış ve o yıla kadar devam eden vergi uyuşmazlıklarını gidermeye çalışan Vergiler Temyiz Komisyonu, Vergi İtiraz Komisyonları ve Gümrük Hakem Kurulları ile ilgili

hükümler yürürlükten kalkmıştır.

2576 sayılı Kanunun 6. maddesine göre vergi mahkemelerinin görevleri şunlardır;(md.6)

*Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ile bunların zam, ceza ve tarifelerine ilişkin davalar,

*Aynı konularda 6183 sayılı AATUHK'nun uygulamasına ilişkin davaları çözümlemek,

* Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirmektir.

Vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Bu mahkemeler tek ya da kurul olarak davalara bakmakta olup mahkeme kurullarında bir başkan ve iki üye bulunmaktadır. Başkanın yokluğunda en kıdemli üye başkana vekillik etmektedir. 2013 yılı itibarıyla 26.950-TL'ye kadar olan zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlık konusu davaların çözümünde tek hakimin vereceği karar ile gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Söz konusu meblağ sınırı, her takvim yılı başında VUK'na göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak tespit edilmektedir.[17]

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi; tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün olmakla birlikte ödeme emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz varakasına karşı açılacak davalar gibi istisnai haller için dava açma süresi 7 gün olarak öngörülmüştür. Vergi mahkemesinde açılan davalar iptal davası niteliğinde olup mükellef vergilendirmeye ilişkin idari işlemin; yetki, sebep, konu ve/veya amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu iddiası ile iptalini talep etmektedir. Mahkemede tarafların iddiaları ve savunmaları dikkate alınarak işlemin hukuka uygunluğu ele alınmaktadır. Davanın görülmesinde kural olarak yazılı yargılama usulü

[17] 2576 sayılı Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

uygulanmaktadır (İYUK, md.14-16). Zam ve cezaları toplamı 2014 yılı için 28.000-TL'yi aşan vergi davalarında taraflardan herhangi birinin talebi ile istisnaen duruşma yapılması mümkündür.

Davanın açılmasından karar verilene kadar geçen süreç itibarıyla; tahakkuk aşamasında açılan davalarda vergi ve/veya faiz, cezalarına ilişkin tahakkuk ertelenmekte, tahsil aşamasındaki bir vergi ve/veya faiz, cezalarına ilişkin olarak yürütmeyi durdurma kararı alınmak koşulu ile verginin tahsili ertelenmektedir.

Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlarda ise bölge idare mahkemelerine itirazda bulunulabilir. Bölge İdare Mahkemelerinin söz konusu itirazlara ilişkin kararları kesin olup bu kararlara karşı Danıştay'a gidilememektedir.

1.1.2.2.Vergi Davası

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözüm arayışları literatürümüzde "mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargısı, vergi yargılaması" gibi terimlerle ifade edilmektedir. "Vergi yargısı"; mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki kanunlarının uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan (hata düzeltmesi ve uzlaşma vs.) çözümlenememesi nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak araması sürecidir. Vergi yargısı, bir yandan vergisel uyuşmazlıkları çözümleme görevini yerine getirirken diğer yandan da vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yollardan sonuç alınamaması veya hiç başvuru yapılmaması halinde yargısal çözüm yoluna gidilebilmektedir. Barışçıl çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna başvurulması; davacı ve davalı arasında var olan çekişme (niza), yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir. Yargısal çözüm arayışı sonunda bir taraftan

sorun ortadan kalkarken aynı zamanda idarenin yargısal denetimi de gerçekleştirilerek hukuk devleti ilkesinin gereği vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu ve verginin kanunilik ilkesi geçerli kılınmaktadır. Vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya kesilen cezalardan kaynaklanan vergi uyuşmazlıklarının, ülkemizdeki yargı yolu ile çözümü; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yargı organlarından vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak görev yapmakla birlikte itirazen bölge idare mahkemelerine, temyizen de Danıştay'a gidilmesi söz konusudur. Ayrıca; kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi, kararın düzeltilmesi gibi diğer bazı kanun yolları da kullanılmaktadır.

Genel olarak genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmaktadır. Kamu alacağının tahsiline ilişkin uygulamalarda vergi davasının konusunu oluşturabilir. Vergi davaları bu gelirlerin aslını olduğu kadar bunlara ilişkin ceza ve zamları da kapsamaktadır. Vergi Usul Kanununun 378. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilebilmesi, cezanın kesilmesi, takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması ve kesinti yoluyla alınan vergilerde de istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödeme yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Beyana dayanan tarhiyatlarda ise mükellef ihtirazi kayıtla beyanname verme ile tarhiyattaki hatalar dışında dava açamaz. Diğer bir husus ise ilke olarak mükellef takdir komisyonu kararlarına karşı değil bu karara dayanılarak salınan vergiye karşı dava açabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde belirtilen bu haller dışında 2577 ve 6183 sayılı kanunlarda yer alan hükümler dolayısıyla yine bazı hususlar dava konusu yapılabilmektedir. Bunlar 6183 sayılı kanunda yer alan mükelleflere tebliğ edilen ödeme emirleri ile ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk halleridir. Bakanlar kurulunun tüzük ve kararnameleri ile maliye bakanlığının yönetmelik ve tebliğleri gibi objektif

işlemler dava konusu olabileceği gibi yine idarenin bazı subjektif işlemleri de dava konusu olabilmektedir.

Bilindiği üzere bir davada davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır. Davacı ya da davalının birden fazla olması davanın taraf sayısını artırmaz. Davada tarafların farklı kişi olması zorunlu olduğundan hiç kimse kendi kendine karşı dava açamaz. Dava sırasında taraflar aynı kişi haline gelirse (mesela, davalı ölür ve tek mirasçı olarak davacıyı bırakırsa) dava sona erer. Bir davanın taraflarının kim olduğu, davacı tarafından dava dilekçesinde gösterilir.[18]

1.1.2.2.1. Dava Açma Usulü

Vergi Mahkemelerinde dava açma yazılı şekle bağlı tutulmuştur. Buna göre İYUK'un 3. maddesine göre vergi uyuşmazlığının yaratılabilmesi için "dava" vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış bir dilekçe ile açılır. Bu dilekçelerde bulunması gereken bilgiler şunlardır;

*Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,

*Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller

*Davaya konu olan işlemin bildirim tarihi,

*Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile ilgili miktarlar,

*Vergi veya vergi cezasının nev'i ve yılı tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi, numarası ve varsa yükümlü hesap numarası,

[18] Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku,** 20. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 237-238

Yine yasa maddesi uyarınca dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenecek, dilekçeler ve bunlara ekli belge örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olacaktır.

Ayrıca 2577 sayılı Kanunun 5. maddesi gereği olarak her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılması gerekmektedir. Ayrıca birden fazla şahsı ilgilendiren işlemden dolayı müşterek dilekçe ile dava açılabilmesi hak ve menfaatte beraberlik yani iştirak ile maddi ve hukuki sebeplerde birlik bulunması halinde söz konusu olabilecektir.

Bu hükümlere riayet edilmeksizin düzenlenen dilekçelerle dava açılması halinde mahkemece ilk inceleme aşamasında dava dilekçesinin reddine karar verilecektir. Dilekçe ret kararının tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde belirtilen eksikliklerin tamamlanması ile tekrar dava açmak mümkündür. İkinci kez verilen dilekçelerde de aynı yanlışlıklar yapıldığı görülürse mahkemece davanın reddine karar verilir.

Diğer yönden 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda değişiklik yapan 2588 sayılı Kanun uyarınca yükümlülerce vergi yargısına başvurma yani dava açma hali "Başvurma Harcı"na tabi tutulmuştur. Harçlar Yasası'na ekli 3 sayılı tarife uyarınca da Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurma da 2014 takvim yılı için 25,20 TL, Danıştay'a başvurma ise 38,70 TL harca tabi bulunmaktadır. Mahkemelerce başvurma harcı dışında da bazı harçlar alınmaktadır ki 2014 takvim yılı için vergi yargısına ilişkin olarak alınan harçlar ise şu şekildedir;

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da açılan davalarda;

* Başvurma harcı;

a) Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurmada; 25,20 TL

b) Danıştay'a başvurmada; 38,70 TL

c) Danıştay'a temyiz başvurularında; 123,60 TL

d) Bölge İdare Mahkemesine itirazen yapılan başvurularda; 68,60 TL

* Nispi harçlar:

a) Vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarında: Tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine vergi mahkemesinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değer üzerinden (25,20 TL)'den az olmamak üzere (Binde 4,55)

b) Danıştay kararlarında; Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden (38,70 TL)'den az olmamak üzere (Binde 7,2) (Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir)

* Maktu harç;

Yukarıdaki pozisyonlarda gösterilen ve nispi harca tabi tutulmamış olan tarhiyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili;

a) Vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesi kararlarında; 25,20 TL

b) Danıştay kararlarında; 52,40 TL

c) Bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında; 52,40 TL

*Suret harçları ise; Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından (Fotokopiler dahil) 1,60 TL

Vergi mahkemelerine veya bu mahkemeler yerine asliye hukuk hakimliklerine ve konsolosluklara yapılan başvurularla ilgili dilekçelerin harç ve posta ücretleri alındıktan sonra deftere derhal kaydı yapılır ve kayıt tarihi ile sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Dava bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Bu nedenle davacıya veya davacılara başvuru dilekçesinin alındığına dair kayıt tarih ve sayısını gösteren imzalı ve mühürlü pulsuz bir alındı kağıdı verilir. Herhangi bir nedenle harcı veya posta pulu verilmeden veya eksik harç veya posta pulu ile dava açılmış olması halinde, iki defa olmak üzere otuz gün içinde harcın ve posta pulunun verilmesi, tamamlanması hususu daire ve mahkeme başkanlığınca ilgiliye tebliğ olunur. Vergi uyuşmazlığı yaratmak için başvuruda bulunan yükümlü tarafından harç veya posta pulu, süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verilir. Diğer yönden dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yükümlü tarafından var olan eksikliklerin tamamlanmaması halinde davanın açılmamış olduğuna hükmolunur. Dilekçeler vergi mahkemelerinde mahkeme başkanının havalesi ile kaydolunmaktadır.

Dava açma dilekçeleri mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından, 2577 sayılı Kanun'da yazılı ilk inceleme unsurları yönlerinden sırasıyla incelenir. 2577 sayılı Kanunun ilk incelemenin düzenlendiği 14. ve 15. maddesinde dilekçelerin; 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. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla inceleneceği, dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülürse durumun görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirileceği, tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmeyeceği ve 15. madde hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanacağı, 3.

fıkraya göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5. fıkraya göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde sonuçlandırılacağı, ilk incelemeyi yapanların bu noktalardan kanuna aykırılık görmezler veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu yerinde görülmezse, tebligat işlemi yapılacağı, yukarıdaki hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15. madde hükmü uygulanacağı, Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3. fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14. maddenin; 3/a bendine göre adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine, 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine, 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine, 3/g bendinde yazılı halde otuz gün içinde 3 ve 5. maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine, 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verileceği, ilk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; bu maddenin 1/a bendinde belirtilen idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, 1/c bendinde yazılı gerçek hasma tebliğ ve 1/d bendindeki dilekçe red kararları dışında, kararın düzeltilmesi veya temyiz yoluna; tek hakim kararına karşı ise itiraz yoluna başvurulabileceği hüküm altına alınmıştır.[19]

İlk incelemeyi yapanlar bu noktalardan yasaya aykırılık görmezler veya ilk inceleme raporu yerinde görülmezse taraflara gerekli tebligat işlemleri yapılır. İlk tebligat işlemleri gereği olarak dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya davalının vereceği savunma da davacıya tebliğ olunur. İYUK'un 16. maddesindeki düzenlemeler uyarınca davacının ikinci dilekçesi davalıya davalının vereceği ikinci

[19] 2577 sayılı Kanun

savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşılık davacının cevap hakkı yoktur. Ancak davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırılmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa davacıya cevap vermesi için ayrıca süre verilir. Tarafların yapılacak tebliğlere karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde cevap vermeleri öngörülmüştür. Bu süre ancak haklı nedenlerin bulunması ve istek halinde görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek üzere bir defa uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilemez. Bu süreler geçtikten sonra dava dosyası tekemmül etmiş sayılır ve esastan inceleme ve karar verilme aşamasına gelmiş demektir.

1.1.2.2.2 Davaların İncelenmesi ve Karara Bağlanması

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 7. maddesi uyarınca kazançları götürü usulde saptanan yükümlülerin sınıf ve derecelerinin belirlenmesine ilişkin işlemlere karşı açılan davalar ile her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2014 takvim yılı için 28.000-TL'yi geçmeyen tarh işlemlerine karşı açılan davalar için vergi mahkemesinin tam olarak toplanmasına gerek görülmemiştir. Bu tür uyuşmazlıklar vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından incelenerek çözümlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oylanarak karara bağlanır. Bu arada karara katılmayanların yani azınlıkta kalanların görüşleri kararın altına yazılır. Kararların da belli şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi zorunludur. 2577 sayılı Kanunun 25. maddesi uyarınca kararların mahkeme başkanı ve üyeleri tarafından imzalı asıllarından biri karar dosyasına, diğeri ise dava dosyasına konur, mahkeme mührü bulunan ve başkanın veya görevlendireceği bir üyenin imzasını taşıyan birer örnekte taraflara tebliğ edilir. Genel olarak vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği kararlara karşı başka yasalarda aksine hüküm bulunsa bile ancak mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. Bu tür kararlara itiraz süresi

tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Bölge İdare Mahkemeleri'nin kararları kesindir. Bu nedenle B.İ.M. kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Temyiz dilekçelerinde vergi mahkemelerine yapılan başvurularda aranan şekil şartlarına uyulması zorunludur. Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen altmış gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır. Temyiz dilekçeleri yasanın 48. maddesi uyarınca Danıştay'a gönderilmek üzere kararı veren mahkemeye verilir.

1.2.Vergi Yargılama Usulü Ve İlkeleri

Vergi yargı yerlerinin, görev alanına giren uyuşmazlıkları çözümlerken objektif bir yargılama yaparak doğru ve zamanında karar vermeleri için uygulamaları gereken bir takım yargılama usul kuralları bulunmaktadır. Bu kurallar esasen 2577 sayılı İdari yargılama Usulü Kanunu'nda yer almakla birlikte 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile 2576 sayılı Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri Hakkında Kanun'da da belli başlı usul hükümleri bulunmaktadır. Bir vergi yargılama organının, yargılamaya ilişkin ilk işlem olan dava dilekçesinin alınmasından nihai karar verilmesine ve hatta itiraz ve temyiz yargılamasına ilişkin olarak ne şekilde hareket etmesi gerektiği, ne gibi bir usul uygulayacağına ilişkin kurallar bütünü oluşturan yargılama usulüne ilişkin düzenlemeler esasen bahsi geçen Kanun'larda düzenlenmiştir.

Vergi yargılaması hukuku, kurumlar bakımından medeni yargılama hukukuna, ilkeler yönünden ise, ceza yargılaması hukukuna yakındır. Çünkü İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollama, vergi yargılaması hukukunda medeni yargılama hukukunun bazı kurumlarından ve kurallarından yararlanma imkanı vermektedir. Vergi hukukunun kamu hukuku niteliği de ceza yargılaması hukuku ilkelerinden bazılarının vergi yargılaması hukukunun özellikleri de dikkate alınmak suretiyle

benimsenmesi sonucunu doğurmaktadır.[20]

Vergi yargılamasına egemen olan ilkelerden kastımız, vergisel uyuşmazlıkların yargısal çözümünde davanın açılmasından hükmün kesinleşmesine kadar olan süreçteki usulleri ilişkin temel kurallardır. Bu noktadan hareketle, vergi yargılamasına egemen olan ilkeler şunlardır; Re'sen tahkik ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi ve yargılamanın açıklığı ilkesi. Aşağıda bu ilkeler açıklanacaktır.

1.2.1.Resen Tahkik İlkesi

Vergi ihtilaflarının çözümünde yargı mercilerine re'sen araştırma yetkisi verilmiştir. Davada, yargılamanın yönetimi, taraflara değil, mahkemeye aittir. Mahkeme, uyuşmazlığın çözümünde, tarafların getirdikleri bilgi ve belgelerle bağlı değildir. Davaya konu eylem ya da işlemin hukuka uygunluğunu, tarafların getirdikleri bilgi ve belgelerle yetinmeyip, bizzat kendisi, herhangi bir talep olmaksızın araştırabilir. İdari yargı yerlerinin bu yetkisine re'sen araştırma yetkisi denilmektedir.[21]

Re'sen araştırma ilkesi, bir taraftan yargılamada göz önüne alınması gereken kamu düzenine ilişkin hususlarda (görev, yetki, süre gibi) mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi için, diğer taraftan da yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir eylem ya da işlemin hukuka uygun olup olmadığının bazen kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi nedeniyle önemli bir ilkedir.

Re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağını esas itibariyle İYUK'un 20. maddesi teşkil etmektedir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında; Danıştay ile

[20] Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s.186
[21] Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Adalet Yayınları, Ankara 2009, s. 53

idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak vergi mahkemeleri belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu hususta kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir.

İYUK'un 20. maddesi hükmü uyarınca, idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak, olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri gibi maddi olayın gerçek niteliğinin saptanması için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler.[22]

Re'sen araştırma ilkesinin tam ve doğru olarak uygulanmaması hem usul yönünden verilecek kararlarda hata yapılması sonucunu, hem de mahkeme kararının yeterli ve doğru gerekçeye oturtulmaması sonucunu doğurabilir[23.] Bu bakımdan söz konusu ilke davacı ve davalıya hukuki anlamda güvence sağlamaktadır. Gerçeğe ulaşılma doğrultusunda yapılan araştırma ve incelemelerin idarenin yerine geçme olarak düşünülmesi mümkün değildir[24].

Re'sen araştırma yetkisi; Vergi Mahkemeleri ile İdare Mahkemelerine, ve Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'a verilmiştir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan; "İncelenmekte olan işler hakkında lüzum görülen her türlü evrak getirilebileceği ve bilgi

[22] Danıştay 3. Dairesi, 20.03.1996 tarih ve E. 1995/3462, K. 1996/834 sayılı Kararı, *Danıştay Kararları Dergisi,* Sayı: 92
[23]Karavelioğlu, a.g.e., s.635
[24] Danıştay 9. Dairesi, 20.05.2004 tarih ve E. 2002/5192, K. 2004/3381 sayılı Kararı, http://www.danistay.gov.tr/

istenebileceği gibi, tamamlayıcı veya aydınlatıcı bilgiler alınmak üzere ilgili dairelerden veya uygun görülecek diğer yerlerden yetkili memur ve uzmanlar da çağırılabilir." hükmü Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisini açıkça ortaya koymaktadır.

Bununla birlikte, Danıştay'ın re'sen araştırma yetkisinin sadece ilk derece yargı yeri olarak bakmakta olduğu davalar için söz konusu olduğu, temyizen incelediği davalarda re'sen araştırma yetkisinin bulunmadığı söylenebilir.[25]

İYUK'un 45. maddesinin dördüncü fıkrasında da Bölge İdare Mahkemelerinin re'sen araştırma yetkisine sahip bulunduğunu gösteren açık hüküm yer almaktadır.

İYUK'un 20/1. maddesi hükmünden idari yargı yerlerinin, gerekli her türlü bilgi ve belgeyi taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, re'sen araştırma ilkesi kapsamında bilgi ve belge isteme yetkisi, uyuşmazlığın tarafları ile sınırlı değildir. Gerekli görmesi halinde mahkeme, üçüncü kişilerden de bilgi ve belge talep edebilir.

Re'sen araştırma yetkisi sınırsız değildir. Nitekim, İYUK'un 20/3. maddesi uyarınca mahkemeler tarafından istenen bilgi ve belgeler; Devletin güvenliğine veya Devletin yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleri ile birlikte yabancı devletlere ilişkin ise Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Bu durumda verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.

[25] Kazım Yenice, Yüksel Esin, *İdari Yargılama Usulü*, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983, s. 539-540

1.2.1.1. Resen Tahkik Kapsamında İspat Ve Delil Müessesesi

Taraflar kural olarak iddialarını ispat etmek için her türlü delile başvurabilirler. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin B/2. bendinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini hükme bağlamıştır. Buna göre vergi yargılamasında; delil serbestisi vardır. Mükellefler iddialarını ellerindeki belgeleri, defterleri ile kanıtlayabilirler; bilirkişiye başvurulabilir.

Aynı Kanunun B/3. bendine göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. Vergi yargılamasında kıyas uygulaması bulunmamaktadır. Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Bu ilke gereğince hâkim, getirilen kanıtlarla sınırlı olmadan kendisi de resen araştırma yapabilir. Deliller, yargılama safhasında, tarafların iddia ve savunmaların dayandırdıkları ispat araçlarıdır. Zira taraflar bu araçlar yardımı ile ileri sürdükleri olgulara hâkimi inandırmaya çalışırlar. İspat, genel hukuk kurallarından ziyade sav ve savunmalar ve gerçeğin dayanağını oluşturan "olgular" konusunda işlev görür. Bununla birlikte, vergi yargılaması hukukuna egemen olan re'sen araştırma ilkesi dolayısıyla da "gerçeğe ulaşmak için" hâkim de bu delillere her halde başvurabilir. Vergi yargısında ispat, kısaca, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddî olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle, ortaya konulması olarak ifade edilebilir. Vergi yargısında (idari yargıda) deliller, "kesin deliller" ve "takdiri (değerlendirilebilir) deliller" olarak sınıflandırılmaktadır. Kesin deliller hâkimi bağlayıcı olup; değerlendirilemez delillerdir. Takdiri (değerlendirilebilir) deliller ise hâkimin gerçeğe ulaşmak için değerlendirme yetkisini haiz olduğu delillerdir.[26]

Türk vergi sisteminin temelini oluşturan beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve akabinde

[26] Ersin Eryılmaz, *Vergi Yargılamasında Tanık Beyanının Delil Niteliği*, İstanbul, 2012

etkin bir denetim sistemi kurulması gerekir. Yükümlüler kendi kayıtlarını ancak belgelerle ispatlayabilmektedir. Dolayısıyla belge düzeni bir taraftan yükümlünün taraf olduğu işlemleri ispat etmesinde, diğer taraftan da idarenin yükümlünün beyanının doğruluğunu denetlemesinde çok büyük bir önem arz etmektedir. Vergilendirme alanında maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar, yani "vergiyi doğuran olay" ispatın konusunu oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde tanımlanan vergiyi doğuran olay "vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar". İspat konusu maddi olay "hukuki olay" veya "hukuki işlem" olacaktır. Vergi hukuku açısından ispat vergisel bir işlemin esasını oluşturan maddi olayın deliller aracılığı ile ortaya konması ve bu doğrultuda yargıçta kanaat uyandırılması olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda sübjektif ispat yükü (delil gösterme yükü) değil objektif ispat yükü (delil saptama yükü) geçerlidir. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin başlığı "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" olarak düzenlenmiştir. Maddenin (A) fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması, ispatla ilgili (B) fıkrasında ise ispat ve ispat yükünün paylaştırılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B hükmüne göre, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir". Türk vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kurala bakıldığında genel/özel bir kural getirilmediği, Medeni Kanun'un 6. maddesindeki kuralın vergi hukukunda tekrar edilmesinden ibaret bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır. İlke olarak vergi hukukunda da vergilemeyle ilgili bir hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla yükümlüdür. Ancak bu genel kural içerisinde bir karine getirilmiştir ve bu karine "hayatın olağan akışı" karinesidir. Bu düzenleme

serbest ispat ölçüsünü esas almaktadır.[27]

İspat, bir olayın gerçeğini göstermektir. Diğer bir ifade ile, ispat, bir olayın varlığı veya yokluğu hakkında, hakimde kanaat uyandırmak için girişilen ikna faaliyetidir. Bu itibarla ispat, gerçeği doğrulayacak bazı araçların kullanılmalarına ilişkin gayretler ile ulaşılan bir sonuçtur. İspat, maddi bir olayın ortaya çıkartılmasıdır. Yoksa herhangi bir hukuki sonuca ulaşmak değildir. İspat araçları arasında deliller ve karineler yer alır. Ancak bu araçların geçerliliği kullanılmalarına hukuken izin verilmiş olmasına bağlıdır. Böyle olunca, nelerin delil teşkil edebileceği ve bu deliller ile karinelerin nasıl kullanılacakları çeşitli hukuk disiplinlerinde ayrı ayrı belirtilmiştir.[28]

Türk Vergi Hukukunun ispat ve delil sistemi alanında 30.12.1980 tarih ve 2365 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe kadar kesin bir düzenleme yoktu. Sözü edilen Kanun, Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapmıştır. Konunun aydınlığa çıkması, Vergi Usul Kanunu, özel vergi kanunları ve bir ölçüde de îdare Hukuku yargılama kurallarının incelenmesi ile mümkün olabilecektir.

Delillerin oluşması ve ele alınması üç ayrı kesim içinde düşünülebilir. Bunlar, "mükellef kesimi", "vergi idaresi kesimi" ve "vergi yargısı kesimleri"dir. Mükellef kesimi ile mükellef, vergi sorumlusu ve vergi muhatabı kastedilmektedir. Vergi idaresi kesimi ile, vergi kontrol ve takdir mekanizmasıyla bağlantılı olarak vergi daireleri ve hiyerarşik uzantısı kastedilmektedir. Vergi yargısı kesimi ile de, Vergi Mahkemeleri ve Bölge idare Mahkemeleri ile Danıştay ifade edilmektedir. Aşağıda bu kesimler açıklanacaktır.

---

[27] Özgür Biyan, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat; Eleştiriler ve Önerileri, http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbiyan.pdf (19.04.2014)

[28] Adnan Tezel, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi*, http://www.yaklasım.com/mevzuat /dergi/makaleler/1997081130.htm (15.08.2010)

1.2.1.2. Mükellef Kesiminde Oluşan Deliller

Bu kategori deliller arasında mükellefçe yapılan her türlü bildirimler, verilen beyannameler, mükellefe ait defter kayıt ve belgeler, arama sırasında ele geçirilen özel notlar, mektuplar, yazışmalar ve bilgisayar kayıtları gösterilebilir.

Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında, vergilendirmenin doğru olarak yapılabilmesi amacıyla mükelleflere birtakım ödevler yüklenmiştir. Bu ödevleri bildirimde bulunmak, defter tutmak, belge düzenine uymak, beyanname vermek şeklinde sıralayabiliriz. Mükellefler tarafından yapılan bu işlemler, bir uyuşmazlık söz konusu olduğu zaman yargılama aşamasında delil niteliğinde olmaktadır.

1.2.1.2.1. Bildirim ve Beyannameler

Vergi olayı ile temas halinde olan veya ileride temasa geçebilecek kişilere bazı ödevler yüklenmektedir. Örneğin ticaret veya serbest meslek faaliyetine başlayan kişiler, işe başlamalarını 213 sayılı Kanunun 160. maddesi uyarınca vergi dairesine bildireceklerdir. Aynı şekilde, iş ve adres değişiklikleri ile işi bırakma halleri de bildirim konusudur. İşyeri fiilen açılmamış dahi olsa, meslek teşekküllerine kaydolunmuş bulunmak, ticari faaliyete başlamanın kanuni belirtisidir. Bu durum, daha önce de belirtildiği gibi kesin kanuni karinedir. Yani, mükellef meslek teşekkülüne kaydolduktan sonra, işe başlamadığını ispat edemez. Mesleki teşekküle kaydolan serbest meslek erbabından, görevleri veya durumun icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunamayacak olanların ise, işe başlamadıkları kabul edilir. Vergi mükellefi olan kişiye yüklenen diğer bir ödev, beyanname vermektir. Bu anlamda beyanname vermek mükellefin ödeyeceği verginin matrahını, hatta gelir vergisi ve kurumlar vergisinde olduğu gibi vergi miktarını hesaplayıp vergi dairesine bildirmesidir. Mükellef kesiminde düzenlenen bu belgeyi, özel hukuk ilişkilerinde senede benzetmek mümkündür. Mükellef, düzenlediği bu belge ile, vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Beyanname ile yapılan bildirim miktarına

sonradan itiraz edilemez. Bu itibarla, beyanname kesin bir delil görünümündedir.[29]

1.2.1.2.2. Defterler, Kayıtlar ve Belgeler

Mükellef kesiminde oluşan diğer bir delil grubu da mükellefin kanunen tutmak zorunda olduğu defterler ve kayıtlar ile korumak zorunda bulunduğu belgelerdir.

Beyan sistemine dayanan Türk vergi hukuku (yazılı) belge esasına dayalıdır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesine yönelik düzenlemeler getirmiştir ve getirdiği hükümlerle de belge sisteminin yerleşmesini hedef almıştır. Dolayısıyla yükümlüler tarafından yapılacak olan beyanların temel dayanağı düzenledikleri ya da aldıkları belgeler olmaktadır. Vergi Usul Hukukunda yükümlülerin vergiyi doğuran olaylara ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen türde ve biçimde belge düzenlemeleri genel kuraldır. Bu belgelerin biçimsel açıdan kanuna uygun olmasının yanında içeriğinin de gerçeği yansıtması zorunludur. Yükümlüler öncelikle üçüncü kişilerle olan işlemlerini belgelendirmek durumundadırlar. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da yer alan bu ilke Vergi Usul Kanunu'nun 227'inci maddesinde yer almaktadır. Ayrıca bu husus 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da ifade edilmiştir.[30]

Defterler, kayıtlar ve belgelerin hukuki delil olabilmeleri, kanuni şekil ve içerik koşullarını karşılamalarına bağlı olmalıdır. 30.12.1980 tarih ve 2365 Sayılı Kanun ile değişen Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 257. madde, defter, kayıt ve belge düzenine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'na yetki vermektedir. Sözü geçen maddeye göre, "Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgeler ile, bunlara ek olarak tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyeti, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye

[29] Adnan Tezel, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi*, http://www.yaklasım.com/mevzuat /dergi/makaleler/1997081130.htm (15.08.2010).
[30] Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat; Eleştiriler ve Önerileri*, http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/2-ozgurbiyan.pdf (19.04.2014)

ve bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya, gerektiğinde mühürlü otomatik kasa kullandırmaya yetkilidir." Bu durumda, Maliye Bakanlığı, defter kayıt ve belgeler ile ilgili olarak, kanunda belirtilen düzenlemeleri ortadan kaldırmak, değiştirmek ve ek düzenleme yapmak yetkisine sahip kılınmıştır. Böyle olunca, defter ve belgelerin hukuki geçerliliği, Bakanlık düzenlemesine bağlı olabilecektir. Mükellef kesiminde mevcut olması gereken defterler, kayıtlar ve belgelerin yokluğu veya hukuken geçersizliği halinin alternatifi; vergi idaresi kesiminin başvurduğu re'sen takdir mekanizması olmaktadır. Özellikle aramalı incelemelerde ele geçen özel notlar, mektuplar ve yazışmalar da belge niteliğinde delillerdir.

1.2.1.2.3. Karineler

Karine, adaletin işlemesine yarayan teknik bir yöntemdir. İspat sorununu daha kolay çözmeye yardımcı olur. Karine, belli bir olaydan, belli olmayan diğer bir olay için çıkarılan sonuçtur. Bir başka deyişle karine; bilinen olaylardan, bilinmeyen olaylar hakkında kanun veya hakim tarafından çıkarılan sonuçlardır. Bir başka deyişle karine, olaylar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Örneğin, bir malın satılığına dair bir faturanın olması o malın bir de alıcısı olduğuna karinedir.

Karineler kanuni karine ve fiili karine olarak ikiye ayrılır. Ayrıca vergi hukukunda “ilk görünüş karineleri” olarak adlandırılan bir takım kanuni karineler de mevcuttur.

Vergi kanunlarında bir kısım karinelere yer verilmiştir. Bunlardan delil niteliği açısından en önemlisi kanuni karinedir. Kanuni karineler, belli bir olaydan, belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır.

Aksinin ispatlanması mümkün olabilen karinelere adi yasal karineler; aksinin ispatı caiz olmayan karinelere kesin yasal karineler denir. Kesin kanuni karinelerde, karine ile ulaşılan sonucun aksinin ispatı mümkün olmamakla birlikte, karine temeli

bakımından karsı ispat her zaman getirilebilir. Örneğin TMK m. 166/IV'e dayanılarak acılan bir boşanma davasında davacı boşanma davasının reddedildiğini ve ret kararının kesinleşmesinin üzerinden üç yıl geçtiğini ve ortak hayatın yeniden kurulamadığını ispatlamaya çalışırken davalı karsı ispat getirebilir ve ret kararının kesinleşmediğini veya fiili ayrılık suresi içinde tarafların aynı çatı altında yasadığını vs. ispatlayabilir.

Adi yasal karinelere; emsal kira bedeli, örtülü kazanç, örtülü sermaye, değerleme ölçüleri, amortismanlar, yasal ölçü uygulaması söz konusu olan haller ile işe başlama belirtilerinin tespitine ilişkin vergi kanunlarında yer alan hususlar örnek olarak verilebilir.

Kesin yasal karinelere misal olarak; VUK'nun vergi ziyaını düzenleyen 344. maddesine göre, kastın varlığını ispat külfeti esas olarak idareye yüklenmekle birlikte vergi ziyaına 359. maddede sayılan fiiller sonucu sebebiyet verilmesi halinde, karine olarak kastın varlığı kabul edilir ve aksini iddia eden mükellef bunu ispat ile yükümlüdür düzenlemesi gösterilebilir.[31]

1.2.1.2.4. Özel Sözleşmeler

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 3. fıkrasında; "vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelenameler vergi dairelerini bağlamaz" hükmü yer almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, kişiler arasında vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairesine karşı geçersiz olduğunu hüküm altına almıştır. Bu nedenle, söz konusu sözleşmelere ilişkin delillerin de vergi hukukunda geçerlilikleri yoktur.

[31] Halil İbrahim Turan, *Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil*, Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Proje, 2009, s. 15

Anılan fıkrada vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilen sözleşmeler, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu devreden sözleşmelerdir. Bu hükümle kişilerin, vergi kanunlarının, kendilerine yüklediği mükelleflik veya sorumluluk görevlerini, sözleşmeler yoluyla birbirlerine aktarmaları ve bu yolla konuna karşı hile yoluna başvurmaları önlenilmek istenilmiştir. Kişilerin bu konuda yapacakları sözleşmelerin geçersiz sayılması kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla kabul edilmiştir. Aksi takdirde mükelleflerin vergi ödeme görevlerini ödeme gücü olmayan kimselere devretmeleri yolu ile vergi borcunun ödenmemesi yolu açılır. Vergi borcu muvazaalı olarak ödeme gücü bulunmayan kişilere devredilebilir. Aynı şekilde vergi sorumluları da kanunun kendilerine yüklediği görevleri sözleşme ile başkalarına devredemezler. Örneğin, bir işveren, işçiyle sözleşme yaparak ücrete ilişkin vergilerin bizzat işçi tarafından vergi dairesine ödeneceğini kararlaştıramaz. Bu tür bir sözleşme de vergi dairesi açısından geçerli olmaz, yani vergi dairesini bağlamaz ve verginin zamanında ödenmemesi nedeniyle vergi sorumlusu hakkında yasal işlem yapılır.[32]

1.2.1.3.Vergi İdaresi Kesiminde Oluşan Deliller

Vergi İdaresi kanadında karşımıza çıkan ilk delil olarak yoklama fişi gösterilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesine göre yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Gerekli bildirimlerin mükellefler tarafından yapılmaması veya eksik yapılması halinde vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun tekemmülünü etkileyen maddi olayların tespiti yoklama ile yapılmaktadır. Örneğin yeni bir işyeri açılması, faaliyetin durdurulması, personel çalıştırılması gibi durumların zamanında tespitini sağlamaktadır.

Yoklama sonuçları yoklama fişiyle tespit edilmektedir. Yoklama fişi tutanak

[32] Necati Perçin, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi, https://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3714 (10.04.2014)

hükmündedir. Yoklama tutanağıyla tespit edilen hususların aksinin ispatı mümkündür. Yoklama memuru ve ilgili ya da yetkilisi tarafından imza edilmektedir. İmzadan çekinme olduğu takdirde keyfiyet fişe yazılarak polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında, yoklama sonuçlarını içeren yoklama fişinin hukuki geçerlik şartının nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine imzalattırılması olduğunu, imzadan çekinilmesi halinde ise bu durumun yasada sayılanlara bildirilerek imzalatılması yoluna gidileceği, imzadan imtina edilmesinin nedeninin yazılmasına ise gerek olmadığını belirtmiştir.

İdare tarafında oluşan diğer bir delil türü ise inceleme ve arama tutanaklarıdır. İnceleme, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla yapılan derinlemesine araştırmadır. İnceleme, vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadelenin en etkin yoludur. Vergi incelenmesinde defter, kayıt ve belgeler yanında her türlü delilden yararlanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 135 vd. maddelerinde vergi incelemesinin kimler hakkında, kimler tarafından, ne zaman, nerede ve nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yeterli bir incelemede; vergilendirme ile ilgili olayların ve hesap durumlarının iyi tahkik ve tetkik edilmiş olması, eleştirilecek hususlarla ilgili tespitlerin iyi yapılması ve tespit edilecek hususların iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunlardan özellikle tespit aşaması önemlidir. İnceleme sonucunda tespit edilen ve yapılacak değerlendirmede delil olarak kullanılacak hususlar tutanağa bağlanmalıdır. Taraf durumunda olanlardan alınan yazılı bilgiler ile esasen bir belgeye bağlı hususlar hakkında ayrıca tutanak düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Ancak bu bilgiler hakkında mükellefin beyanı alınmalı ve tutanakla tespit edilmelidir . İlgililerce ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan inceleme tutanakları, mükellef veya vergi sorumlusunu aksi inandırıcı delillerle durumların varlığı iddia ve ispat edilebilmektedir. Arama Tutanakları Ceza muhakemesinde delil toplama vasıtası olan arama işlemi Vergi Usul Kanunu'nun 142 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. İhbar veya inceleme sonucunda, mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunduğu takdirde rıza aranmaksızın mükellefin veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahısların evlerinde, işyerlerinde ya

da üzerlerinde araştırma yapılmasıdır. Hakim kararı gerekmektedir. Aramada bulunan ve incelenmesine gerek duyulan defter ve belgeler tutanakla tespit edilmekte ve delil olarak değerlendirilmektedir.

Tutanaklar başlığı altında incelenmesi gereken bir diğer bur tutanak türü ise bilgi toplama tutanaklarıdır. Kamu idareleri, mükellefler ve mükelleflerle işlemlerde bulunan gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermekle yükümlüdürler. Ayrıca sulh hakimleri, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk Konsoloslukları, mahalle ve köy muhtarları, bankalar ve emanet kabul eden diğer kuruluşlar, ölüm olayları ile ölenlerden mirasçılara intikal eden malları, bu olayların meydana gelen ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadırlar. Verilen bu bilgiler yargılama aşamasında delil teşkil etmektedir.

Son olarak ise takdir komisyonu tutanaklarından bahsetmek gerekirse, takdir komisyonları, yetkili makamlar tarafından istenen matrah ve servet takdirlerini yapmak üzere oluşturulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 72 vd. maddelerinde kuruluşu, üyelerinin seçilmesi, görev ve yetkileri gibi konular hakkında ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Takdir komisyonlarının işlevi uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ve saptamadan ibarettir. Yükümlüler takdir komisyonu kararlarına karşı doğrudan uyuşmazlık çıkartamazlar. Takdir komisyonunun tespit ettiği matrah üzerinden vergi dairesinin tarh ettiği vergi, dava konusu edilebilmektedir. Takdir komisyonu kararları, vergi tarhı işlemine hazırlayıcı ön işlemler arasında yer almaktadır. Vergi idaresinin ise komisyon kararlarını değiştirme yetkisi bulunmamakta olup bu kararlara karşı dava açabilmektedir. Vergi dairesi bakımından bağlayıcı olan komisyon kararları, vergi hakimi bakımından ise takdiri delil niteliğindedir. Takdir komisyonun tarafından yapılan saptama üzerine tarh edilen vergi dava konusu yapıldığı durumlarda komisyonun saptamasının yanlış

olduğunu ispat yükü yükümlüdedir.[33]

1.2.1.4.Yargı Yerlerinde Delil Oluşması Ve Değerlendirilmesi

Yargılama safhasında da, mahkemelerce resen tahkik ilkesi gereğince bir kısım delillere başvurulmaktadır. Bunlar şu şekilde başlıklar halinde sayılabilir;

Defter ve belgeler üzerinde blirkişi incelemesi, uyuşmazlık mahallinde yapılan keşif, özellikle gümrük uyuşmazlıklarına ilişkin olarak kimi zaman yaptırılan eşya incelemesi, inceleme elemanı ile muhasebeci veya mali müşavirin teknik açıdan dinlenmesi ve ikrardır.

Bilirkişi, bir ihtilafın temelini oluşturan olgu ve olayların saptanması, aydınlanması ve değerlendirilmesinde teknik saptamalar yapmak suretiyle hakime yardımcı olan kişidir . Hakimlik mesleğinin gerekli kıldığı genel ve hukuki bilgi ile çözümlenebilecek konularda bilirkişiye başvurulmaması gerekmektedir. Vergi yargısında ise vergilendirmenin teknik bir konu olması nedeniyle sık sık bilirkişiye başvurulduğu görülmektedir.

İdari yargıda, bilirkişi konusunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde yapılan atıf nedeniyle 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun hükümleri uygulanmaktadır. Bilirkişi seçimi re'sen yapılmaktadır. Hakim, bilirkişi raporu ile bağlı değildir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda yer verilen bu husus, hakimin delilleri serbestçe takdir edeceği kuralının özel olarak vurgulanmasından başka bir şey değildir. Hakim, bilirkişi raporunda eksik ve çelişik gördüğü hususların tamamlanması ve açıklanması için bilirkişiden ek rapor isteyebilmektedir. Taraflar da raporun tebliğinden itibaren bir hafta içerisinde rapora itirazlarını bildirebilirler. Vergi yargısında, mahkeme bilirkişi raporunu yeterli görmemesi halinde başka bir bilirkişiye başvurabileceği gibi, bilirkişi raporları

[33] Murat Kaya, *Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme,* http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=2698.0;wap2 (09.04.2014)

arasında çelişki varsa yeniden incelemeyi gerekli kılan nedenlerin belirtilmesi kaydıyla bir üçüncü bilirkişi incelemesini yaptırabilmektedir. Hakim, bilirkişi raporunda yer alan özel ve teknik açıklamalardan, varılan sonucun yanlış olduğunu takdir edecek düzeyde bilgi sahibi olduğu kanısına varabiliyorsa bilirkişi raporunun aksine karar verebilmelidir. Ancak bu durum hükmün gerekçesinde açıklanmalıdır .

Keşif, hakimin dava konusu olay hakkında bütün duyularıyla bilgi edinmesidir. Vergi yargılamasında fazla uygulama alanı bulunmamaktadır. Ancak tabii afetler, yangın, kaza gibi durumlar ile değeri değişen mallarla ilgili olarak keşif yapılmasına ihtiyaç duyulabilmektedir. Keşfin takdiri delil olması nedeniyle mahkeme, keşfin sonucunda edindiği bilgileri serbestçe değerlendirmektedir.

İkrar, bir kimsenin kendi aleyhine hukuki bir sonuç doğurabilecek bir olayın doğruluğunu kabul etmesidir. İkrar edilen bir hususun artık karşı tarafça ispatına gerek yoktur. Vergi hukukunda, ikrar maddi bir delil olarak değerlendirilmektedir. Danıştay bir kararında, davacı şirketi temsil yetkisine sahip kişinin tehdit ve baskı altında ya da aldatma ile yapıldığı iddia olunmayan açıklamalarının vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti hakkında yapılmış ikrar ve maddi delil niteliğinde olduğu ve tarhiyata esas alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığını belirtmektedir.

İnceleme Elemanı ile Muhasebeci veya Mali Müşavirin Dinlenmesi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378. maddesinde; Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkeme, vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavirinin veya muhasebecisinin dinleneceği düzenlenmiştir.

1.2.1.5. Vergi Hukukunda İspat Külfeti

30.12.1980 Gün ve 2365 Sayılı Kanun ile değişen Vergi Usul Kanunu, vergi hukukunda ispat yükü konusunda açık bir hüküm getirmiştir. VUK 3. maddesi

ifadesine göre, "İktisadî, ticari ve teknik icaplara uymayan veya özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

İspat yükü ile ilgili bu hüküm, bir takım sıçramalar ile hukuk yargılaması usulündeki ispat sistemini hatırlatmaktadır. Gerçekten, bu usulde genel kural, taraflardan her birinin iddiasını ispat ile yükümlü olmasıdır. Bu kurala göre, bir vakıadan kendi lehine haklar çıkartacak taraf, o vakıayı ispat etmelidir. İspat yüküne ilişkin bu genel kural idari yargıda da uygulanmaz. Şu var ki, kanun, ispat yükünün hangi tarafa düştüğünü açıkça belirtebilir. Bu halde, Vergi Usul Kanunu ispat yükünün hangi tarafta olduğunu belirttiğine göre, sorun çözümlenmiş görünebilir. Ancak, "aksine kanun hükmü bulunmadıkça ispat yükü kendi lehine hak çıkartan tarafa aittir" kuralının yanı sıra, öğretide çeşitli tamamlayıcı kurallar öngörülmüştür. Örneğin;

- "Lehine bir karine olan taraf o olayı ispat etmekle yükümlü değildir.

- İspat yükü, delilleri daha kolay elde edebilen tarafa yüklenir. Yani, "delil sağlayamayacak tarafa" ispat yükü düşmez.

- Kural olarak, "olumsuz olay"ın değil, olumlu olayın ispatlanması istenmelidir.

- "İnkar eden"e ispat yükü düşmez.

İspat külfeti meselesi, tarafların ortaya koydukları deliller ile eli kolu bağlı bir hakimin mevcudiyeti halinde söz konusu olabilir. Bu nedenle, örnek olarak ceza yargılamasında ispat yükü diye bir mesele yoktur. Vergi hukukunda, serbest delil sistemi ile ispat yükü meselesinin bağdaştırılması bir tartışma konusu olarak gözükmektedir. Vergi hukukunda ispat yükü olayı, vergi hukukumuza yine 30.12.1980 tarih ve 2365 Sayılı Kanun ile getirilen "yorum" kuralı ve vergi

uyuşmazlıklarının ödemeye etkisi konuları ile bağlantılıdır.[34]

1.2.2.Yazılılık İlkesi Ve Tanık Beyanının Geçersizliği

İYUK'un 2. maddesi uyarınca Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.

Yazılı yargılamada, dava ve cevap dilekçeleri yazılı olarak verilir ve şekle tabidir. Kararlar, genelde duruşmasız olarak evrak üzerinden yapılan inceleme sonucu verilir. Mahkeme, tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla dosyaya ibraz ettikleri belgeleri ve ilgili kişi ve kuruluşlardan bizzat getirteceği diğer bilgi ve belgeleri değerlendirmek; gerektiğinde keşif yapmak ve bilirkişinin görüşüne başvurmak suretiyle yargıya ulaşmak durumundadır.[35]

Vergi yargılamasında duruşma yapılması mümkün olmakla beraber, bu durum yazılı yargılama ilkesinin bir sonucu olarak istisnaidir. İYUK'un 17. maddesine göre; tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 2014 yılı itibariyle 28.000-Türk Lirası'nı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır.

Temyiz ve itirazlarda ise duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.

Vergi yargısında yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı, uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktır.

---

[34] Adnan Tezel, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi*, http://www.yaklasım.com/mevzuat /dergi/makaleler/1997081130.htm (15.08.2010).
[35] Candan, **age**, s. 50-51

Yazılılık ilkesinin bir sonucu olarak vergi yargılamasında şahit ifadesine yer verilmemiştir. Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında bu durum aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

"İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan ....'ın vergi mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır."[36]

Taraflar kural olarak iddialarını ispat etmek için her türlü delile başvurabilirler. Kanun, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini hükme bağlamıştır.

Türk vergi sisteminde "Delil Serbestliği İlkesi" benimsenmiştir. Yalnızca defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini tespit etmek kimi zaman mümkün olmamaktadır. Türk vergi hukukunda delil serbestliği ilkesinin iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birisi "yemin", diğeri de "şahit ifadesi"dir. [37]

Vergi yargılamasının "şahit ifadesi" ya da diğer bir ifade ile "tanık açıklamaları" konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinden kaynaklanan kendine özgü bir durumu bulunmaktadır. Bu hüküm sayesinde, tanık dinlenmesi meselesinde vergi yargılamasında ve idari yargılamada bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

---

[36]Danıştay. 3. Dairesi, 24.12.1986 tarih ve E. 1986/1201, K. 1986/2706 sayılı Kararı, http://www. Danıstay.com.tr/ Erişim Tarihi. 15.05.2012)

[37] Övül Çölgezen, *İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi,* Vergi Dünyası, Sayı:334, Haziran 2009, s.104

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller" başlıklı 31 inci maddesinde; "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukününu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 05/04/1990 - 3622/11 md.; Değişik cümle: 10/06/1994 - 4001/14 md.) Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında ise;

"İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

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

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

İdari davaların kendine özgü yapı ve nitelikleri gözetilerek bu tür davaların açılması, görülmesi ve sonuçları ile ilgili bütün temel düzenlemeler 2577 sayılı

İYUK ile düzenlenmiş, hukuk yargılaması ile benzerlik gösteren bazı konular için de 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na (yeni haliyle 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu) yollamada bulunulmuştur.[38]

İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci fıkrasının HUMK'a (yeni haliyle HMK) atıf yaptığı haller arasında adı geçen Kanunun tanıklık müessesesini düzenleyen hükümleri yer almamaktadır. Dolayısıyla HUMK'un (HMK) şehadete ilişkin hükümlerinin idari yargılamada uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Ancak aynı maddenin 2 nci fıkrası ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin uygulanacağına ilişkin olarak getirilen düzenleme ilk bakışta vergi davalarının çözümü sırasında tanık dinlenebileceği zannını oluşturmaktadır.

Ancak, belirtmek gerekir ki, İYUK madde 31'de HUMK'a (HMK) atıf yapılırken tanık delilinden söz edilmemesinin sebebi, idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve dolayısıyla kural olarak duruşma yapılmamasıdır. Bu nedenle, tanık delilinin idari yargıda *"yöntemin niteliğine uymadığı"*[39]ileri sürülmektedir. Buna karşın, idari davalarda da duruşma yapılması mümkündür.[40] Dolayısıyla, duruşmalı yapılan idari yargılamalarda tanık dinlenmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu tür bir yorum, bir kamu hukuku dalı olan, dolayısıyla kamuya yararlılık ilkesinin hakim olduğu ve maddi gerçeğe ulaşmayı amaçlayan vergi yargılama hukukunun niteliğine daha uygundur.

Vergi yargılamasında tanık beyanının delil olarak kullanımı konusunda yukarıda dile getirilen hususlar yanında başka tartışma alanları da mevcuttur. 2577 sayılı Kanun'unun 31. maddesinin 2. fıkrasında "bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır" hükmü yer almaktadır. Acaba "ilgili hükümler"den anlaşılması gereken

[38] İlhami Öztürk, "Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesi", Vergi Sorunları Dergisi, S:225, Haziran 2007, s.86
[39] Gözübüyük, a.g.e., s.511.
[40] 2577 sayılı Kanun, madde 17, 18 ve 19

nedir? Bu konuya açıklık getiren karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca (VDDK) verilmiştir. VDDK'nın, 17.11.2000 tarih ve E:2000/316, K:2000/371 sayılı kararında:[41]

"Kanunun Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili 31 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıf yapılan haller dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununa yapılan bu göndermenin 377, 378 ve mükerrer 378. maddesiyle ilgili olduğu kuşkusuzdur." yorumunda bulunulmuştur.

VDDK, söz konusu kararıyla maddede Vergi Usul Kanunu'na yapılan yollamanın sadece vergi yargılamasına ilişkin olan 377, 378 ve mükerrer 378. maddelerle sınırlı olduğunu belirterek yollamayı yargılama aşaması ile sınırlı tutmuştur. Nitekim Danıştay'ın genel tutumu da bu yönde olmuştur.

Ancak, doktrinde öne çıkan görüş ise vergilendirme ve yargılama aşamalarının bir bütün oluşturduğu, bu sebeple de 31. maddede yapılan yollamanın Vergi Usul Kanununun vergilendirmeye ilişkin maddelerini de kapsadığı yönündedir. Bunun neticesi ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesindeki *"Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz."* hükmü gereği tanık beyanının vergi yargılamasında bir delil olarak kullanılabilmesidir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378. maddesine 21/01/1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile getirilen *"Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler."* hükmü ile duruşmalarda, vergi davasına konu olan

[41] Danıştay VDDK, 17.11.2000 tarih ve E:2000/316, K:2000/371 sayılı kararı. http://www.danıştay.gov.tr

tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile vergi mükellefinin mali müşavir veya muhasebecisinin dinlenmesinin mümkün kılınması da tanık dinletilememesinden kaynaklı sorunları gidermek için yapılmış bir düzenlemedir.[42]

Diğer taraftan yazılılık ilkesi gereğince vergi yargısı ekseriyetle dosya üzerinden yürütüldüğünden uygulamada tanığı mahkeme huzuruna çıkararak sözlü beyanda bulunmasını sağlayamayan taraf, bu işlemi noter aracılığıyla yapmaktadır. Bu durumda taraf, tanığı noter huzurunda dinletip, noter tarafından tespit edilen yazılı beyanı dava dosyasına koymakta ve böylece bu tür beyanlar bazen Danıştay ve vergi mahkemeleri tarafından delil olarak kabul edilmektedir.[43]

Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) fıkrasının ikinci paragrafının son cümlesinde, *"Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz." denilmektedir*. Bu düzenlemeye göre; tanık ifadesinin vergi incelemesi yapanlar ya da mükellefler tarafından kanıtlama aracı olarak kullanılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmiş bulunması gerekmektedir.[44]

Vergi Hukukunda tanık ifadesinin kanıtlama vasıtası olarak kullanılabilmesi için ilk koşul; ifade sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunmasıdır. "İlginin tabii bulunmasından" kastın ne olduğu, fıkra metninde açıklanmış değildir. Danıştay kararlarında da, bu konuda yapılmış bir tanımlama ya da açıklamaya rastlama olanağı yoktur. Bu açıklamaya, ancak tanığa kanıtlama vasıtası olarak hukuki değer atfeden Danıştay kararlarının yorumlanmasıyla ulaşmak mümkün olabilir. Buna göre; tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii kabul edilebilmesi için bu olayı ve bu olaya ilişkin muameleleri bilmek durumunda olacağı bir konumda bulunması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin, emtia alıcısının, faiz karşılığı borç

---

[42] Selçuk Hondu, *İdari Yargılama Usulünde Tanık,* I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, Ankara 1990, s. 268.
[43] Yüce, a.g.e, s.201
[44] Candan, a.g.e., s.846

alan kişinin, hekimin hastalarının, avukatın müvekkillerinin, mükellefin muhasebecisinin, kiracının, işyerinde çalışan işçinin, taşıt sürücüsünün, komisyoncunun tarafı bulunduğu hukuki muamele veya ilişki dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii bulunduğu kabul edilmektedir. [45]

Vergi Hukukunda tanık ifadesinin kanıtlama vasıtası olarak kullanılabilmesi için ikinci koşul ise; 213 sayılı Yasa'nın 3. maddesinin (B) fıkrasının ikinci paragrafının son cümlesinde de belirtildiği üzere, ifade sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık bulunmasıdır.

Fıkra, tanık ifadesinin vergi hukukunda kanıt olarak değer taşıyabilmesi için; ayrıca, ifade sahibinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık olması koşulunu da aramaktadır. Tanığın içinde bulunduğu konum sebebiyle vergiyi doğuran olayla ilgisinin ilk bakışta doğal görünmesi mümkündür. Ancak; doğal görünen bu ilgi, her zaman gerçekte var olmayabilir. Örneğin; mükellefin bulunmadığı zamanlarda işlerini yürüten oğlunun söz konusu işle ilgisi doğal bulunmakla birlikte, bu durum, doğal ilginin mükellefin işinin tümünü kapsadığı, diğer bir anlatımla, yalnızca babasının bulunmadığı zamanlarda işin başında bulunan oğlunun, işin tümünün yürütümünden haberdar olduğu anlamına gelmez. Bu nedenle, bu kişinin, mükellefin tüm faaliyetini, kapsayacak şekilde vermiş olduğu ifadenin kanıt olarak değeri olamaz. Bu bakımdan; vergilendirmede ifadesi kanıt olarak kullanılacak tanığın vergiyi doğuran olayla doğal ilişkisinin açık olarak anlaşılabilmesi de gereklidir.[46] Örneğin Danıştay Yedinci Dairesi'nce verilen 18.11.2003 tarih ve E:2000/8161, K:2003/4804 sayılı kararda özetle şöyle denmiştir.[47]

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin B bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; vergiyi doğuran

[45] Candan, a.g.e., s.846
[46] Candan, **a.g.e.,** s. 848
[47] Danıştay 7 Dairesi 18.11.2003 tarih ve E:2000/8161, K:2003/4804 sayılı kararı, http://www.danıştay.gov.tr. Erişim Tarihi. 15.12.2012

olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; olayda, davacıdan değişik markalı av tüfeği alan kişilerin vergiyi doğuran olaylarla ilişkilerinin doğal ve açık olduğunda kuşku bulunmadığından, bu olaylarla ilgili olarak yapmış oldukları açıklamalara kanıt değeri tanınması, Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan 3'üncü maddesinin hükmü gereği olduğundan; bu ifadelerde bildirilen rakamların, gerçek satış bedellerini göstermekte olduğu, alıcı ifadelerinde yer alan bu rakamların, ayrıca, av tüfeğinin emsal bedellerini de oluşturmakta olduğuna işaret edilmiştir."

Benzer şekilde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen 15.03.2002 tarih ve E:2002/12, K:2002/101 sayılı kararında da özetle şöyle denilmiştir; [48]

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, bunun yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağının kurala bağlandığı, madde hükmünün değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşıldığı, Kanunun gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin verdiği, somut olayda ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi açık bulunan, yükümlü ile aralarında husumet bulunduğu da tespit edilemeyen alıcı ifadelerinin maddi delil niteliğinde olduğu, bu durumda, alıcı ifadeleri esas alınarak bulunan matrah farkı üzerinden salınan vergi ve cezalarda hukuka aykırılık bulunmadığına hükmedilmiştir.

Danıştay bazı hallerde tanığın vergiyi doğuran olaya ve bu olaya ilişkin muamelelerle ilgisi tabii ve açık bulunmasına karşın ifadesine kanıt olarak itibar

[48] Danıştay VDDK 15.03.2002 tarih ve E:2002/12, K:2002/101 sayılı kararı. http://www.danıştay.gov.tr. Erişim tarihi; 15.02.2012

etmemektedir. Örneğin, mükellefle nizalı bulunan tanığın ifadesi, mükellefi zarara uğratmak amacıyla verilen tanık ifadesi, kira bedelini ticari defterlerine mükellefin beyanına uygun olarak geçiren kiracının, kira sözleşmesinde yazılandan daha fazla kidra ödediği yolundaki ifadesi, sahteliği ve geçersizliği tespit edilemeyen noter senedinin hilafına tanık ifadesi Danıştay'ın kanıt olarak değer tanımadığı ifadelerdir.

Vergi yargılamasında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin hiçbir şüpheye yer vermeyecek şekilde ortaya konulması gerektiğinden, mükellefle aralarında husumet bulunan tanık beyanının tek başına ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı açıktır.

Şahit ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için şahit ile mükellef arasında husumet bulunmaması, şahidin zarar kastıyla ya da çıkar sağlamak amacıyla mükellef aleyhine beyanda bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin 23.02.1979 tarih ve E.No:1978/1963, K.No:1979/460 sayılı kararında *"Mükellefle aralarında niza bulunan müşteri beyanları, mükellef aleyhine kanıt teşkil etmez."* ifadesi yer almaktadır. [49]

Söz konusu husus özellikle tek bir şahidin ifadesinin delil olarak kullanıldığı durumlarda önem arz etmektedir. Birden fazla şahit ifadesinde yararlanıldığı hallerde ifadesine başvurulan şahitlerin birbirlerini tanımamaları, ifadelerini farklı zamanlarda vermeleri, ifadelerinin önemli çoğunluğunun aynı doğrultuda olması ve hatta kimi zaman verdikleri ifadeler sonucu kendilerini ilzam etmeleri, bir başka deyişle mükellefle karşılıklı menfaat ilişkisi içerisinde iken mükellef aleyhine, dolayısıyla kendi aleyhlerine beyan vermeleri halleri Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda mükellef ile şahit arasında husumet bulunmadığını gösteren doneler olarak sayılmıştır.[50] Bu duruma örnek olarak, Danıştay Yedinci Dairesi'nin 17.03.2004 tarih ve E:2001/821, K:2004/697 sayılı kararı gösterilebilir. Anılan kararda özetle şöyle

[49] Çölgezen, a.g.m. s.105
[50] Gös.yer

denilmiştir; [51]

"...Dosyanın incelenmesinden, mobilya alım-satımı ile uğraşan davacıların, sattıkları emtia karşılığında fatura düzenlemedikleri yolundaki ihbar üzerine, 1998 yılında mobilya satışı yapılan müşterilerden Ankara'da bulunan yirmiyedisine bilgi isteme yazısı gönderildiği; ifadesine başvurulabilen onüç müşteriden edinilen bilgilerin, davacıların bu müşterilere düzenledikleri faturalarda yer alan bilgilerle karşılaştırılması sonucu, 10 adet müşteriye düşük bedelli fatura düzenlendiğinin tespit edildiği; alıcı ifadeleri ile faturalar arasındaki fark, kayıt dışı hasılat olarak kabul edilerek, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edildiğinin anlaşılmış olduğu, davacılar ile aralarında husumet bulunmayan birbirini tanımayan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan birden fazla kişinin, ayrı zamanlarda vermiş oldukları ifadeler, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanmasında kanıt olarak kullanılabileceğinden, bu ifadelerden hareketle belirlenen matrah farkları üzerinden tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığına" hükmedilmiştir.

Vergilendirmede, vergi idaresi kadar vergi mükellefinin de mali menfaatinin gözetilmesi gerektiğinden, mükellefi zarara uğratmak amacıyla verilen tanık beyanları vergi yargılamasında ispat vasıtası olarak kullanılamaz.

Bu hususa ilişkin olarak Danıştay bir kararında, alacaklıyı zarara uğratmak amacı taşıyan tanık ifadesine itibar edilemeyeceğine hükmetmiştir.[52] Anılan kararın gerekçesinde, *"alacaklı ile olan akrabalık ilişkisi hakkında, inceleme elemanına gerçek dışı beyanda bulunan borçlunun faiz ödediği yolundaki ifadesinin alacaklıyı zarara uğratmak amacı taşıdığı anlaşıldığından, bu ifadeye itibar edilemez."* denilmiştir.

[51] Danıştay 7.Dairesi, 17.03.2004 tarih ve E:2001/821, K:2004/697 sayılı kararı, http://www.danıstay.gov.tr Erişim tarihi. 15.02.2012

[52] Danıştay 3.Dairesi, 15.01.1987 gün, E.1986/1213, K.1987/137 sayılı kararı. http://www.danıstay.gov.tr

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tüm açıklığı ile ortaya konulması esas olduğundan, vergiyi doğuran olayla iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadeleri vergi yargılamasında ispat vasıtası olarak kullanılamayacaktır.

1.2.3.Toplu Yargılama Usulü İlkesi

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4. maddesinde; vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunacağı; mahkeme kurullarının, başkan ile iki üyeden oluşacağı hükme bağlanmıştır.

2577 sayılı İYUK'un "Davaların Karara Bağlanması" başlıklı 22. maddesinde, konular aydınlandığında, meselelerin sırasıyla oya konulacağı ve karara bağlanacağı belirtildikten sonra; 15. maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların işin esası hakkında da oylarını kullanacakları, azınlıkta kalanların görüşlerinin, kararın altına yazılacağı hüküm altına alınmıştır. İYUK'un 24. maddesinin 1. fıkrasında ise; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği ve kararı veren mahkeme başkanı ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ile varsa karşı oyları, kararda bulunacak hususlar arasında sayılmıştır.

Yukarıda yer verilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere; Türk Vergi Yargısı Sistemi'nde, tek hakimle bakılması gereken istisnai davalar dışında, toplu yargılama usulü benimsenmiş bulunmaktadır.

Toplu yargılama usulünün adaleti daha iyi dağıtacağı, toplu bir mahkemede mahkeme üyesi hakimlerin bilgi ve tecrübelerini bir araya getirmek suretiyle tek hakimin vereceği kararlara nazaran daha adil kararlar alacağı savunulmaktadır. Ayrıca, bu şekilde karşılıklı denetim sağlanmış olmaktadır.

Doktrinde toplu yargılamanın sakıncalarına ilişkin görüşler de ileri sürülmüştür. Bu usulün gereksizliğini savunanların görüşleri, sorumluluğun kurul üyeleri arasında dağılması sonucunda incelemenin yüzeysel kalması, daha çok idari kurullar için gerekli olan mahkeme başkanlarının varlığının adalet kavramı ile bağdaşmaması ve toplu yargılama usulünün yargılama sürecini yavaşlatması gibi sebeplere dayanmaktadır.

Toplu yargılama usulünde kararlar, mahkeme üyelerinin oyçokluğuyla alınır. Nitekim, konuya ilişkin bir Danıştay kararı**; "**Toplu yargılama sisteminde, uyuşmazlık hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hakimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmemesi halinde; verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemeyeceği**"**[53] hakkındadır.

1.2.4. Yargılamanın Açıklığı İlkesi

Yargılamada açıklık ilkesi, hukuk devleti gereklerinden birisidir. Açıklık ilkesi, duruşmaların herkese açık olmasını ifade eder. Dayanağını Anayasa'nın 141. maddesinin 1. fıkrasından alır. Bu hükme göre duruşmaların herkese açık olacağı ancak genel ahlak ve kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı durumlarda, duruşmalar kısmen veya tamamen kapalı yapılabilecektir. Aynı maddenin 2. fıkrasındaki, *"Küçüklerin yargılanması hakkında kanunla özel hükümler konulur"* ifadesiyle, küçüklerin yargılanması sırasında kapalı duruşmanın yapılabileceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın yanı sıra, İYUK'un 18. maddesinin 1. bendinde, duruşmaların açık olarak yapılacağı hükmü yer almaktadır. Ancak aynı bentte bu hükmün ayrıksı durumuna da yer verilmiştir. Buna göre, genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir

[53] Danıştay. 7. Dairesi, 14.06.2007 tarih ve E. 2006/2231, K. 2007/2766 sayılı Kararı. http://www.danistay.gov.tr/kararlar117.htm Erişim Tarihi: 16.02.2012

kısmı veya tamamı gizli olarak yapılabilecektir. Söz konusu sınırlama nedenleri sayılırken çok genel ve içeriği açık olmayan ifadeler kullanılmıştır. Genel ahlak ve kamu güvenliği kavramları çok soyut ve geneldir. Bu nedenle bir duruşmanın kapalı yapılmasını gerekli kılan nedenleri belirlemede, mahkemenin takdir yetkisi oldukça geniştir. Mahkeme bu kararı alırken çok dikkatli davranmalıdır. Burada korunması gereken, kamu güvenliğinden öte birey olmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde, öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun niteliği, uygulama alanı açıklandıktan sonra, devamında anılan Kanun'da yargılama usulüne ilişkin olarak ne gibi hususların özel olarak düzenlendiği konusu ortaya konulacaktır. Bu hususların ortaya konulmasından sonra ise, yargıya intikal eden bir vergi uyuşmazlığının çözümü esnasında vergi yargılama usul hukuku konusunda da kimi bazı hükümler içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu bu yönden araştırılacak ve sonuçta bir vergi yargılaması sırasında görevli ve yetkili yargı organlarının usul yargılaması sırasında hangi düzenlemeleri esas alması gerektiği hususu gerek yerel mahkeme kararları gerekse de Danıştay kararları da gözetilmek suretiyle incelenecektir.

2.VERGİ USUL KANUNU VE VERGİ YARGILAMA USUL HUKUKUNDAKİ YERİ

Usul hukuku, bir hakkın yargı önünde nasıl ve ne şekilde istenip, savunulup elde edileceğine ilişkin yöntem ve kuralları ifade eder. İlgili yargı teşkilatlarının çalışma biçimleri (bakacakları davalar, süreler, görevleri vs.) de usul hukukunun içinde yer alır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu sırasıyla, özel hukukla ilgili kanunlarla ceza kanunlarının hükümlerinden doğan hak ve ödevlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili kurullardan oluşur. Vergi Usul Kanunu'nda genel anlamda vergi ilişkisinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimlerini gösterir. Ancak vergi yargısının, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun içine alınmasından sonra yargıyla ilgili örgütler, çalışma biçimleri Vergi Usul Kanunu'nun dışında bırakılmıştır.[54]

[54] Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2008,İstanbul, S.1.

2.1. Vergi Usul Kanunu'nun Niteliği ve Kapsamı

Vergi Usul Hukuku günümüzde bağımsız bir hukuk dalı durumuna gelmiştir. Vergi Usul Kanunu'nu kendi konusuna giren işlemleri özel hükümlerle düzenleme yoluna gitmiştir. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren konularda genel hükümlere gidilmesi ve diğer usul kanunlarının uygulanabilmesi ancak Vergi Usul Kanunu'nun açıkça atıfta bulunduğu hallerde mümkündür. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 147 ve 151.maddelerinde açıkça Ceza Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulmuştur.[55]

Vergi Usul Kanunu ülkemiz vergi sistemine ilk kez 17.06.1949 tarih ve 5432 sayılı yine aynı adı taşıyan Kanunun kabulü ile girmiştir. Bu tarihten önce diğer vergi kanunlarında olduğu gibi usul alanında da uygulamaya yön veren kuralları bir arada toplayan bir kanun yoktu. 1939 yılında yürürlüğe giren 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Teşkiline Dair Kanun, tebligat ve kısmi olarak vergi yargısına ilişkin hükümleri bir kanunda toplamış ve vergi sistemimizde önemli bir boşluğu doldurmuş ise de çağdaş anlamda gelir ve kurumlar vergilerine geçişte sistemi sağlam bir temele oturtacak usul kanunlarına da ihtiyaç duyulmuş ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur. 4.1.1961 tarihinde kabul edilen bugünkü Vergi Usul Kanunu'nun temel özellikleri 5432 sayılı Kanun'da da yer almaktaydı. Nitekim değişiklik tasarısına ilişkin olarak Milli Birlik Komitesi'ne gönderilen gerekçede amaç, gerek idarece gerek yargı organlarınca tespit edilen boşlukların doldurulması ve aksaklıkların giderilmesi olarak belirlenmiştir. [56]

Hem şekli, hem de maddi vergi hukuku kurallarını düzenleyen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu beş kitaptan oluşmaktadır. Birinci Kitapta, vergilendirmeye ilişkin genel esaslar, tarh ve tahakkuk usulü, tebliğ, vergi alacağının kalkması, yoklama ve inceleme hükümleri düzenlenmiştir. İkinci Kitapta, yükümlünün

[55] Özyer, a.g.e.s.12.
[56] Gös.yer

ödevleri; Üçüncü Kitapta değerleme; Dördüncü Kitapta ceza hükümleri; Beşinci Kitapta vergi davalarıyla ilgili hükümle yer almaktadır.

Maddi vergi hukuku kişileri vergi borçlusu durumuna sokan işlem ve esasları düzenlerken; şekli vergi hukuku vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili; vergi uyuşmazlıklarının çözümü vergilerin cebri icra yoluyla tahsili gibi alanları düzenler. Bu çerçeve içinde Vergi Usul Kanunu'nda şekli vergi hukuku kapsamında yer alır ve şekli vergi hukukunun en önemli kaynağını teşkil eder.

Vergi Usul Kanunu gerek vergi yükümlüleri ve sorumlularının, gerekse vergi idaresinin, vergilendirme alanında nasıl hareket edeceklerini, hak ve sorumluluklarının neler olduğunu açık bir şekilde düzenlemiştir. Vergilendirmeden doğan ilişkide, vergi ödeme borcu ile şekli görevler bir arada bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına genel olarak bakıldığında ise, Kanunun "Kanunun Şumulü" başlıklı 1.maddesinde," Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır." hükmüne, 2.maddesinde ise,"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, Kanunun 2.maddesinde yazılı olan gümrük vergi ve cezaları haricinde genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla bunlara bağlı vergi,resim ve zamlar hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik edilmektedir.

2.2- Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Yargılama Usulüne İlişkin Düzenlemeler

İdari Yargılama Usulü Kanunun 1. maddesine göre "Danıştay , Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu kanunda gösterilen usullere tabidir." Buna göre, vergi ile ilgili davalarda yargılama usulü esas itibariyle İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine tabidir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nda da vergi yargılama usulüne ilişkin olarak bir takım hususlar düzenlenmiş bulunmaktadır. Örneğin, 213 Sayılı Kanunu'nun Beşinci Kitabında vergi davalarıyla ilgili hükümle yer almaktadır. Kanunun 377. maddesinde, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar açıklandıktan sonra, 378. maddesinde davanın konusunun neler olması gerektiği hususu açıklanmış, Mükerrer 378.maddesinde ise, duruşmaya ilişkin özel bir düzenleme ihdas olunmuş görülmektedir. Bu maddeleri 2577 sayılı Kanun'da yer alan paralel düzenlemelerle beraber incelemek gerekecektir.

Mahkemenin görev ve yetki alanı, dava açma süresi, dava açmaya ehliyeti, davanın konusu gibi hususların da genel anlamda usule ilişkin olarak riayet edilmesi gereken konular olduğu da dikkate alındığında usule ilişkin bu nevi konularda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan özel düzenlemelere aşağıda değinilmiştir

2.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Atfın İncelenmesi

İdari Yargılama Usulü Kanunu, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinde yapılan yargılamalarla ilgili usul (yöntem) kurallarını düzenlemektedir. Ancak, yargılama usulü ile ilgili tüm düzenlemeler bu Kanun'da düzenlenmiş değildir. Kanunun 31.maddesi, yargılama usulü için gerekli

olup da, bizzat düzenlemediği kimi müesseseler için, ilgili kanunlara gönderme yapmaktadır.[57]

2577 sayılı Kanun 31.maddesinde, "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukününu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 05/04/1990 - 3622/11 md.; Değişik cümle: 10/06/1994 - 4001/14 md.) Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. *Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*" şeklinde kurala yer verilmiştir.

2577 sayılı Kanunun 31. maddesi yasa koyucunun vergi yargısında, temel kanunun hangisi olduğuna ilişkin kararsızlığının temel göstergesidir ve söz konusu hükmü "vergi yargısının kara deliği" olarak nitelemek hiç de iddialı olmasa gerektir. Kaldı ki bu hüküm normlaştırma tekniği açısından da "atıf normu" tekniğine uygun düşmeyen bir düzenlemedir. Çünkü böyle bir hükmün amacı Vergi Usul Kanunu'nun yargılamaya ilişkin normlarını devre dışı bırakmak; Vergi Usul Kanunu'nun, İdari Yargılama Usul Kanunu ile çatışmayan yargılama normlarını(!) birlikte uygulamaya olanak sağlamak olabilir ve böyle bir hüküm ancak düzenlendiği anda mevcut yargılama normlarını etkisiz hale getirebilir. Bu çerçevede, hukuk metodolojisinin bilinen kurallarına göre, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yargılama normu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile çatışırsa yürürlük tarihi önem kazanır ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan sonra çıkarılan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yer alan özel yargılama normu uygulama önceliğine sahiptir; dolayısıyla, İdari

[57]Candan, a.g.e. s.717

Yargılama Usulü Kanunu'ndan önceki Vergi Usul Kanunundaki yargılama normlarının hiçbir biçimde uygulanma kabiliyetleri yoktur.[58]

2577 sayılı Kanunun 31. maddesinin 1. fıkrasında, bu Kanun'da hüküm bulunmayan hususlarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine atıf yapılırken 2. fıkrasında ise, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerine atıf yapıldığı görülmektedir. Ancak şart olarak, 2577 sayılı Kanun ve de bu Kanunun atıfta bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda hüküm bulunmayan haller ile sınırlandırıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, gerçekte, bir idari usul kanunudur. Vergi idaresinin görev ve yetkilerini, vergi mükelleflerinin hak ve ödevlerini, vergilendirme işlemlerinde uygulanacak yöntemleri ve vergi kanunlarına aykırı davranışları nedeniyle, bu davranışı yapan mükellef, vergi sorumlusu veya ilgililere uygulanacak vergi cezalarını ve bunlara ilişkin kimi yöntemleri düzenlemektedir. Daha açık olarak, vergi uyuşmazlıklarına kaynaklık eden vergi idaresi işlemlerinin tesisindeki usul ve esaslar bu Kanun'da düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu ise, bir yargılama usulü kanunudur ve bir idari uyuşmalık çıktıktan sonra, bu uyuşmazlığın yargısal çözümlerle çözümünde, ilgililerce ve yargı yerlerince uyulması gereken usul kurallarını düzenlemektedir. Bu özelliği sebebiyle de, idari usul kurallarının işlevini tamamladıkları yerden sonra işleyebilir niteliktedir.

Vergi uyuşmazlıklarına kaynaklık eden vergilendirme işleminin tesis edilerek, ilgisine tebliğ edileceği tarihe kadarki olan aşamayı ilgilendiren idari usul kanununa, bu kanunun işlevini tamamladıktan sonraki aşamada uygulanabilir olan yargılama usulü kanununun göndermede bulunması, bu usul kurallarını uygulamaya yetkili idari yargıcın, gerektiğinde uyuşmazlığı çıkaran vergilendirme işleminin yapıcısı olan ve idari rejime göre, bu konuda, tek yetkili olması gereken vergi idaresine ait yetkileri kullanmasına izin verilmesi anlamına gelir. Zira, idari usul

[58] Mustafa Akaya, *Vergi Yargılamasında yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi*. Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu, s.179

yasasının bir kuralının idari davada uygulanması, bu kuralın idareye tanıdığı yetkinin, yargıç tarafından kullanılmasıyla olanaklıdır. Oysa, idari yargıç, idarenin yetkisinde olan kuralları uygulamaz, bu kuralların idare tarafından, doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını denetler. Bir yasa hükmünün idari yargıç tarafından uygulanmasıyla, uygulanmasının denetlenmesi aynı şey değildir. Eğer, idari yargıcın, uygulanmasını denetlediği hukuk kurallarını, aynı zamanda uyguladığı da söylenirse, bu, idari işlemlerin hukuksal nedenini oluşturan tüm yasa hükümlerinin (Örneğin Devlet Memurları Kanunu, İmar Kanunu) için de geçerli olur. O zaman da, bu yasalara yapılmış göndermenin olmamasının açıklanması zorlaşmaktadır. [59]

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde idareye verilen yetkilerin, idari yargıç tarafından kullanılması ise, idari yargıcın, vergi idaresinin yerine geçmesi ve idari işlem tesisi anlamına gelir. İkinci maddenin ikinci fıkrasında, idari yargıca, idarenin yerine geçerek karar vermeyi yasaklayan Kanunun 31. maddesinin 2. fıkrasında, buna yol açacak bir göndermede bulunmasının anlaşılması güçtür. Eğer söz konusu gönderme ile söylenilmek istenilen, Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli düzenlemelerinde yer alan idari yargılama usulüne ilişkin az sayıda kuralın, idari yargı yerlerince, İdari Yargılama Usulü Kanunu'na öncelikle uygulanması ise buna gerek yoktur. Zira, İdari Yargılama Usulü bakımından, birer özel düzenleme olan bu kurallar, özel yasa hükmünün önceliği ilkesi uyarınca, esasen 2577 sayılı Kanunun genel hükümlerine öncelikle uygulanır. [60]

Bu çerçevede yasa koyucu, *"Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere"* ibaresiyle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'dan önce, İYUK'un ve HMK'nın atıf yapılan hükümlerinin elde tutulduğunu, bu normların uygulanacağını düzenlemiştir. Buna göre yasa koyucu bazı yasaların saklı kaldığını ifade etmek suretiyle vergi uyuşmazlıklarında saklı kalan normlara uygulama önceliği vermiştir. [61]

---

[59] Candan, **age**, s.814
[60] Candan, **age**, s.810
[61] Oytunç, Canyaş, İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü, TBB Dergisi 2014 (110), syf, 209

Bu durumda fıkranın kurduğu basamaklı yapı uyarınca, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde İYUK, HUMK ve VUK arasındaki sıralama;

- Vergi uyuşmazlıklarında öncelikle İYUK hükümleri,

- İYUK'da hüküm bulunmaması nedeniyle HMK'ya atıf yapılmış hallerde HMK,

- Yukarıda belirtilen iki kanunda da hüküm bulunmayan hallerde VUK'un uygulanacağı yönündedir.

Pozitif hukuktaki bu anlama karşın öğretide vergi uyuşmazlıklarında öncelikle VUK'un uygulanması gerektiği düşüncesi egemendir. Yasa koyucunun İYUK m. 31/2 hükmünü ihdas etmiş olması karşısında, bu görüşe hak vermek mümkün değildir. Diğer bir anlatımla, bu görüş ancak ve ancak pozitif hukukta İYUK m.31/2 olmasaydı doğru olabilirdi. Gerçekten de pozitif hukukta İYUK m.31/2 hükmü yer almasaydı; İYUK-VUK arasındaki norm çatışmaları, lex specialis ilkesi gereği VUK lehine çözümlenecekti. Zira İYUK-VUK çatışmaları kural olarak önceki tarihli özel kanun(VUK)-sonraki tarihli genel kanun (İYUK) çatışmasıdır. Bu durumda çatışma lex specialis ilkesine göre çözümlenmektedir. Halbuki yasa koyucu İYUK m.31/2'yi ihdas ederek vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin ancak saklı tutulan İYUK ve HMK'da (atıfta bulunulan hallerle sınırlı) hüküm bulunmaması hallerinde uygulama bulacağını öngörmüştür. Dolayısıyla aynı konuda İYUK ve HMK ile VUK hükümleri çatışıyorsa, uygulanacak olan normlar İYUK m.31/2 gereği, İYUK ve HMK'dır. VUK, ancak ve ancak İYUK-HMK'da hüküm bulunmaması durumunda devreye girebilmektedir. Görüldüğü üzere İYUK m.31/2 hükmü, lex specialis ilkesinin aksinin pozitif hukukta düzenlenmesine ilişkin çarpıcı bir örnektir. Ne var ki yasa koyucu, İYUK'un yürürlüğe girmesinden sonra VUK'un bazı hükümlerinde yeni düzenlemeler yapmıştır. Söz konusu düzenlemeler, İYUK'un hükümleriyle çatışma halinde olabilmektedir. Aşağıda gösterileceği üzere bu durumda çatışma klasik yöntemle çözülecektir. Ancak İYUK ve VUK'un çatıştığı

alanda, VUK'da İYUK yürürlüğe girdikten sonra herhangi bir düzenleme yapılmamışsa, çatışma İYUK m. 31/2 gereği İYUK lehine çözümlenecektir. Başka bir anlatımla uygulanacak norm, İYUK'ta yer alan normdur. Belirtilen olasılık, aşağıda İYUK m.20/1 ve VUK m.3/son arasında ortaya çıkan çatışma üzerinden gösterilmiştir.[62]

Örnek: İYUK m.20/1-VUK m.3/son çatışmasının İYUK m.31/2 uyarınca İYUK m.20/1 lehine çözümü

Genel Norm	**Özel Norm**
Yürürlük Tarihi: 20/1/1982	Yürürlük Tarihi: 30/12/1980
İYUK Madde 20 – 1. Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendi-liklerinden yaparlar.	VUK m.3/son : "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir".

[62] Canyaş, **age**, s.211

AÇIKLAMA: Vergi yargılaması hukukunda İYUK m.20/1 (re'sen tahkik ilkesi) ve VUK m.3/son arasındaki çatışma, İYUK m.31/2 uyarınca, İYUK m.20/1'in uygulanmasıyla çözümlenmelidir. Zira, İYUK (genel norm) yürürlüğe girdikten sonra özel normda(VUK m.3/son) herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bu nedenle İYUK m.31/2'de yer alan sıralama gereği çatışma, İYUK m.20/1'in uygulanmasıyla çözümlenmelidir. Diğer bir ifadeyle, belirtilen hüküm gereği İYUK'un yürürlüğe girdiği 20/1/1982 tarihinden itibaren İYUK m.20/1 ile çatışan VUK m.3/son hükmünün uygulanma olanağı kalmamıştır. Ne var ki, öğreti ve yargı içtihadı aksi görüştedir.

Aynı şekilde İYUK m.18/3 ve VUK m.3/B-2 hükümleri arasındaki çatışma da İYUK m.31/2 gereği, İYUK lehine çözümlenir. Başka bir anlatımla, İYUK m.31/2 uyarınca, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olsa bile tanık dinlenemez. Zira VUK m. 3/B-2'de, İYUK yürürlüğe girdikten sonra herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.[63]

2.2.2. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Yargılama Usulüne İlişkin Ortak Hükümler

Yukarıda da değinildiği üzere yargılama genel olarak usul hukuku, bir hakkın yargı organı önünde ne şekilde ve nasıl istenileceği, bu amaçla da hakkın nasıl savunulması gerektiği, hangi usul ve esaslar dahilinde hakkın elde edilmesi gerektiğine ilişkin olarak belirlenen yöntem ve kurallar zinciri olarak tanımlanabilir. Yargılama usulü denildiği zaman genel öğretide ve uygulamada, görülmekte olan davanın nihai olarak esasının çözülmesi aşamasına gelmeden önce tamamlanması

[63] Canyaş, **age**, s.212

gereken bir takım usuli düzenlemeler ve aşamalar mevcuttur. Örneğin hakkın istenildiği davaların belli kimseler tarafından, belirli süreler dahilinde, belirli yargılama makamından, belli bir formatta düzenlenmiş dilekçelerle açılması gibi bir takım usul kuralları öngörülmüştür. Bu usule ilişkin kurallarına esas itibariyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu"nda yer verilmiştir. 2577 sayılı Kanunun 14. maddesinde, idari davaların dilekçelerin, Danıştay"da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından:

a) Görev ve yetki,

b) İdari merci tecavüzü,

c) Ehliyet,

d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,

e) Süre aşımı,

f) Husumet,

g) 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla inceleneceği, dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülürse durumun; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirileceği, tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmeyeceği, 15 inci madde hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanacağı, 3 üncü fıkraya göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5 inci fıkraya göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde sonuçlandırılacağı, ilk incelemeyi yapanların bu noktalardan kanuna aykırılık görmemeleri veya daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporunun

yerinde görülmemesi üzerine, tebligat işleminin yapılacağı,yukarıdaki hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15. madde hükmünün uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Devamı "İlk inceleme üzerine verilecek karar" başlıklı 15.maddesinde ise, hangi usule aykırılık noktalarından dolayı hangi kararların verileceği şu şekilde düzenlenmiştir;

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince 2577 sayılı Kanunun 14.maddesinin;

3. fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14. maddenin;

a) 3/a bendine göre adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine; idari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,

b) 3/c, 3/d ve 3/e bentlerinde yazılı hallerde davanın reddine,

c) 3/f bendine göre, davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,

d) 3/g bendinde yazılı halde otuzgün içinde 3 ve 5. maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak yahut (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,

e) 3/b bendinde yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine, karar verileceği düzenlenmiştir.

Özetle idari davalara ait dilekçelerin ilk inceleme unsurları yönünden incelenmesi sonucu, görev ve yetki yönünden bir aykırılık durumunda, yani idare mahkemesi açılması gerekirken vergi mahkemesinde, vergi mahkemesinde açılması gerekirken idare mahkemesinde veya Danıştay"da açılması gerekirken idare veya vergi mahkemesinde açılması halinde dosyanın görev ve yetki yönünden reddi ile dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar verileceği, aşağıda vergi hatalarının düzeltilmesi ve şikayet kısmında açıklanacağı üzere idari merci tecavüzü halinde ilgili mercie tevdi kararı verilmesi gerektiği, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı ve süreaşımı yönlerinden hukuka aykırılık halinde davanın reddi yönünde karar verileceği, yanlış hasım ile açılan davalarda hasım düzeltme kararı verileceği ve dava dilekçelerinin 2577 sayılı Kanunun 3 ve 5.maddelerinde düzenlenen dilekçelerde bulunması gereken hususlar konusunda usule aykırılık halinde, 30 gün içinde yeni dilekçe ile davanın yenilenmek üzere dilekçenin reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan ilk inceleme unsurları idare mahkemelerinde açılan davaların yanı sıra Danıştay ile Vergi Mahkemelerinde açılan vergi davalarında da uyulması gerekli konular olarak sayılmıştır. Ancak vergi davalarına ilişkin olarak vergi yargılamasının kendine has özelliği ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan bir takım düzenlemeler dolayısıyla yukarıda yer alan ilk inceleme unsurlarının farklı olarak irdeleneceği konular ve hususlar bulunmaktadır. İşte aşağıda, vergi yargılama hukukunun kendine has özelliği ve 213 sayılı Kanunundaki düzenlemeler dolayısıyla vergi yargılama usulünün idari yargılama usulünden ayrıldığı konulara ayrıntılı olarak yer verilecektir.

2.2.2.1.Davanın Konusu

2577 sayılı Kanunu'nun 2. maddesinde, idari dava sayılırken idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları ile idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları olarak ikilili bir ayrıma gidildiği görülmektedir.

Aynı Kanunun 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendinde, dava dilekçelerinin, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin olup olmadığı yönünden de inceleneceği, 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde de kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmaksızın açılan davaların ise reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır.

Şu halde, idari davaya konu olan vergilendirme işlemleri neler olduğu, mahiyeti ve niteliğinin açık olarak ortaya konulması gerekmektedir.

2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde ise, Vergi mahkemelerinin görevleri olarak, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar ile aynı konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları çözümleyeceği kurala bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Davanın Konusu" başlıklı 378. maddesinde ise, "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." şeklinde düzenleyemeye yer verilmiştir.

Maddenin ilk fıkrasında, vergi davalarında konunun açık olarak belirlendiği anlaşılmaktadır. Yani nelere karşı dava açılması gerektiği ve de dava açma süresinin başlangıcına dair bazı belirlemelerde bulunulduğu anlaşılmaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, beyan üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının önüne geçilmiş, ancak vergi hatalarına ait hükümler saklı tutulmuştur.

İdari yargıda, idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki işlemleri idari davaya konu olabilmektedir. Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile 6183 Sayılı Yasadan doğan uyuşmazlıklarda kesin ve yürütülmesi gerekli icrai işlemler; ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliği, tahakkuk fişi düzenlenmesi, vergi tevkifatı yapılması, ihtiyati haciz tatbik olunması, düzeltme ve şikayet başvuruları ile mükellefin menfaatini etkileyen ve idarenin tek yanlı iradesi ile tesis edilen icrai niteliğe haiz işlemlerdir.

Kesin olma, işlemin idari prosedürün en son aşamasını geçirmiş ve yetkili en yüksek makamca yapılmış olması anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için bir başka makamın onayına ihtiyaç bulunması halinde, kesin olmayan idari işlemden söz edilmektedir. Ayrıca dava konusu işlemin yürütülmesinin zorunlu olması gerekmektedir. Yürütülmesi zorunlu işlemler, idare edilenlerin hukukunda değişiklik yapan onların hak veya menfaatlerini etkileyen işlemlerdir. Bu itibarla, idare edilenlere herhangi bir konuda bilgi veren veya açıklama yapan işlemlerle, bir idari işlemin hazırlık çalışması niteliğindeki inceleme ve araştırmalar sonunda hazırlanan raporlar, görüş bildiren yazı ve işlemler, yürütülmesi zorunlu olmadıklarından, dava konusu edilemezler.

Hukukumuzda, tüm idari eylem ve işlemleri kapsayan genel nitelikte bir idari usul kanunu yoktur; ancak, tipik birer idari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin uyması gereken usul kurallarını içeren özel bir idari usul yasası olarak “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” bulunur. Böylece, ülkemizde,

idare hukukuna özgü, genel bir usul kodu bulunmamasına karşın, vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özetle, vergi davasının konusu ve kapsamı, vergi yargısının görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklar ile sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan, "vergi davası" ifadesi, ikmalen, re'sen , idarece tarh edilen ya da bir başka şekilde ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları gösterir.[64]

2.2.2.1.1.Dava Konusuna İlişkin Özel Durumlar

213 sayılı Vergi usul Kanunu'nun 378. maddesi uyarınca sadece dava konusu olarak verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması hususları belirtilmiş olmakla birlikte yine aynı Kanunun farklı maddelerinde de dava konusuna ilişkin olarak bir takım belirlemelerin yapıldığı izlenmektedir. Bu özellikli durumlar ise aşağıda açıklanacaktır.

2.2.2.1.1.1.Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılan Davalar

Türk vergi uygulamasında, vergi idaresinin re'sen yapacağı tarhiyatın dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararlarına karşı vergi davası yoluna, ancak, bu kararın vergi idaresince re'sen vergi tarhı biçiminde bir idari işlem durumuna getirilmesi ile gidilebilir. Kimi durumlarda ise, takdir komisyonu kararına karşı doğrudan vergi davası açılması olanaklıdır. Bu durumlar, şu şekilde sayılabilir;

---

[64] Serkan Ağar. *Vergi Davalarının Hukuki Niteliği*, "www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.html, 19 Ekim 2006

213 sayılı Kanunun Mükerrer 49. maddesi gereğince arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer ve bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri takdirlerine karşı belli kuruluşlar ve vergi daireleri tarafından açılan davalar,

213 sayılı kanun m. 267'de öngörülen emsal bedeli takdirlerine karşı vergi daireleri ile yükümlüler tarafından açılan davalar.

Sayılan durumlarda, vergi mahkemesi, istem konusunun en üst sınırı ile bağlı olmak kaydıyla yeni bir değer belirler; bir başka deyişle, bu hallerde "tadilen tasdik kararı" verilir. Bu nedenle, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan vergi davaları, kural olarak, ikmal'en tarh işlemine karşı açılan davalardan bir farklılık göstermez. Tipik birer idari işlem olduklarından takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda kararın yetki, şekil, sebep, konu ve maksat öğelerinden biri ya da birkaçına aykırı olduğu iddiasında bulunulur.[65]

Ancak yukarıda sayılan haller haricinde mükellefler tarafından matrahın belirlendiği takdir komisyonu kararlarına karşı doğrudan dava açıldığında ise gerek yerel mahkemeler gerekse de Danıştay tarafından, ortada henüz vergi davasına konu olabilecek bir vergi veya cezanın bulunmadığı, vergi matrahını belirleyen takdir komisyonu kararlarının esasen hazırlayıcı işlem mahiyetinde olduğu, vergi tarhı veya ceza tayini öncesi ön bir işlem niteliğinde olduğu, bu açıdan vergilendirme veya ceza kesme işleminin henüz tekemmül etmediğinden bahisle davanın kesin ve yürütülebilir işlem yokluğundan dolayı reddi yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

[65] Ağar. a.g.e, s. 9

2.2.2.1.1.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ya da Temin Edilememesi Üzerine Açılacak Davalar

Türk vergi uygulamasında, tarhiyat sonrası uzlaşma olarak da bilinen uzlaşma müessesesi 213 sayılı Kanunun Ek 1., 6., 7., 8. ve 9. maddelerinde , tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise 11. maddesinde düzenlenmiştir. Uzlaşma başvurusunda bulunan uzlaşma komisyonunun çağrısına uymayarak toplantıya haklı bir neden olmaksızın gelmezse, çağrıya uyarak toplantıya gelmesine karşın düzenlenen tutanağı imzalamazsa ya da tutanağı "ihtirazi kayıtla" imzalamak isterse, uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması ise, "uzlaşmaya varılamaması" anlamına gelir ve "komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi" durumunu belirtir. Bu durumda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Tutanağın düzenlenmesi uzlaşma olanağının tamamen tükendiği anlamına gelmez. Buna göre, ilgili, isterse, "dava açma süresinin son gününe kadar" komisyonun nihai teklifini kabul edebilir. Bu durumda, kabule ilişkin dilekçenin vergi dairesine verildiği tarihte uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Uzlaşmaya varılamaması durumunda yükümlü ya da ceza muhatabı, tarh olunan vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın kendilerine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya vergi cezasına karşı daha önce dava açıldığı hallerde, uzlaşma başvurusunda bulunulması durumunda mahkemece yargılama durdurulur ve açılan dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasına kadar incelenmez. Uzlaşmaya varılamaması halinde durdurulan yargılamaya, vergi dairesinin işarı üzerine devam edilir.

Uzlaşmaya varılamaması dolayısıyla uzlaşma başvurusunda bulunana tanınan ek dava açma süresi 213 sayılı kanun Ek 7, IV'te on beş gün olarak belirlenmiştir. Uzlaşmanın vaki olmadığına (temin edilememiş sayıldığına) dair

tutanağın uzlaşma başvurusunda bulunana tebliğinden itibaren işleyecek olan ek dava açma süresinin varlığı, anılan tebliğin yapıldığı tarih itibariyle genel dava açma süresinin bulunduğu duruma bakılarak belirlenir. Tebliğ tarihinde, otuz günlük vergi davası açma süresinin dolmasına on beş gün veya on beş günden fazla zaman varsa ek dava açma süresi işlemez. Dava, kalan süre içinde açılmalıdır. Tebliğ tarihinde otuz günlük vergi davası açma süresi dolmuş veya dolmasına on beş günden az bir zaman kalmışsa tebliğden itibaren ek on beş günlük süre içinde dava açılabilir.[66]

Bu hususta, 2577 sayılı Kanun'da öngörülen 30 günlük genel dava açma süresinden ayrıksı olarak farklı bir dava açma süresinin düzenlendiği görülmektedir. Şu halde uzlaşma müessesesine ilişkin olarak düzenlenen 15 günlük ek dava açma süresine itibar edilmesi gerektiği ve burada dikkate alınması gereken Kanunun 2577 sayılı Kanun değil, bu hususta özel düzenleme olana 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olması gerektiği değerlendirilmektedir.

Nitekim Danıştay, Danıştay'ın Üçüncü Dairesi'nin 06.04.2011 tarih ve E: 2010/918 K: 2011/1017 sayılı kararında özetle; "İş Makinaları işletmeciliği ve nakliyecilik faaliyetiyle uğraşan davacı şirket adına, 2005 yılında sahte fatura kullanması nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek beyanlarının yeniden düzenlenmesi sonucu Ekim dönemi için re'sen salınan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7'nci maddesinde dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7'nci maddesinde uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellefin veya ceza muhatabının; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddetin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağının kurala bağlandığı, aynı Kanunun Ek 1'inci maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin

[66] Ağar. a.g.e, 10

vergi ziyaı cezalarının uzlaşma kapsamında olduğunun belirtildiği, parantez içi hükümle de 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezanın uzlaşma kapsamı dışında bırakıldığı, buna göre 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7. maddesinde belirtilen onbeş günlük süre, otuz gün olan dava açma süresinde uzlaşma yoluna başvurmakla yetinerek dava açmayanlara, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açma süresi geçmiş olsa bile dava açma imkanı tanıyan ek süre olup, uzlaşma komisyonunun yetkisine girmemesi nedeniyle görüşülmeksizin reddedilen uzlaşma istemlerinin konusunu oluşturan ve dava açma süresi geçirilen tarhiyat veya cezaların yetkili vergi mahkemesi nezdinde davaya konu yapılmasını kapsamadığı, 213 sayılı Yasanın 359. maddesinde sayılan fiillerden olan sahte fatura kullanma eyleminden kaynaklanan ve uzlaşma komisyonunun yetkisinde bulunmadığı tartışmasız olan katma değer vergisi ve üç kat vergi ziyaı cezasına karşı ihbarnamenin tebliğ edildiği 13.8.2009 tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekirken, yapılan uzlaşma başvurusunun uzlaşma komisyonunca görüşülmeden reddedilmesine ilişkin uzlaşma komisyonu başkanlığı yazısının tebliğ edilmesinden sonra, 2.11.2009 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle süre aşımı yönünden reddeden Hatay 1. Vergi Mahkemesinin 7.12.2009 gün ve E:2009/886, K:2009/1081 sayılı kararının… temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına." şeklinde karar verilmiştir.[67]

2.2.2.1.1.3. İhtirazi Kayıt ile Yapılan Beyan Üzerinden Tarh Edilecek Vergilere Karşı Dava Açılması

Türk vergi sisteminde genel vergileme şekli beyana dayalı vergilemedir. Bu vergileme şeklinde vergi mükellefleri veya vergi sorumluları vergi kanunlarında belirtilen matrah ve oranlara göre vergilerini hesaplayıp bir beyanname ile vergi dairesine bildirmektedirler. Vergi dairesi de beyanname ile bildirilen vergilerin doğruluğunu denetlemektedir.

[67] Danıştay'ın Üçüncü Dairesi'nin 06.04.2011 tarih ve E: 2010/918 K: 2011/1017 sayılı kararı. http:portal.uyap.gov.tr, 10.03.2014

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi idaresi ile yargının farklı yorumları, vergi idaresinin kanunlara uygun olmayan tebliğleri ve özelgeleri (mükteza) karşısında mükellef veya sorumlunun beyanname düzenlemesi ve doğru beyanname vermesi kolay olmayabilmektedir. Bu gibi durumlarda, mükellef riskten kurtulmak için idare lehine düşünüp beyanname vermesi durumunda belki de fazla bir vergi ödemek durumunda kalacaktır. Kendine göre doğru bildiği şekilde beyanname vermesi durumunda ise vergi cezası ile karşı karşıya kalabilecektir. Bu aşamada mükellef ve sorumlularca verilen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulduğu müşahede edilmektedir.

Örneğin, bazen idarelerce, mükelleflere bir yazı tebliğ edilerek bazı firmaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen firmalar olduğu, dolayısıyla bu mükelleflerden alış yapılmışsa bu faturaların yasal kayıtlardan çıkartılması gerektiği bildirilmesi üzerine mükelleflerce, bu yazı üzerine, anılan mükelleflerden alınan faturaları kayıtlarından çıkarmak üzere düzeltme beyannamesi verdiği, bu beyannameye ise ihtirazi kayıt şerhi düştüğü görülmektedir.

Bu hususta Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin bir kararında; "213 sayılı Vergi Usul Kanunun 25. maddesinde vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin 'tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk edileceği, 3065 sayılı Kanunun 40. maddesinin 1. fıkrasında katma değer vergisinin bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı belirtilmiş, aynı Kanun'nun,vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı ile ilgili 3.maddesinin (A) bölümünün 1.fıkrasında, vergi kanunlarının lazfı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, kuruluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönüne tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. (B) bölümünde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu da hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca bu maddenin son hükmü olan fıkrada ise; iktisadi,ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde,isbat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı açıkca belirtilmiştir.

213 sayılı Kanunun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kurala bağlanmıştır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları anlaşılmakta ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 27 . maddesinin 3. bendinde yer alan ve ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle ilgili kural dikkate alındığında, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabileceği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu görülmektedir. Başka bir deyişle beyanname verilen bir dönem için mükelleflerin daha sonra ilk beyan edilen bilgileri değiştiren ikinci bir beyanname vermeleri ve verecekleri bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak dava açabilme hakları saklı tutulmaktadır. Mükelleflerin Vergi Usul Kanununun 371. maddesi hükmünde yazılı koşullarla kendiliklerinden pişmanlık dilekçesi ile birlikte yeni bir beyanname vermeleri söz konusu olmakla birlikte, çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği durumlarla da sık sık karşılaşılmakta, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediği gözlemlenmektedir

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralına yer verilmiştir. Yetkileri ve tüm eylem ve işlemleri kanunda belirlenmiş vergi idaresine tüm olasılıkların önceden kestirilememesi nedeniyle giderek daha geniş yetkiler verilmekteyse de, idare bu yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunların özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve idari

gelenekleri dikkate almak durumundadır. Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalete ve hakkaniyete de uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir.

İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, olayda olduğu üzere vergi beyannamesi vermek gibi, mükelleflerin özgür irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gibi idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda bu irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez.

Sahte fatura kullanımının azaltılması amacıyla vergi idaresince sakıncalı yada şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefler izlenmekte ve bu amaçla "olumsuz mükellefler listesi" olarak adlandırılan ve kamuoyunca "kod listesi" olarak da ifade edilen bir uygulama yürütülmektedir. Bu uygulamaya göre, olumsuzlukları bulunan mükellefler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmakta ve bu suretle oluşan listeler veri tabanına aktarılmaktadır. Kod listesine giren mükelleflerin sayısının çokluğu nedeniyle, bu mükelleflerin haklarında kısa sürede vergi incelemesi yapılamadığından, Kod listesine alınan mükelleflerden fatura alan mükellefler uyarılmak suretiyle bu faturaların gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Uygulamada vergi dairelerinin; olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak "koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları katma değer vergisi beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyannamesi vermeleri veya dört katı tutarında teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde

olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları" yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok firma incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır.

Vergi idaresinin bu uygulaması, kod listesine alınan mükelleflerden mal ve hizmet alan tüm mükellefleri de etkileyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Böylece kod listesindeki mükelleften mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli mükellefler üzerinde haksız rekabet baskısına da yol açmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, davacının kendisine faturalarını kullandığı şirketler hakkında sahte faura düzenledikleri hususunda rapor bulunduğu belirtilerek, sözkonusu faturaların katma değer vergisi indirimleri arasından çıkarılması suretiyle ilgili dönemler için vergi kanunlarında yer almayan ancak uygulamada "düzeltme beyannamesi" denilen ikinci bir beyanname vermesi gerektiği aksi halde kendisinin de kod listesine alınacağı uyarısı yapılarak yeniden beyanname vermesi sağlanarak dava konusu katma değer vergisi, damga vergisi ve gecikme faizinin tahakkuk ettirildiği, vergi ziyaı cezasının kesildiği anlaşılmaktadır.

Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirime konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez. Davalı idarece, davacının indirim veya iade konusu yaptığı bazı faturaların sahte olduğunun ileri sürüldüğü durumlarda, bu hususun 213 sayılı Yasanın 134. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde vergi incelemesine konu yapılarak açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı

faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkuk işleminde isabet görülmemiştir." şeklinde karar verildiği görülmektedir.[68]

Vergi Usul Kanununun 378. maddesinin ikinci fıkrasına göre mükellefler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Vergi Usul Kanunu hükmü bu olmasına rağmen, Danıştay muhtelif kararlarıyla öteden beri mükelleflerin beyanlarına karşı dava açabilecekleri esasını getirmiştir.

Vergi Usul Kanununda, Danıştay'ın bu içtihadına rağmen mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara itiraz edemeyecekleri hükmü devam etmektedir. Ancak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3 üncü bendinde yer alan " …ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsilat işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir hükmüyle ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ve buna karşı dava açılması esası yasal zemine oturtulmuştur.

Maliye Bakanlığı, vergi dairesinin işlemlerini yönlendirdiği " Vergi Daireleri İşlem Yönergesi"nin Vergilendirme Bölümü ile ilgili 58 inci maddesinde " İhtirazi Kayıtla Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler " başlığı altında mükelleflere kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verildiğini belirterek bu beyannamelere yapılan itirazı, Vergi Usul Kanununda olmamasına rağmen kabul ettiği ve uygulamayı bu yönde yönlendirdiği anlaşılmaktadır.

VUK md. 378 uyarınca mükellef beyan ettiği matrah ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hataları hariç dava açamaz. Fakat

[68] Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 07.11.2013 gün ve E.2013/7264, K: 2013/9573 sayılı kararı, http:portal.uyap.gov.tr, 10.03.2014

mükellefler tereddüt ettikleri konularda beyanname verirken tereddüt konusundan kaynaklanan uyuşmazlıklar için yargıya başvuracağının verdiği beyanname de belirtebilir. Beyannameye böyle bir ihtirazi kayıt koyabilir. Bu durumda kendi verdiği beyannameye karşı dava açabilir.

İhtirazi kayıt kurumu esasında 1950'lerden bu yana uygulanmaktadır. İYUK ile birlikte 27. madde de düzenlenmesiyle bu durum kanuni düzenlemeye girmiştir. Mükellefin ihtirazi kayıt ile verdiği beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerine karşı dava açması durumunda, vergi yargısının kuralı olan dava açılmanın kendiliğinden yürütmeyi durdurması gerçekleşmez. Yapılan tarhiyat ve buna dayanılarak yapılan işlemlerin durması için yürütmenin durdurulması şartlarının varlığı, davacının bu yöndeki istemi ve de mahkemenin kararı gerekmektedir.

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine dava, vergi mahkemesinde açılmalıdır. Açılacak davada, dava dilekçesi şekli diğer dava dilekçelerinden farklı değildir. Dava açma süresi ise tahakkuk fişinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3 üncü maddesine göre , ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin tahsilatı durmaz. Sözü edilen vergilerin ödenmesi gerekir. Bu vergiler ödenmemişse, ödenmeyen kısmına vergi dairesi gecikme zammı uygular. Ancak, ihtirazi kayıtla verilen beyanname için açılan davada yürütmenin durdurulması talep edilirse ve mahkeme yürütmenin durdurulmasını uygun görürse tahakkuk eden vergiler ödenmez.

Kimi durumlarda ise, mükelleflerin hem 213 sayılı Kanunun 317.maddesinden istifade ettikleri ancak verdikleri beyannameye ise ihtirazi kayıt şerhi düştükleri görülmektedir. Bir yandan pişmanlık beyan eden ancak bir yandan da beyannamesine ihtirazi kayıt koymak suretiyle yargı yoluyla uyuşmazlık çıkarma yoluna başvurulduğu görülmekle birlikte yargının bu hususa yaklaşımı olumsuz

olmaktadır. Pişmanlık talepli olarak verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinin mükelleflere dava açma hakkını vermeyeceği yönünde Danıştay'ın kararları bulunmaktadır.

Şöyle ki; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.05.2013 tarih ve E:2012/412, K:2013/232 sayılı kararında özetle; "Vergi Usul Kanununda, vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın vergi kaybı yaratmaktan kaçınılarak, vergi kanunlarında belirtilen zamanda çekince ile beyan edilebilmesi, Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiş ve 521 sayılı Danıştay Kanununu yürürlükten kaldıran, yürürlükteki 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile aynı tarihte yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında ilk kez ifadesini bulmuştur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin yargılama usulünde kurala bağlanmasından dolayı, vergi beyannamelerinin çekince ile verilmesi konusundaki duraksama son bulmuştur. Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Bu nedenle ihtirazi kayıt beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir. Vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçlar farklıdır. Vergi kanunlarının öngördüğü zamanlarda verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması, tarh edilen verginin dava konusu yapılmasına olanak yarattığı halde, pişmanlıkla verilmesi, beyannamenin zamanında verilmediği için doğmuş vergi kaybından dolayı ceza kesilmesini önlemektedir. Hizmet (banka ve sigorta muameleleri) vergisi beyannamesinin verilmesi gereken zaman, 6802 sayılı Yasanın 47'nci maddesinde, tarh ve ödeme zamanı ise aynı

Yasanın 48'inci maddesinde düzenlenmiştir. Hizmet (banka ve sigorta muameleleri) vergisi beyannamesinin, Yasanın 47'nci maddesinde öngörülen zamanda verilmemesi, Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasına bağlı 1'inci bent uyarınca verginin resen tarhını gerektirmektedir. Beyannamenin, kanuni süresi geçtiği halde verilmemesini resen tarh nedeni kabul eden bu bendin bağlı olduğu ikinci fıkrada, böyle bir durumda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı da kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanununun 341'inci maddesinde; mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi vergi ziyaı tanımının kapsamına alınmıştır. Banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi nedeniyle bu vergi zamanında tahakkuk ettirilmemiş ve vergi yükümlüleri, vergi ziyaına yol açmış olacaklarından, adlarına aynı Yasanın 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesi de gerekecektir. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belli koşullarla vergi ziyaı cezası kesilmemesini öngören Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı 3'üncü bentte, hiç verilmemiş vergi beyannamelerinin, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması halinde de vergi ziyaı cezası kesilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Görüldüğü üzere pişmanlık, vergi ziyaı cezası kesilmesi gereken durumları kapsamakta ve koşullarına uyulduğu takdirde mükellef adına ceza kesilmesini önlemektedir. Böylece, beyannamenin kanuni sürede verilmemesinden, 341'inci maddede tanımlandığı üzere verginin geç tahakkuk etmesinden doğmuş olan vergi kaybının yaptırımı olan ceza kesilmemektedir. Verilmesi gereken süre geçtikten sonra pişmanlıkla beyanname verilmesi, verginin zamanından sonra tahakkuk etmesine de yol açmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununun pişmanlığı düzenleyen 371'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı 5'inci bentte; mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Yasanın 51'inci maddesinde öngörülen gecikme zammı oranında bir zamla birlikte ve onbeş gün içinde ödenmesi, pişmanlığın kabulü için gerekli koşullar arasında sayılmıştır. Pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk yapılması ve koşullara

uyulması halinde mükellefe ceza kesilmemekle süresinde verilmiş beyanname gibi tahakkuka esas alındığına göre bu beyannamelerin de süresinde verilen beyannamelerle aynı hükümlere tabi olması gerektiği açıktır. Tahakkukun zamanında yapılmasını sağlayan ancak dava konusu yapılmasına olanak yaratan ihtirazi kayıtla beyan ile tahakkuk zamanı geçtikten ve resen tarh nedeni ve geç tahakkuktan dolayı vergi ziyaı doğduktan sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının etkileyici sonuç yaratmasına olanak yoktur. Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacaklarına ilişkin kural gözetilmeden tahakkukun kaldırılarak, banka ve sigorta muameleleri vergisinin ve pişmanlık zammının davacıya iadesi yolunda hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir." şeklinde hüküm kurulduğu görülmektedir.[69]

Vergi Usul Kanununda yer almamakla birlikte, Danıştay İçtihatlarıyla vergi hukukuna giren ve İdari Yargılama Usulü Kanununda da yer alan, vergi idaresinin işlem yönergesinde tanımı ve uygulama şekli belirlenen ihtirazi kayıtla beyan esası, çok önemli bir eksikliği gidermektedir.

İhtirazi kayıtla beyanname verilmesinin çok yaygın olarak kullanılmamasının bir nedeni olarak Vergi Usul Kanununda yer almaması gösterilebilir. Vergi Usul Kanununda yer aldığı takdirde daha çok kişi tarafından bilinecek, uygulanacak ve vergi hukukunun daha sağlıklı oluşmasına yardımcı olacaktır.

Vergi Usul Kanunu ile ilgili yeni yapılması gereken düzenlemelerde ihtirazi kayıt esasının kanuna konulması uygun olacaktır.

[69] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.05.2013 tarih ve E:2012/412, K:2013/232 sayılı kararı. http//uyap.portal.gov.tr.(Erişim Tarihi:10.04.2014)

2.2.2.2. Dava Açma Süresi

İdari yargıdaki dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin olması, kanunla düzenlenmesi ve hak düşürücü özelliğinin bulunması uygulamada çok önem arz etmektedir.[70] Vergi yargılama hukukunda süreler kural olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmektedir. Buna karşın az da olsa, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bazı hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Vergi yargılamasında davayı açan taraf istisnai haller dışında vergi yükümlüleri olduğundan, vergi yargılama hukukunda yer alan süreler kural olarak vergi yükümlüleri için konulan süreler kategorisine girmektedir.[71]

İdari yargıda dava açma süreleri esasen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 7. maddesi'nde;" Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bu süreler;

a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,

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

Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son

[70] Cafer Ergen, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Ankara, 2007, s.18
[71] Veysel Gümüş, Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve Ittıla Faktörü, http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/tekmakale/2013-1/2013-1-9.pdf. s.205 (Erişim Tarihi; 21.04.2014)

ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlar.

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

Diğer yönden Kanun'un 8. maddesine göre süreler tebliğ tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlamaktadır. Tatil günleri sürelere dahildir. Ancak sürenin son gününün tatil gününe rastlaması halinde bu süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzamaktadır. Yine başlangıçta belirttiğimiz üzere süreleri sona erdiği tarih "adli tatil"e rastlarsa bu süre "adli tatil" in sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün daha uzamış sayılmaktadır. Ayrıca Kanunun 10 ila 13. maddelerinde de idari başvurulara ve bundan sonra açılması gereken davaya ilişkin dava açma süresine dair bir kısım özel nitelikte düzenlemelerin bulunduğu görülmektedir.

Buna mukabil 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Birinci Kısmının Üçüncü Bölümünde "Süreler" başlığı altında 14 ila 18. maddelerde sürelere ilişkin genel prensipler düzenlenmiş olup anılan düzenlemeler içinde dava açma süresine ilişkin herhangi bir belirlemenin yapılmadığı görülmektedir. Ancak 213 sayılı Kanunun "Vergi Davaları" adlı Beşinci Kitabının 377. maddesinde "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır." şeklinde düzenlemeye yer verilmek suretiyle dolaylı yoldan vergi davası açmak için öngörülen sürenin nereden başlayacağı hususun düzenlendiği görülmektedir.

Şöyle ki; anılan maddeye göre vergi davası ancak, verginin tarhı, cezanın kesilmesi, kararların tebliği gibi durumlardan sonra mümkün olabilmektedir ki demek ki dava açma sürelerinin de ancak bu işlemlerden sonra başlaması gerektiği ve sürelerin de bu işlemlerin tekemmülü sonrası hesaplanması gerektiği dolaylı olarak vurgulanmıştır.

Bu aşamada 213 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanunun genel hükümlerinde yer alan süreler hususu mukayese edildiğinde; iki kanunun dava açma süresi konusunda birbiri ile çelişen genel düzenlemeler içermediği görülmektedir. Bu sebeple 213 sayılı Kanunun uygulamasına dönük olarak yapılan bir işleme karşı dava açılması aşamasında 2577 sayılı Kanun hükümlerinin genel olarak dikkate alınmasının tabii olacağı açıktır.

Genel dava açma süresi Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde 30 gündür. İYUK md.7 "özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde" ibaresini kullanmaktadır. Yani yasa koyucu özel kanunlarda dava açma süreleri için ayrı süreler belirtebilir. Yasa koyucunun özel kanunlarda ayrı bir dava açma süresi belirtmesi durumunda bu sürelere uyulur. Eğer herhangi bir özel dava açma süresi belirtilmemmişse İYUK m.7 deki dava açma sürelerine uyarak Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün, vergi mahkemelerinde 30 gün içerisinde dava açılması gerekir.

Ancak dava açma süresi ve başlamış olan dava açma süresinin durmasına ilişkin olarak 213 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanunun uzlaşamadığı, farklı düzenlemeler içerdiği bir kaç husus bulunmaktadır. Bunlardan 213 sayılı Kanun'da yer alanlar; Kanun'un Mükerrer 49. maddesinde yer alan, vergi değerine esas arsa birim metrekare değerlerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı öngörülen 15 günlük dava açma süresi ile 15 günlük temyiz süresine ilişkin husus, diğeri ise Vergi Usul Kanunu ek 7. maddesine göre uzlaşma yoluna başvuran yükümlüler, uzlaşma yapılmaması durumunda 15 günlük bir ek dava süresini

ilişkindir ki, bu iki husus yukarıda ayrıntılı olarak ayrıca tartışma konusu yapılmıştır.

2577 sayılı Kanun'da yer alan diğer bir husus ise, 2577 sayılı Kanunun 10 ve 11. maddelerinde yer alan idari başvuruların vergi dava açma süreleri yönünden uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin var olan tartışmadır ki bu hususta önemine binaen aşağıda ayrı bir başlık halinde açıklanmıştır.

2.2.2.3.Dava Açma Ehliyeti

213 sayılı Kanunun 377. maddesinde, "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır. (Değişik fıkra: 04/12/1985 - 3239/34 md.;Değişik fıkra: 28/03/2007-5615 S.K./20.mad). Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler. (Ek fıkra: 04/12/1985 - 3239/34 md.;Değişik fıkra: 28/03/2007-5615 S.K./20.mad) Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir." şeklinde hükme yer verilmiştir.

Maddenin ilk fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceklerinin düzenlendiği görülmektedir. Yani kimlerin dava açma konusunda ehliyetli olduğu vurgulandıktan sonra, fıkranın devamında ise, davanın tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı açılabileceği şeklinde bir belirleme de bulunduğu

anlaşılmaktadır. Maddenin devamında ise, kanun yollarına başvuru konusunda bir takım düzenlemelere yer verilmiştir.

İdarenin yargısal denetimi ile idarenin işlem ve eylemlerinden dolayı haksızlığa uğrayan kimse yetkili yargı yerine başvurarak idari işlemin iptalini ve idari işlem ve eylem nedeniyle uğradığı zararın tam yargı davası ile giderilmesini isteyebilir. İşte burada idari yargıda dava açma ehliyeti ön plana çıkmaktadır.

Ehliyet genel anlamda bir işi yapabilme yeteneğidir. Yargılama hukukunda ehliyet kavramı ise kişinin medeni haklarından yararlanabilmesi ve medeni hakları kullanabilmesi anlamına gelir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (md.31), ehliyet konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa gönderme yapılarak anılan kanundaki ehliyet ile ilgili düzenlemelerin, idari yargılama hukukunda da uygulanacağı belirtilmiştir. Öte yandan İYUK' un 2.maddesinde de dava türlerine göre davacı olabileceklerin taşıması gereken özel bazı nitelikler belirtilerek dava ehliyeti konusunda HUMK'daki genel ehliyetin dışında idari yargılama hukukuna özgü ehliyet koşulları getirilmiştir. İdarenin yapmış olduğu bir işleme karşı dava açabilmede menfaat ilişkisinin getirilmesinin nedeni; bu işlem ile ilgisi olmayan kişilerin rastgele dava açıp mahkemeleri gereksiz yere meşgul etmelerini önlemektir. İdari yargı mercileri, kişilerin dava açma ehliyetinin olup olmadığını her olay için ayrı ayrı değerlendirerek, olayın niteliğine göre menfaat ilişkisi bulunup bulunmadığına karar vermektedir. Bunun sonucunda da, hukuk devletini sağlama yolunda, idarenin denetlenmesi işlevini yüklenen idari davalarda davacının ehliyeti de daralmakta ya da genişlemekte buna bağlı olarak da, yargısal denetime tabi tutulan idari faaliyetler alanın kapsamında değişimler ortaya çıkmaktadır.[72]

Dava ehliyeti, bir davada davacı ya da davalı olarak usul işlemleri yapabilme ehliyetidir.[73] Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan gerçek ve

[72] Mikail Kılıç, *İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti Ve İptal Davalarında Menfaat İhlali Koşulu*, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011, s. 15
[73]Kuru, Arslan, Yılmaz, a.g.e. s. 673.

tüzelkişiler, bu ehliyete sahip olmanın tabii sonucu olarak idari yargıda da dava açma ehliyetine sahip olurlar.

Vergi yargısında kural olarak bireyler idare aleyhine dava açarlar. Genel olarak davacı, idaresinin tesis etmiş olduğu idari işlemle menfaatleri ihlal edilen ya da hakları muhtel olan kişilerdir. Ancak hemen belirtelim ki, idari yargılamadaki şarttan bağımsız olarak, VUK. mad. 377 vergi davaları için özel bir yargılama usulü kuralı getirmiştir.

Dava açmaya yetkili olanlar şunlardır,

- Mükellefler (VUK, md. 377),

- Kendilerine vergi cezası kesilenler (Ceza muhatabı, VUK, md. 377),

- Vergi dairesi (Sadece tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı (VUK, md. 377),

- Türkiye ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği (Sadece emlak vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeline ilişkin takdir komisyonu kararına karşı, VUK, Mük. md. 49/a),

- Ticaret odaları, ziraat odaları, ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları (Sadece Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca kararlaştırılan arsa ve arazilere ilişkin asgari birim değerlere karşı),

Diğer taraftan vergi sorumlusunu dava açmaya yetkili bulunup bulunmadığı konusu özellik arz eden bir durumdur. Burada iki durum söz konusudur. Birincisi, sorumlunun kendisine “sorumlu” sıfatı nedeniyle kesilen vergi cezalarına karşı dava

açabilme durumudur. Bu durumda sorumlunun sübjektif dava ehliyeti söz konusu olduğundan dava açma hakkı bulunmaktadır. Diğer taraftan bu durum VUK md. 377'deki "...kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler" hükmü çerçevesinde ele alınacaktır. Burada sorumlu ceza muhatabı sıfatıyla da dava açabilir. İkinci durum ise, vergi sorumlusunun sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı dava açabilme durumudur. Bilindiği üzere, VUK 11. maddesi hükmü gereğince, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Dolayısıyla bunların söz konusu maddede belirtilen sorumlulukları yerine getirdikten sonra sorumlulukları sona ermekte ve vergi ile ilişkileri kesilmektedir. Sorumluluk kapsamında kesilen hatalı ya da fazla kesinti sonucu zarar gören diğer bir ifadeyle hakkı muhtel olan kişi vergi sorumlusu değil, vergi mükellefidir. Dolayısıyla burada dava hakkı da sorumlunun değil, kendisinden kesinti yapılan mükellefindir. İdari davalarda davacı ve davalı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. İdare tesis ettiği idarizkararların tabiatı gereğince genellikle davalı durumundadır Bu nedenle genellikle davalı vergi dairesi veya bazı durumlarda Maliye Bakanlığıdır. Vergi hatalarının düzeltme talebine ilişkin şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması haline alınacak ret cevabına karşı Danıştay'da açılacak davada davalı Maliye Bakanlığıdır. Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklarda davalı Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı'dır. Bakanlar Kurulu'nun almış olduğu kararlara karşı açılacak davalarda davalı, Bakanlar Kurulu Kararı'nı uygulayacak bakanlıktır. Vergi davalarında, davacı dava dilekçesinde davalıyı belirtmek zorundadır. Zira İYUK'a göre dilekçeler üzerinde yapılan ilk incelemede dikkate alınacak hususlardan biri de davalının gösterilip gösterilmediğidir. Bununla birlikte vergi davalarında hasım gösterilmemişse, yargı organı kendiliğinden davalı gösterir. Yanlış göstermişse yine kendiliğinden gerçek hasmı tespit eder (İYUK, md 15). Dolayısıyla vergi yargılama usulünde, davalıda yapılan sakatlık davanın reddine neden olmadığı gibi bu sakatlık mahkeme tarafından kendiliğinden giderilir.[74]

[74] http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/126MYU.pdf (Erişim Tarihi; 10.03.2014)

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinde "Dilekçeler üzerinde ilk incelemeler" başlığı altında dava açma ehliyetiyle ilgili şartlar sayılmıştır ve yine aynı Kanunun 15. maddesinin (b) bendine göre ehliyetsiz kişi tarafından açılan davalarda dilekçenin değil, davanın reddine karar verileceği belirtilmiştir. Bununla beraber bazı yazarlar davanın değil, dilekçenin reddedilmesi gerekeceği ve mahkemenin, dava ehliyeti olmadığı halde kendisi dava açmış olan davacının kanuni temsilcisine, davaya icazet verebilmesi için uygun bir süre vermesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun son yıllarda almış olduğu bir kararda, tüzelkişi adına dava açma yetkisi bulunmayan anonim şirket ithalat müdür tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddinin yasaya uygun olmadığını bu gibi durumlarda dilekçenin reddine karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kararda; "İdari davaların açılması sırasında, dava açma iradesinin yazılı belgesi olan dilekçelerin, dava açma ehliyetini haiz davacı, tüzelkişilerde yasal temsilciler tarafından imzalanması gerekir. Tüzelkişiliği haiz davacı kurumun, adına salınan ek gümrük vergisi ve fonlara karşı dava açmaya ehil olduğu tartışmasızdır. Türk Ticaret Kanunu ve ana sözleşmesi gereği kurum bu yetkisini ancak yönetim kurulu veya bu konuda yetkili olduğu kanıtlanan temsilcileri aracılığı ile kullanabilir. Dava dilekçesini imzalayan ithalat müdürüne ait yetki belgesinden, yargı yerleri önünde şirketi temsil yetkisi bulunmadığı anlaşılan sözü geçenin sadece kurumun yönetsel işlerinin bir kısmını izlemekle görevlendirildiği saptanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, dilekçeler üzerinde yapılacak ilk inceleme üzerine verilecek kararları düzenleyen 15. maddesinin 1/d bendinde, 14. maddesinin c bendinde yazılı hallerde, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması takdirinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilmesi öngörülmüştür. Kanunun bu hükmünde yazılı "avukat olmayan vekil" tanımlamasının, dava açma ehliyetini haiz gerçek ve tüzelkişilerin temsilcilerini de kapsadığı sonucuna varıldığından, vergi mahkemesince, söz konusu kural uyarınca dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirken, dava açma hakkının kullanımını yasa yapıcının iradesine aykırı biçimde sınırlayarak davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin ısrar kararında

yasaya uygunluk görülmemiştir. Bu nedenle, vergi mahkemesi ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir.[75]

Dava açma ehliyeti hususunda tartışılan bir mevzu da vergi sorumlularının dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığına ilişkindir. 2577 sayılı Kanunun 2.maddesi uyarınca dava açma için ön şart menfaat ihlali ya da zarar görme şartları iken vergi kesenlerinin sorumluluğu hususunda Danıştay'ın bazı kararlarında bu şarta riayet ettiği görülürken bazı kararlarında ise 2577 sayılı Kanun'dan sıkı sıkışa aranan bu şarttan ayrılarak İYUK m. 2'de yer alan menfaat ihlali ya da zarar gorme şartları aranmaksızın vergi kesen sorumluya dava acma ehliyeti tanındığı görülmektedir.

Nitekim, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 12.10.2011 tarih ve E:2011/390, K:2011/583 sayılı kararında[76];

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumlularının, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olacakları; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kuruluş ve kişilerin bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları ve 98'inci maddesinin birinci fıkrasına göre tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış ve bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu; 377'nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine

[75] Danıştay VDDGK., 19.01.1990 gün ve E.1989/140, K. 1990/9. http//www.danıştay.gov.tr. Erişim Tarihi: 25.03.2012
[76] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.10.2011 tarih ve E:2011/390, K:2011/583 sayılı kararı, http//www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 02.02.2014)

vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörüldükten sonra; 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinin 2. fıkrasında 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa aynı maddenin 1'inci fıkrasında atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması öngörüldüğünden, vergi davalarında dava açma ehliyetinin, Vergi Usul Kanununun 377. maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır. Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen hükümlerine göre davacının, tevkif ederek ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergiye karşı dava açma yetkisi bulunduğundan, davayı, vergi sorumlusu olan davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle ve 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.” Şeklinde karar verildiği görülmektedir.

Ancak Danıştay’ın zaman içinde aksi yönde verdiği kararlar da bulunmaktadır. Şöyle ki; Danıştay 4. Dairesi’nin E:1999/4821, K: 2000/1329 sayı ve 06.04.2000 tarihli kararı’nda, “Davacı şirket, sorumlu sıfatıyla öğretmenlere ödenen eğitim öğretim tazminatından kesintileri yaparak vergi dairesine yatırmıştır. Bu bakımdan vergi sorumlusunun kanunen yapmak zorunda bulunduğu ödevi son bulmuştur. Ödenen verginin kanuna aykırı olduğu, verginin terkini ve iadesi

gerektiği iddiasıyla açılacak bir davayı, bu davayı açmakta menfaatı bulunan öğretmenler açabilirler. Aksi takdirde ödenmiş verginin iadesi konusunda bir takım zorluklar olabilir. Çünkü vergi sorumlusu ödenen vergiyi asıl mükelleften kesip vergi dairesine yatırmaktadır. Mahkeme kararının lehine olması durumunda iade edilen vergilerin vergi sorumlusu uhdesinde kalması söz konusu olacaktır. Kuşkusuz vergi sorumlularının ihtilaf yaratmalarının mümkün olduğu hallerde vardır. Örneğin böyle bir uyuşmazlıkta eğitim öğretim tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılmaması nedeniyle davacı şirket adına bir tarhiyat yapılması durumunda bu tarhiyat dava konusu edilebilecektir. Bu itibarla davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında kanuna aykırılık bulunmamıştır." yönünde karar verildiği izlenmektedir.[77]

2.2.4. Kesin ve Yürütülebilir Olan Vergisel İşlemler

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendinde, dava dilekçelerinin, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin olup olmadığı yönünden de inceleneceği, aynı Kanunun 15. maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde de kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmaksızın açılan davanın reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde de; Vergi Mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hükmü yer almıştır.

İdari otoritenin anlatımı olan idari işlem, idareye karar alma, düzenleme yapma, yürürlükte olan hukuk kurallarını değiştirme ve idare edilenlerin hukuklarında onların rızalarına gerek görmeksizin değişiklikler yapabilme olanağı

[77] Danıştay 4. Dairesi'nin E:1999/4821, K: 2000/1329 sayı ve 06.04.2000 tarihli kararı http//www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 02.02.2014)

sağlamaktadır.[78] Tek yanlı idari işlemler, idarenin tek taraflı irade açıklaması ile hukuksal durum yaratabilen işlemlerdir. Tek yanlılık kavramı "tek bir irade açıklaması"demektir. Hukuk düzeni bu iradeye başka iradeler tarafından kabul edilmesine gerek olmaksızın hukuki sonuçlar bağlamaktadır.[79]

İdari yargıda, idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki işlemleri idari davaya konu olabilmektedir. Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile 6183 Sayılı Yasadan doğan uyuşmazlıklarda kesin ve yürütülmesi gerekli icrai işlemler; ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliği, tahakkuk fişi düzenlenmesi, vergi tevkifatı yapılması, ihtiyati haciz tatbik olunması, düzeltme ve şikayet başvuruları ile mükellefin menfaatini etkileyen ve idarenin tek yanlı iradesi ile tesis edilen icrai niteliiğe haiz işlemlerdir.

Kesin olma, işlemin idari prosedürün en son aşamasını geçirmiş ve yetkili en yüksek makamca yapılmış olması anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için bir başka makamın onayına ihtiyaç bulunması halinde, kesin olmayan idari işlemden söz edilmektedir. Ayrıca dava konusu işlemin yürütülmesinin zorunlu olması gerekmektedir. Yürütülmesi zorunlu işlemler, idare edilenlerin hukukunda değişiklik yapan onların hak veya menfaatlerini etkileyen işlemlerdir. Bu itibarla, idare edilenlere herhangi bir konuda bilgi veren veya açıklama yapan işlemlerle, bir idari işlemin hazırlık çalışması niteliğindeki inceleme ve araştırmalar sonunda hazırlanan raporlar, görüş bildiren yazı ve işlemler, yürütülmesi zorunlu olmadıklarından, dava konusu edilemezler. idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmaksızın açılan davalar ise 2577 sayılı Kanunun 14.maddesi uyarınca işin esasına girilmeksizin ret ile sonuçlandığı görülmektedir.

Kesin ve yürütülebilir olmadığı için dava konusu edilmesi mümkün bulunmayan vergisel işlemlere birkaç örnek vermek gerekirse, yukarıda da izah

[78] Candan, **age**. s.64
[79] İsmet Giritli, Pertev Bilgen, ***İdare Hukuku***, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1967, s.167

edildiği üzere, takdir komisyonu kararlarına karşı mükellefler tarafından doğrudan dava açmanın mümkün bulunmamaktadır. Ancak bu kararlar doğrultusunda tarh edilen vergiler ile kesilen cezaların dava konusu edilmesinin imkan dahilindedir. Bunun yanı sıra yine vergi inceleme raporlarının da kesin ve yürütülebilir işlem olarak sayılmamaktadır. Bu raporların tanzimi sonrasında raporlar esas alınmak suretiyle yapılan cezalı tarhiyatlar dava konusu yapılabilecek işlemler olarak kabul görmektedir.

Nitekim İstanbul 7.Vergi Mahkemesi'nin bir kararında; "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı adına tanzim olunan 17.08.2011 tarih ve VDENR-2011-2995/… sayılı SMM Sorumluluk Raporu'nun iptali istemiyle açılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendinde, dava dilekçelerinin, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin olup olmadığı yönünden de inceleneceği, aynı Kanunun 15. maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde de kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmaksızın açılan davanın reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde de; Vergi Mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hükmü yer almıştır.

İdari yargıda, idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki işlemleri idari davaya konu olabilmektedir. Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile 6183 Sayılı Yasadan doğan uyuşmazlıklarda kesin ve yürütülmesi gerekli icrai işlemler; ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliği, tahakkuk fişi düzenlenmesi, vergi tevkifatı yapılması, ihtiyati haciz tatbik

olunması, düzeltme ve şikayet başvuruları ile mükellefin menfaatini etkileyen ve idarenin tek yanlı iradesi ile tesis edilen icrai niteliğe haiz işlemlerdir.

Kesin olma, işlemin idari prosedürün en son aşamasını geçirmiş ve yetkili en yüksek makamca yapılmış olması anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için bir başka makamın onayına ihtiyaç bulunması halinde, kesin olmayan idari işlemden söz edilmektedir. Ayrıca dava konusu işlemin yürütülmesinin zorunlu olması gerekmektedir. Yürütülmesi zorunlu işlemler, idare edilenlerin hukukunda değişiklik yapan onların hak veya menfaatlerini etkileyen işlemlerdir. Bu itibarla, idare edilenlere herhangi bir konuda bilgi veren veya açıklama yapan işlemlerle, bir idari işlemin hazırlık çalışması niteliğindeki inceleme ve araştırmalar sonunda hazırlanan raporlar, görüş bildiren yazı ve işlemler, yürütülmesi zorunlu olmadıklarından, dava konusu edilemezler.

Olayda ise, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacının mali müşavirlik hizmeti verdiği ve beyannamelerini imzaladığı … Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi …. adlı mükellefin komisyon karşlığı sahte fatura tanzim ettiği gerekçesiyle adına da müteselsil sorumluluk gereği sorumluluk raporu düzenlendiği, bakılan davanın ise, iş bu raporun iptali istemiyle açıldığı, bu haliyle mezkur raporun hazırlayıcı çalışma niteğilinde bulunduğu, açılacak davanın, ancak bu rapor esas alınarak yapılacak olan tarhiyat ve cezalara karşı olması gerektiği anlaşıldığından idari davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmaksızın açılan işbu davanın esasını inceleme olanağının bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle; 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 15. maddesinin 1/b bendi uyarınca kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem bulunmaksızın açılan davanın reddine…" şeklinde karar verildiği görülmektedir.[80]

[80] İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin 11.01.2012 tarih ve E:2012/65, K:2012/42 sayılı kararı, http://portal.uyap.gov.tr. 05.02.2014

2.3.Vergi Yargısında Duruşma

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17,18,19 ve 31/1 maddelerinde Danıştay'da , Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri'nde ilk derecede görülen davalarda, itirazen ve temyizen görülen işlerde yapılacak duruşmaya ilişkin esaslar, aynı Kanunun 54/4. maddesinde de yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi gibi kanun yollarına başvuru üzerine yapılacak duruşmalara ilişkin hüküm konulmuştur.

Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve idare ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Mahkeme tarafların yazılı iddia ve savunmaları ile bu iddia ve savunmaları desteklemek amacıyla dosyaya ibraz ettikleri belgeleri ve ilgili yerlerden bizzat getirdiği bilgileri değerlendirerek yargıya ulaşmaktadır.[81]

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 378. maddesinde ise, vergi yargılamasında duruşmaya ilişkin olarak özel bir düzenleme yapılmış ve Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisinin de dinlenebileceği kuralına yer verilmiştir.

Tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamının 2014 yılı itibariyle 28.000 TL'yi aşması halinde vergi mahkemelerinde tarafların isteği üzerine duruşma yapılabilmektedir. Duruşma isteği dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Bu arada gerek görüldüğünde Danıştay ve Mahkemelerde kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir. Kanunun 17. maddesi uyarınca duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilecektir. Duruşmalar, Kanunun 18. maddesine göre açık olarak yapılmaktadır.

[81] Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 24.12.1986 tarih ve :E1986/1201, K:1986/2706 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, S.66-67;s.187

Yasa hükmü gereğince duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilecektir. Diğer yönden taraflardan yalnız birinin duruşmaya gelmesi halinde sadece onun açıklamaları dinlenir, hiçbiri gelmezse duruşma yapılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. Duruşmaya taraflar dışında ancak tarafların yasal temsilcileri yani avukatları katılabilir. Yeni düzenlemeye göre inceleme elemanları ve yükümlünün vergilendirme dönemi ile ilgili muhasebe işlerini yürütenlerin duruşmada dinlenme isteği üzerine bulunmaları olanak dışıdır. Duruşmalı işlerde karar yasanın 19. maddesine göre aynı gün verilecektir. Ancak bu mümkün olmazsa kararın gerekçesi ile beraber on beş gün içinde verilmesi zorunludur. Dolayısıyla duruşmalı işlerde karar verme açısından yargı organlarının çalışmasına ve karar verme konusuna çabukluk getirilmiş bulunmaktadır.

2.4. 213 Sayılı Kanunun Mükerrer 49. Maddesi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinde, vergi yargılama usulünde, gerek dava açmaya ehliyetli kişiler, gerek dava açma süresi, gerekse de dava dosyasının tekemmül sürecine ilişkin olarak, 2577 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeden çok farklı olarak bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir. Şöyle ki;

Kanunun ilgili 49.maddesinde (Değişik madde: 03/04/2002 - 4751 S.K./1. md.); a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31. maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabilir

b) Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin

(Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, 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 verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir. Bakanlar Kurulu bu fıkrada yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

c) Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır. d) (a) ve (b) fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalara ve araziye

ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir."[82] şeklinde hükme yer verildiği görülmektedir.

Öncelikle, sözü edilen Kanun'un Mükerrer 49. maddesinde takdir komisyonunca takdir olunan arsa metrekare birim değer tespitlerinin indirilmesi yönünde mükellef adına hareket etme ve dava açma yetkisinin sadece ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere verildiği, açıklanan bu madde hükmüne göre arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı hangi kurum ve kuruluşların vergi mahkemesinde dava açabileceklerinin tek tek sayıldığı görülmektedir. Sayılanlar dışında bir kişi veya kurumun dava açma ehliyetinin olmadığı yerleşmiş Danıştay içtihatları ile kabul edilmekteydi.

Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin 13.10.2012 tarih ve 28440 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31.05.2012 tarih ve E:2011/38, K:2012/89 sayılı gerekçeli kararı ile "4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen Mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafının "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler." biçimindeki birinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE…" hükmü ile birlikte artık emlak arsa birim metrekare değerlerinin belirlenmesine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma ehliyeti konusunda yer bir durumun oluşmuştur.

Şöyle ki; kararın gerekçesinde; "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun iptali istenilen 49. maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı, kesinleşmesi ve takdir komisyonları kararlarına karşı kimlerin yargı yoluna başvurabilecekleri düzenlenmiştir. Buna göre maddede takdir komisyonlarının kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde

[82] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerer 49.maddesi

dava açma haklarının bulunmasına rağmen emlak vergisini ödeyecek olan mükelleflerin dava açma hakkının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Anayasa'nın hak arama hürriyetini düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." denilerek yargı mercilerine davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması hak arama özgürlüğünün bir gereğidir.

Kanun koyucu itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkanı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır."[83] denilerek iptal hükmünün dayanağının hak arama hürriyetine dayandırıldığı

[83] Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 tarih ve E:2011/38, K:2012/89 sayılı kararı, 13.10.2012 tarih ve 28440 sayılı Resmi Gazete

anlaşılmaktadır.

Böylece bu karardan sonra artık emlak vergisi mükelleflerince de, dört yılda bir tespit edilen emlak vergisine esas arazi ve arsa birim metrekare değerlerinin tespitine ilişkin ilgili belediyelerin takdir komisyonu kararlarının iptali istemiyle vergi mahkemeleri nezdinde dava açma ehliyetlerinin bulunmaktadır.

İkinci olarak ise, dava açma süresi konusunda, 2577 sayılı Kanun'da yer alan vergi davaları için belirlenmiş genel dava açma süresi olan 30 günlük sürenin bu konuda, 15 gün olarak öngörülmüştür. Yani 213 sayılı Kanunun Mükerrer 49. maddesinde, 2577 sayılı Kanunun 7.maddesinde yazılı olan vergi mahkemeleri için öngörülen 30 günlük dava açma süresinden ayrıksı olarak 15 günlük bir dava açma süresi öngörülmüştür. Uygulamada da emlak arsa birim metrekare değerlerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda, 2577 sayılı Kanun yerine 213 sayılı Kanun dikkate alınmak suretiyle dava açma süresi olarak öngörülen 15 güne itibar edilmekte öğrenme tarihinden itibaren 15 gün sonra açılan davalar süreaşımı nedeniyle reddedilmektedir.

213 sayılı Kanunun mükerrer 49. maddesine ilişkin olarak verilen Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrasında, menfaatini ihlal edilen herkese tanınan dava açma hakkı sonrasında, arsa ve arazi birim metrekare değerlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davaların süresinin başlangıcı konusunda bir tereddüt oluşmuştur. Burada artık dava açma süresinin başlangıcına ilişkin olarak İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 21.03.2014 tarih ve E:2014/789, K:2014/507 sayılı kararı bir ışık tutmaktadır.

Şöyle ki; anılan kararda özetle; "Olayda davacı tarafından, bireysel işlem tesisi (emlak vergisi tarhiyatı) üzerine düzenleyici işlemin (takdir komisyonu kararının) iptali istenildiği görülmektedir. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu bu duruma cevaz vermektedir. Nitekim 2577 Sayılı Yasanın 7. maddesinde ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen

günden itibaren başladığı, ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilecekleri hükmü yer almaktadır. Davacının 2013 yılında ilan edilen düzenleyici işleme karşı süresinde dava açmadığı ortadadır. Nitekim takdir komisyonu kararı 2013 yılında ilan edilmiş dava ise 2014 yılının Mart ayında açılmıştır. Bu halde bireysel işlem (tarhiyat) tarihine göre düzenleyici işleme (takdir komisyonu kararına) karşı süresinde dava açılıp açılmadğı hususunun ortaya konulması gerekmektedir.

Yukarıda anılan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda, emlak vergisinin, ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının "Ocak ve Şubat" aylarında mükelleflere bildirime gerek duyulmaksızın kendiliğinden tarh etmesi yolunda hüküm bulunması sebebiyle emlak vergisi en geç 1 Şubat 2014 tarihinde tarh edilmiş olacaktır. 01/02/2014 tarihinde tarh edilen vergiye ise 30 günlük yasal süre içerisinde yani 3 Mart 2014 tarihinde kadar dava açılabilecektir. Bu paralelde düzenleyici işleme karşı da ancak 3 Mart 2014 tarihine kadar dava açılması gerekmektedir. Olayda ise dava açma süresinin son günü olan 03 Mart 2014 tarihi geçirildikten sonra 11 Mart 2014 tarihinde görülmekte olan davanın açılması karşısında davanın süresinde açılmadığı anlaşıldığından, davanın esasının incelenmesi olanağı bulunmamaktadır. Ayrıca davacı tarafından 2011, 2012 ve 2013 yılları için 2009 yılı takdir komisyonu kararı baz alınarak yeniden tahakkuk yapılması istenilmiş ise de yukarıda belirtilen mevzuat ve açıklamalar çerçevesinde 2011-2012 ve 2013 yılları 4 yılda bir yapılan arsa m2 birim takdir dönemine rastlamadığı için bu yıllar için Ocak aylarında kendiliğinden vergi tarh edilmiş olacağından 2011 yılı tarhiyatına karşı 31 Ocak 2011, 2012 yılı tarhiyatına karşı 31 Ocak 2012 ve 2013 yılı tarhiyatına karşı 31 Ocak 2013 tarihine kadar dava açılması gerektiğinden davacının bu isteminin de süre yönünden reddi gerekir.” şeklinde hüküm kurulmak suretiyle mükellefler açısından dava açma süresinin en nihayetinde tahakkuk işleminin yapıldığı 01.Şubat itibariyle

gerek tahakkuk işlemini gerekse de tahakkuk işleminin dayanağı olan ilgili takdir komisyonu kararını öğrendiğinin kabul edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.[84]

Üçüncü olarak ise, dava dosyanın karara bağlanma aşamasına gelebilmesi için geçirilmesi gereken dilekçe ve cevap süreleri ve dava dosyasının tekemmülüne ilişkin olarak bir sınırlama getirdiği görülmektedir. Şöyle ki; 2577 sayılı Kanun'da dosyaların tekemmülüne ilişkin olarak 16. maddesindeki düzenlemeye göre, dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunacağı, davacının ikinci dilekçesinin davalıya, davalının vereceği ikinci savunmanın da davacıya tebliğ edileceği, buna karşı davacının cevap veremeyeceği, ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğunun, davanın görülmesi sırasında anlaşılması halinde, davacıya cevap vermesi için bir süre verileceği, tarafların, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebileceği hususu düzenlenmişken, 213 sayılı Kanunun Mükerrer 49.maddesinde dosyanın tekemmülüne ilişkin olarak özel bir düzenlemeye yer verilerek dosyanın, idarenin vereceği tek savunma ile tekemmül etmiş sayılacağı düzenlenmiş ve ikinci cevap ve savunmaların yolu kapatılmıştır. Uygulamada da bu konuda 2577 sayılı Kanun'da yer alan çift cevap ve savunmalı tekemmül yerine tek dilekçe ve savunma dilekçeli tekemmül usulü dikkate alınmaktadır.

2.5. Düzeltme-Şikayet Müessesesi ve 2577 Sayılı Kanun'da Yer Alan İdari Başvuru Yollarının Vergi Yargılamasında Tatbik Sorunu

Kişilerin, haklarında tesis olunan bir idari işleme ilişkin olarak, yargısal anlamda uyuşmazlık çıkarmadan önce, ihtiyari olarak, idare nezdinde, idari çözüm yolu olarak 2577 sayılı Kanun 10 ve 11. maddelerinde iki tür idari başvuru yolu düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 10. maddesinde, ortada bir idari işlem yok iken idari işlem tesisine dönük olarak yapılması isteğe bırakılmış bir başvuru yolu

[84] İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 21.03.2014 tarih ve E:2014/789, K:2014/507 sayılı kararı, http//uyap.portal.gov.tr. (Erişim Tarihi: 25.04.2014)

düzenlenmişken, 11.maddesinde ise, hukuk aleminde tesis olunmuş bir idari işlem üzerine, anılan işlemin geri alınması, kaldırılması ve değiştirilmesi anlamında yapılması yine isteğe bağlı bir başvuru yolu düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra vergilendirme işlemlerinde ise, 2577 sayılı Kanun'da yer alan bu başvuru usulüne ek olarak, bir de düzeltme ve şikayet müessesesinin ihdas olunduğu görülmektedir. 213 sayılı Kanun'da yer verilen bu başvuru usulü ile 2577 sayılı Kanun'da öngörülen idari başvuru yollarının ne şekilde uygulanması gerektiği hususu önem arz etmektedir.

2.5.1. Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi İsteminin Reddi Üzerine Açılan Davalar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, aynı Kanunun 124. maddesinde de, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanların, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 116. maddesinde ise, vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması biçiminde tanımlandıktan sonra, 117. maddesinde matrah hatası, vergi miktarında hata ve mükerrer vergi istenilmesi hesap hataları olarak açıklanmış, 118. maddesinde ise mükellefin şahsında, mükellefiyette konuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılan hatalar vergilendirme hataları olarak belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122-124. maddelerinde yer alan düzeltme ve şikayet yoluna başvurulabilmesi için, vergilendirme işlemleri sırasında anılan Kanunun 117. ve 118. maddelerinde tanımı yapılan bir hatanın yapılmış olması gerekir. Uyuşmazlığın, vergi hatası dışında, maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi

durumunda, düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak yoktur.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında da, özetle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122-124. maddelerinde yer alan düzeltme ve şikayet yoluna başvurulabilmesi için, vergilendirme işlemleri sırasında anılan Kanunun 117. ve 118. maddelerinde tanımı yapılan bir hatanın yapılmış olması gerekir. Uyuşmazlığın, vergi hatası dışında, maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda, düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak yoktur. Bu durumda, ilgili dönemlerde faaliyeti bulunmadığına yönelik yükümlü şirket iddiaların, ancak vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine vergi mahkemesinde tarhiyata karşı açılacak bir davada incelenebilecek nitelikte olup, olayda 213 sayılı Kanunun 116., 117. ve 118. maddeleri kapsamında bir vergi hatası veya vergilendirme hatası bulunmadığına hükmetmiştir.[85]

Vergiler bakımından 213 sayılı Kanun m. 117 hesap hatalar ve md. 118 vergilendirme hataları, vergi cezaları ile ilgili olarak da 213 sayılı kanun md. 375'de sayılan bir hatanın varlığı durumunda, yükümlü, ilgili vergi dairesinden hatalı işlemin düzeltilmesi isteminde bulunur. Düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürlüğüne ait olup yetkisiz makama yapılan düzeltme talebini üzerine dava açılması halinde yargı tarafından işin esasına girilmeksizin davalar ilk incelemeden reddedilmektedir.[86]

---

[85] Danıştay Onbirinci Dairesi'nin 01.03.1999 tarih ve E.2997/4946, K1999/849 sayılı kararı, "Düzeltme ve şikayet yoluna gidilebilmesi için vergilendirme işlemlerinde hata yapılması gerektiği hakkında" http//www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 02.02.2014)

[86] Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 10.11.2005 tarin ve E:2005/304, K: 2005/2379 sayılı Kararı " Vergiye ilişkin hesaplarda ve vergilendirmede yapılan vergi hatalarını düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürüne ait olduğundan, davacının, ücretine uygulanan vergi oranının düzeltilmesi ve fazla kesilen vergilerin iadesi istemiyle yaptığı başvuruyu reddeden rektörlük işleminin idari davaya konu olabilecek bir işlem olmaması nedeniyle, bu işleme karşı açılan davada 2577 sayılı yasanın 14'üncü maddesinin (3/d) bendi ve 15'inci maddesinin (1/d) bendi uyarınca karar verilmesi gerekirken davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığı hk."

Düzeltme istemi, otuz günlük dava açma süresi içinde yapıldığında vergi idaresinin ret yanıtı üzerine vergi davası açılabilir; ancak, dava açma süresinin geçmesinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine önce şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresi Başkanlığı) başvurulması gerekmektedir. Anılan kurum tarafından açıkça veya zımnen reddi üzerine yetkili vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir. Şöyle ki;

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasında, dilekçelerin görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları yönlerinden sırasıyla incelenecekleri, aynı maddenin 6. fıkrasında da üstteki hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15. madde hükmünün uygulanacağı düzenlenmiş, aynı Kanunu'nun 15/1-e maddesinde de; idari merci tecavüzünün bulunması halinde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verileceği kurala bağlanmıştır.

Nitekim İstanbul 7.Vergi Mahkemesi'nin 26.09.2011 tarih ve E:2011/1758, K:2011/3228 sayılı kararında; "Bu durumda, davacının düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmesi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat etmesi ve bu talebinin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca karara bağlanmasından sonra sonucuna göre idari dava açması gerekeceğinden, yasada öngörülen idari itiraz süreci tamamlanmadan açılan iş bu davada idari merci tecavüzü nedeniyle dava dilekçesi ve eklerinin merciine tevdiine karar vermek gerekmektedir." Şeklinde hüküm kurulduğu görülmektedir.[87]

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, 124. maddesinde; Vergi Mahkemesinde dava açma süresi

---

http//www.uyap.gov.tr (Erişim Tarihi: 02.02.2014)

[87] İstanbul 7.Vergi Mahkemesi'nin 26.09.2011 tarih ve E:2011/1758, K:2011/3228 sayılı kararı, http//www.portal.uyap.gov.tr. Erişim Tarihi 30.12.2013

geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresi Başkanlığı'na) müracaat edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda açıklanan mevzuat gereğince mükelleflerce, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun davalı idarece red edildiğinin anlaşılması ve anılan mevzuat uyarınca vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresi Başkanlığı'na) müracaat edebileceklerinin hüküm altına alınmış olması karşısında, bu müracaat yapılmayarak idari başvuru yolları tüketilmeksizin henüz kesin ve icrai nitelikte olmayan düzeltme isteminin reddine ilişkin davalı idare işleminin iptali için yargı yoluna başvurulmasına yasal olanak bulunmamaktadır. Bu aşamada, yani dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikayet başvurusuna gitmek yerine doğrudan dava açılması halinde mahkemece 2577 sayılı Kanunun 14 ve 15. maddeleri gereğince merciine tevdi kararı verilmekte ve dava dilekçesi ve ekleri görevli idari mercii olan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na tevdi edilmektedir.

2.5.2. 2577 sayılı Kanun'un 10. Maddenin Değerlendirilmesi

2577 sayılı Kanunun "İdari Makamların Sükutu" başlıklı 10. maddesinde, 1. İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler.

(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 Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi

hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler, (Mülga bent: 10/06/1994 - 4001/5 md.) hükmüne yer verilmiş.

Anayasanın dilekçe hakkını düzenleyen 74. maddesi ve 3071 sayılı dilekçe hakkının kullanılmasını düzenleyen yasa kişilere kendileri ile ilgili veyahut kamu ile ilgili istek dilek ve şikâyetleri hakkında ilgili makamlara yazılı olarak başvurma hakkı vermiştir. İdari yargılama mevzuatında ise yasanın 10. maddesi bu hususu düzenlemektedir. Hükme göre ilgililer haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem ya da eylemin yapılması için idari makama başvurabilirler. Mevzuu madde kapsamında yapılacak başvurularda idare tarafından ilgili hakkında aynı konuda tesis edilmiş olan bir işlem ya da eylemin olmaması gerekmektedir. İYUK madde 10 ancak ortada idari dava konusu olabilecek yönetsel bir karar yok iken vaki başvurunun zımni reddi üzerine uygulanabilecektir.

İYUK md. 10 kapsamında yapılacak olan başvuruların yetkili olan makama yapılması gereklidir. İdareye yapılan başvuru idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylem için yapılmalıdır. Başvurulan makamın istem veya başvuru ile ilgili olarak işlem kurmaya yetkili ve görevli makam olmaması durumunda, yapılan başvuru karşısında makamın susması bir zımni ret olarak değerlendirilemeyecek ve İYUK md. 10 kapsamında bir dava açma hakkında doğmayacaktır.

İYUK md. 10 kapsamında yapılacak başvurularda herhangi bir süre kısıtlaması öngörülmemektedir. İlgililer her zaman karar almak için idareye başvurabilirler. Ancak bazı özel yasalarda idareye yapılacak başvurularda belirli sürelere riayet edilmesi istenmişse bu sürelere uyulması gerekir.

Anayasa md.74 dilekçe hakkı kapsamında başvuruların sonucunun ilgililerine yazılı olarak gecikmeksizin bildirileceğini belirtmesine rağmen İYUK md.10 bu kapsamda yapılacak başvurulara idare tarafından 60 gün içinde cevap verilmez ise istemin ret edilmiş sayılacağını belirtmektedir. Bu iki hüküm birlikte

değerlendirildiğinde her ne kadar anayasa olumlu ya da olumsuz bir cevabın mutlaka ilgilisine yazılı olarak bildirilmesi gerekliliğini vurgularken 10 madde sanki idareye başvurular kapsamında hareketsiz kalarak ret cevabı verebilme hakkı tanımış gibi gözükmektedir. Ancak 60 günlük bu süre idareyi başvuruları değerlendirme hususunda zorunluluğa tabi kılmakta bu süre zarfında başvuruya cevap verilememesi durumunda idare dava edilmekle tehdit edilmektedir. Yani madde kapsamında açık olarak yazılı cevap verme yükümlülüğünde olduğu belirtilmese de idarenin bu hususta bir serbestliğe sahip olduğu anlamına gelmez. İdare yapılan başvuruya en geç 60 gün içinde yazılı olarak yanıt vermekle yükümlüdür. 60 günlük süre zarfında idarenin olumlu ya da olumsuz bir cevap vermemesi durumunda idarenin istemi ret ettiği kabul olunur.

İYUK md. 10 hükmün aradığı nitelikte bir başvuru üzerine açık ya da başlangıçtaki açık ret halinde İYUK md. 7 deki genel ve ilkesel dava açma süresi ile ilgili hüküm uygulanması söz konusu olacaktır. 10. madde başvuru konusunda etkili karar almaya yetkili ve her türlü derecede yönetsel makamların susmasına karşı kullanılabilir. Başvuruyu yapan ilgili zımni ret süresi olan bu 60 günlük sürenin bittiği tarihten itibaren istem konusuna göre dava açma süresi içinde Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden birinde davasını açabilecektir. 60 günlük zımni ret süresinin geçtiğinin ispatı davacıya düşmektedir.

Yapılacak olan başvuru karşısında idarenin olumlu ya da olumsuz olarak kesin bir cevap vermemesi durumunda ilgili nasıl bir tutum içerisinde bulunmalıdır? İdare kişiye işlemi incelemekte olduğunu, istemin üst makama bildirildiği ya da bazı ek bilgileri istediği gibi üstü kapalı olarak bazı bilgiler vermiş olabilir. Bu durumda 60 günlük süre içinde idarenin verdiği cevap kesin değilse ilgili 2 tür davranış tutumu sergileyebilir. Öncelikle kesin olmayan yanıtı işlemin reddi sayarak dava açabilir. Ya da ilgili ikinci olarak idare tarafından kendisine kesin bir yanıt verilmesini de bekleyebilir. Bu durumda dava açma süresi işlemez ancak bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren 6 ayı geçemez.

İlk durumda yani kesin olamayan yanıtı işlemin reddi sayarak dava açılması durumunda dava açma süresi, kesin olmayan yanıtın ilgiliye ulaşması tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı kabul olunur. Kesin yanıtı bekleme kararı alan ilgili açısından dava açma süresinin başlangıcının tespitinde ise 2 türlü görüş vardır. Öncelikle ilgili kesin olmayan yanıtı dikkate almayarak ve dava açma süresini ilk başvuru üzerine işlemeye başlamış bulunan 60 günlük sürenin sonundan itibaren işlemeye başlatmaktır ki doktrinde bu çözüme pek itibar edilmemektedir. İkinci görüş yönetimin kesin olmayan yanıtlarını bekleme süresini kesen olaylar sayıp, bu türden her yanıtta bekleme süresini yeniden başlatmaktır.

İYUK md. 10 kapsamında bir başvuru neticesinde ilgilinin dava açmaması ya da açılan davanın süreden reddi halinde, 60 günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca ilgilinin başvurusu üzerine ya da kendiliğinden bir cevap verilmesi durumunda ilgili cevabın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde tekrar dava açabilecektir.

Kişilerin haklarında ileriye yönelik hukuki sonuçlar doğuracak işlem tesis edilmesi talebi İYUK madde 10 kapsamında her zaman başvuruda bulunmaları ve isteklerinin reddi halinde dava açmaları mümkündür. Ancak yapılan başvuru neticesinde alınan ret cevabından sonra idareye yapılacak başvuru ilgiyle yeni bir dava açma süresi tanımaz. İYUK madde 10 kapsamında yapılan başvuruların düşmüş olan dava açma hakkını ihya etmez. Ancak yapılan bir başvurunun neticesinde alınan ret cevabından sonra ortaya çıkan nesnel ve hukuki sonuçlara bağlı olarak yeni bir değerlendirme yapılmasını talep etmesi ve değişen yeni koşullara göre hakkında işlem tesis edilmesi talebi ile başvuruda bulunması doğaldır.

İYUK'un 10. maddesinde, idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurulması ve buna bağlı dava hakkı düzenlemektedir. 11. madde ise, dava hakkının doğmasından sonra üst makamlara veya işlemi yapmış olan makama yapılacak başvuruyu düzenlemektedir. 4001 sayılı kanun, daha önce 10 ve 11. maddelerin son fıkralarında yer alan ve "madde

hükümlerinin vergi, resim, harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsisinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağını" öngören hükmü kaldırılmıştır. Ancak bu, vergi alanındaki belli uyuşmazlıklarda 10 ve 11. madde hükümlerinin uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir. Maddede belirtilen şekle uygun bir uyuşmazlık, vergi ile de ilgili olsa, gene 10 ve 11. madde hükümlerine göre değerlendirme yapılacaktır. 10. maddenin 2. fıkrasında, idari makamların sükutu veya red cevabı üzerine, davanın konusuna göre Danıştay'a, İdare ve Vergi Mahkemelerine açılacağı esasen belirtilmiştir. Vergi mahkemelerinde açılacak dava, vergileme alanındaki uyuşmazlıklarla ilgili olduğuna göre, dava açılacak yargı yerleri arasında vergi mahkemelerinin de sayılmış olması; tarh, tahakkuk ve tahsilat dışında belli nitelikteki vergi uyuşmazlıklarında 10 ve 11. madde hükümlerinin uygulanacağını göstermektedir. Bu çerçevede işlerlik taşıyacak dava, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olanlardır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinin reddi üzerine açılacak davalar, düzeltme talebinin dava açma süresi içinde yapılması durumu ile dava açma süresinin geçmiş olmasından sonra yapılmış olmasına göre farklılık taşımaktadır.

Dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılacak düzeltme taleplerinin reddi üzerine dava 10. maddeye göre açılacaktır. Bu halde dava süresinin geçirilmesi tehlikesi esas itibariyle yoktur. Düzeltme vergi dairesinden istenecek, olumsuz cevap halinde şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na (veya diğer şikayet mercilerine) başvurulacaktır. Maliye Bakanlığı'na başvuru süresi hakkında belli bir sınırlama yoktur. Ancak Maliye Bakanlığı'nın da red cevabı üzerine altmış gün içinde dava açılacaktır. Buna karşılık dava açma süresi içindeki düzeltme taleplerinin reddi üzerine açılacak davalarda süre yönünden özellik vardır. Bu takdirde, şikayet yolu ile üst mercie başvurma durumu yoktur. 11. maddeye göre, bu hallerde düzeltme esasen üst merciiden istenecektir. Ancak uygulamada, Vergi Usul Kanununun 122. maddesinin "mükellef, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler, hükmünden hareketle, düzeltme gene vergi

dairesinden istenmektedir. Ancak, her hal ve takdirde red cevabı veya bekleme süresinin dolmasından sonra vergi mahkemesinde dava açılacaktır. Dava süresi hesabında düzeltme için yapılan başvuruya kadar geçen süre de nazara alınacaktır. Bu uygulamada dikkat edilmesi gereken önemli bir diğer husus da 11. madde hükmünün, tarhiyatta vergi hatası bulunmayan hallerde işlerlik taşımayacaktır. Vergi hatası ile malul olmayan bir tarhiyatta, ilk planda düzeltme isteyip, düzeltme talebinin reddi zira, 11. madde uyarınca açılacak davada, yargı merciinin, ilk planda üzerinde duracağı husus, tarhiyatta VUK'nun 116 ve müteakip maddelerinde öngörülen anlamda bir hesap hatası veya vergilendirme hatasının bulunup bulunmadığıdır. Böyle bir hata yoksa, olay 2577 sayılı kanunun 11. madde kapsamı dışında kalacağı için, süre yönünden dava reddedilecektir.[88]

2.5.3. 2577 sayılı Kanun'un 11. Maddenin Değerlendirilmesi

Aynı Kanunun " Üst Makamlara Başvurma" başlıklı 11. maddesinde ise," İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.

Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

(Mülga bent: 10/06/1994 - 4001/6 md.)" şeklinde kurala yer verilmiştir.

[88]M.İclal Kutucu, Vergi Hataları ve Düzeltme, Ankara, 1996, s.40

İYUK'un 11. maddesi üst makama başvurma başlığı altında ilgilinin çeşitli taleplerle idareye başvurması durumunda işlemeye başlamış olan dava açma süresinin durması halini hüküm altına almıştır.

Yönetimin içsel denetiminin bir yolu, yönetilenlerin yönetim işlemlerine karşı yargı yoluna başvurmadan önce yönetime başvurarak hukuka ve amaca uygunluk bakımından yapılacak olan inceleme sonucunda durumun kendi, yararlarına düzeltilmelerini isteyebilmektir. Bu yolun yönetsel işlemlerin tümüyle yeniden incelenmelerini ve özellikle uyuşmazlıkların yargı önüne götürülmeden çözümlenmesi sağlamak gibi önemli yararları vardır. Ne var ki bu yolun izlenmesinin ilgili yönetilenler açısından dava süresinin kaçırılması gibi önemli bir sakıncasının bulunduğu da göz ardı edilemez. İşte bu nedenle kanun koyucu İYUK md.11 kapsamında idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması istemlerinde bulunulması durumunda işlemeye başlamış olan dava açma süresinin duracağın düzenlemiştir.[89]

İYUK md. 11 kapsamında dava açma süresinin durması için yapılacak başvurunun bazı şartları taşıması gerekir. Buna göre;

– Başvurunun işlemi yapan yerin üst idari makamına yapılması gerekir. Eğer işlemi yapan makamın üst idari makamı yoksa bu durumda başvuru işlemi yapan makama yapılmalıdır. Ancak dikkat edilmesi gereken hiyerarşi kapsamında bir üst makam yoksa başvuru işlemi yapan makama yapılabilir. Aksi durumda işlemi yapan makama başvuru, aynı hiyerarşi kapsamında üst makam sayılamayacak yerler yapılan başvuru, vesayet makamına yapılacak başvurular dava açma süresini durdurmayacaktır.

– Başvuru dava açma süresi içinde yapılmalıdır. Dava açma süresi geçtikten süresinin durması söz konusu olmayacağı gibi yapılacak başvuru ile geçmiş olan dava açma süresinin ihya edilmesi söz konusu olmayacaktır.

[89]Kutucu**, a.g.e.,** s, 41

– İşlemi yapan idari makama yapılan her başvuru dava açma süresini durdurmaz. Başvurunun işleme karşı; işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi ve yeniden yapılması taleplerini taşıması gerekir. Bu tür istemleri içermeyen başvurular işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmayacaktır.

Bu şartları taşıyan bir başvuru işlemeye başlamış olan dava açma süresini durduracaktır.

11. madde hükmünün ancak isteğe bağlı, ihtiyari yönetsel başvurular üzerine uygulanacağı kabul edilmektedir. Bir kısım yönetsel işlemlerin iptal davalarına konu kılınabilmeleri, bu işlemlere karşı yönetsel başvuru yollarının tüketilmiş olmasına bağlıdır. Örneğin 657 sayılı Devlet Memurları kanunu, memurun yetersizliğine ilişkin sicil raporuna karşı tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde sicil amirine itiraz etmelerini öngörmektedir. Zorunlu yönetsel başvuru bu tür işlemlerin dava konusuna kılınmalarında aranacak bir ön koşuldur. Böyle bir önkoşulun varlığı halinde İYUK md. 11 uygulaması söz konusu olmayacaktır. Bir kısım idari işlemlere karşı ise yönetsel başvuru olanağı zaten tanınmamış olabilir. Bu işlemler kesin olduklarından doğrudan doğruya ilgili yasa hükmü ile belli edilmiş işlemlerdir. Örneğin Taşınmaz Mal Zilyetliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanuna Göre mahalli en büyük idari amirinin verecekleri men-i müdahale kararları kesindir. Bunlar hakkında doğrudan doğruya yargı yoluna gidilmesi zorunludur. Böyle olunca da bu tür işlemlere karşı da İYUK md. 11' deki kuralın uygulanması söz konusu olmaz.

İYUK md. 11 kapsamında yapılan başvuru üzerine duran dava açma süresi isteğin açıkça ya da 60 günlük zımni ret süresi içinde yanıtsız bırakılarak ret edilmesi üzerine kaldığı yerden yeniden işlemeye başlayacaktır. Ancak dikkat gerektiren husus sürenin durması söz konusu olduğundan dolayı başvuru tarihine kadar işlemiş olan dava açma süresi de hesaba katılacağıdır.

Başvurunun açıkça ret edilmesi durumunda açık ret yanıtının tebliğinden itibaren başvuruya kadar işlemiş olan dava açma süresi de dikkate alınarak kalan süre içerisinde davanın açılması gerekir. Üst makamın başvuruya yanıt vermeyerek zımnen ret etmesi, durumunda ise, 60 günlük zımni ret süresinin bitmesinden itibaren dava açma süresi kaldığı yerden yeniden işlemeye devam edecektir.

Zımni ret süresi geçtikten sonra idarenin başvuruya olumsuz cevap vermesi durumunda zımni ret süresinin geçmesi ile işlemeye başlamış olan dava açma süresi etkilenmeyecektir. Zımni retten sonra gelen ret cevabı yeni bir dava açma süresinin başlangıcı sayılamaz. Geçirilmiş olan dava açma süresinin idarenin bu cevabı ile yeniden canlanmayacağı da açıktır. Keza idareye yapılacak olan ikinci bir başvuru da İYUK m 11 kapsamında değerlendirilemez. İkinci başvuru kaldığı yerden işlemeye başlayan dava açma süresini yeniden durdurmayacaktır.

İlgili İYUK'un 11. maddesinde, dava açılmadan önce idari bünyede yapılacak başvuru ile bir başka düzeltme yapılmaktadır. Buna göre. dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde doğrudan vergi mahkemesinde açılacak davanın süresi, 11. madde hükümlerine göre değerlendirilmektedir. İYUK'un 10. maddesi kapsamına giren durumlarda, ortada dava konusu olacak bir idari işlem henüz yoktur. İdari işlem, ilgilinin başvurusu ile tesis ettirilmekte ve dava hakkı ancak bundan sonra doğmaktadır. Buna bağlı olarak, dava açma süresi de, idarenin açık veya zımni red cevabı ile tesis ettiği işlemin tebellüğ tarihi veya bekleme süresinin dolduğu tarihten başlayarak hesaplanmaktadır. Bir diğer özellik ise, bekleme süresinin dolmasından sonra, idarenin kendiliğinden vereceği red cevabının dava hakkını yeniden doğurabilmesidir.

Üst makamlara veya üst makamın bulunmadığı hallerde, işlemi yapmış olan idari makama başvuruyu düzenleyen 11. madde hükmü açısından ise:

— Başvurudan önce, istenirse, doğrudan dava konusu yapılabilecek idari işlem mevcuttur.

— Üst makarna (veya duruma göre işlemi yapmış olan makama) başvuruda bulunulması tamamen ilgilinin ihtiyarına tabidir.

— Üst makarna başvuru dava açma süresi ile kısıtlanmıştır. Esasen doğrudan dava kolu:su yapılabilecek işlemle ilgili dava açma süresi geçirildikten sonra üst makama başvuruda bulunulması mümkün değildir. Süreden sonraki başvuru dava açma süresini durdurmaz.

— Üst makama dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru, dava açma süresini açık veya zımni cevap alınıncaya kadar durdurur. Duran süre, cevabın alındığı veya bekleme süresinin dolduğu tarihi izleyen günden başlayarak kaldığı yerden işlemeye başlar. İdarenin bekleme süresi içinde cevap vermemesi dava açma süresinin kaldığı yerden işlemesini başlatır. Böylece işlemeye başlayacak süre içinde dava açılmadığında, dava hakkının bir daha ihyası mümkün olmaz. 10. maddenin aksine bekleme süresinden sonra verilecek cevapları yeniden dava hakkı doğurmaz.[90]

2.5.4. 2577 Sayılı Kanunun 10 ve 11. Maddeleri İle 213 Sayılı Kanunun Düzeltme Hükümlerinin Vergi Yargılamasında Tatbik Sorunu

1982 tarih ve 2577 sayılı İYUK'un kabulünden önce düzeltme taleplerinin itiraz süresi içinde red edilmesi halinde, düzeltme dilekçesi itiraz dilekçesi yerine geçmekteydi. (213 sayılı ve 1961 tarihli VUK m.123) Bu durum 2686 sayılı yasa ile kaldırılmıştır. Düzeltme merci mükellefin talebini yerinde görmediği takdirde, düzeltme talebini reddeder ve bunu mükellefi bildirir. Ancak idarenin bu talebi reddettiği mükellefe ne zaman bildirmesi gerektiği hakkında yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle İYUK'un ilgili maddeleri göz önüne alınmaktadır.

[90] Kutucu, **a.g.e**. s, .42

1982 tarih ve 2577 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesiyle, "idari makamların sükutu" başlıklı 10.maddesi idari davaya konu olabilecek bir işlem hakkında ilgililerin idari makamlara başvurusu üzerine, idari makam 60 gün içinde cevap vermezse, talebin red edilmiş sayılacağı ve bu maddenin VUK'da yer alan düzeltme taleplerine de uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Üst makama başvuru başlıklı 11. maddede ise, ilgililerce dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu talebin başlamış olan dava açma süresini durduracağı, yine 60 gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılacağı ve bu maddenin de VUK'da yer alan düzeltme taleplerine de uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddeler, dava açma süresi içinde düzeltme talebi yoluna başvuran mükellefler için dava açma süresini durdurmaktaydı. Eğer bu yola başvuran mükellefin talebi reddedilirse veya 60 gün içinde idareden bir cevap çıkmayarak, red edilmiş sayılırsa, durmakta olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlamaktaydı. Dolayısıyla, isteği reddedilen mükellef, başvuru yaptığı tarihte durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlayınca, kalan süre zarfında vergi mahkemesinde dava açabilmekteydi. [91]

1990 yılında İYUK'da, 3622 sayılı yasa ile 10 ve 11. maddelerin son fıkralarına yapılan ek ile bu maddelerin vergi uyuşmazlıkları hakkında uygulanmayacağına ilişkin değişiklikten sonra, üst makamlara başvurma ile idari makamın sükutu hükümleri vergi uyuşmazlıklara uygulanamaz hale gelmiş ve düzeltme sadece VUK hükümlerine tabi kalmıştır. Vergi dairesinin düzeltme taleplerini, bir ay içinde cevaplaması gerektiği hakkındaki hükmü (VUK m. 123) 2686 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmış ve yerine yeni bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda idari makam, düzeltme talebini cevapsız bırakırsa VUK'nda bu yönde bir düzenleme olmadığından mükellefin ne yapması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Değişiklik sonucu dava açma süresi içinde düzeltme

[91]Kutucu, a.g.e., s, 39

talebinde bulunan mükellef için dava açma süresi durmakta ve bu durumda dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvuran mükellefe, süresi dolduktan sonra red cevabı verilirse ya da 60 günlük süre cevapsız geçerse dava açma süresi durmuş olmadığından, mükellef dava açma hakkını kaybetmekteydi. 1990 - 1994 arasında geçerli olan bu değişiklik düzeltme yolunu seçen mükellefin isteğinin red edilmesi halinde dava açamaması sonucuna yol açmaktaydı. Bu da öncelikle düzeltme yolunu seçen mükellefin dava açma süresi geçtikten sonra, bu talebinin red edilmesi ya da red edilmiş sayılması halinde dava açma hakkının kaybedilmesi sonucuna yol açmaktaydı. Düzenleniş amacı vergi daireleri ile mükellef arasında bir köprü kurarak vergi mahkemelerinin yükünü hafifletmek olan bu kurum, değişiklik dönemince düzeltme talebinin reddi halinde bu görevi yerine getiremez olmuştur. Dolayısıyla, düzeltme yoluna başvuran mükelleflerin bu taleplerinin red edilmesi ihtimaline karşılık, dava açma hakkını kaybetmemek için aynı anda vergi mahkemesine de başvurmaları gerekmiştir.[92]

Mükelleflerin dava açma haklarını kaybetmesi gibi tehlikeli sonuca yol açan bu uygulama 1994 Temmuzunda 4001 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle ortadan kaldırılmıştır. Bundan böyle yine 1990 öncesi uygulamaya dönülmüş ve İYUK'nun 10/3 ve 11/4. maddelerine 1990 yılında eklenen ve bu madde hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarına uygulanamayacağına, dair hükümler yürürlükten kalkmıştır. Bundan böyle yine eskisi gibi dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olan mükellefin bu başvurusu dava açma süresini durdurur ve mükellefin talebi red edilir veya red edilmiş sayılırsa kalan dava açma süresi yeniden işlemeye başlar. Kalan süre zarfında mükellef vergi mahkemesinde dava açabilir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yapılan düzeltme başvurularının İdari Yargılama Usulü Kanununun 11'inci maddesi uyarınca, işlemekte olan idari dava açma süresini durdurup durduramayacağına ilişkin olarak Danıştay'ın genel görüşüne ışık tutması açısından Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun

[92] Kutucu, a.g.e., s, 40

27.02.2004 tarih ve E:203/254, K:2004/28 sayılı kararının şu şekilde olduğu görülmektedir.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 30.4.2001 günlü ve E:2001/482, K:2001/811 sayılı kararıyla; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 7 nci maddesine göre, dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, aynı Kanunun 11 inci maddesinde, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurunun işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçen sürenin de hesaba katılacağının belirtildiği, olayda davacı adına resen yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 21.12.2000 tarihinde tebliği üzerine, tarhiyatın kaldırılması istemiyle davalı idareye 4.1.2001 gününde düzeltme başvurusunda bulunulduğu, istemin reddi yolundaki 2.2.2001 günlü işlemin davacıya 20.2.2001 gününde tebliğ edildiği, bu tarihten itibaren 2577 sayılı Kanunun 11 inci maddesi uyarınca, kalan 16 günlük süre içerisinde dava açılması gerekirken, bu süre geçirilerek 15.3.2001 gününde dava açıldığının anlaşıldığı, gerekçesiyle davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar vermiştir.

Yükümlünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 26.9.2002 günlü ve E:2001/4414, K:2002/3037 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122 ve izleyen maddeleri uyarınca, düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması gerekeceği ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine, bu işlemin iptali istemiyle dava açılabileceğinden, idari merci tecavüzü nedeniyle dilekçe ve eklerinin Maliye Bakanlığına tevdiine karar verilmesi gerekirken, mahkemece davanın tarhiyata karşı açılan bir dava olduğu kabul edilerek karar verilmesinde isabet görülmediği, gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 29.1.2003 günlü ve E:2003/71, K:2003/103 sayılı kararıyla, davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki ilk kararında ısrar etmiştir.

Yükümlü, dilekçe ve eklerinin Maliye Bakanlığına tevdiine karar verilmesi gerekirken davanın süre aşımı sebebiyle reddinin yasaya aykırı olduğunu ileri sürerek ısrar kararını temyiz etmiştir.

Israr kararını inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca ise; "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesinde, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin 30 gün olduğu, bu sürenin tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ tarihini izleyen günden başlayacağı, 14. maddesinde, dava dilekçelerinin idari merci tecavüzü yönünden de inceleneceği, 15. maddesinde ise idari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verileceği hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, 123. maddesinin 2. fıkrasında, düzeltme merciinin talebi yerinde görmesi durumunda, düzeltmenin yapılmasını emredeceği, yerinde görmemesi halinde keyfiyetin düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunacağı, 124. maddesinde ise, vergi mahkemesine dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri kurala bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Merkez Müdürlüğüne bağlı İstanbul Döner Sermaye İşletmeleri Müdürlüğünün 1995 ve 1996 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmediğinden bahisle resen salınan uyuşmazlık konusu vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin 21.12.2000 gününde tebliği üzerine 4.1.2001 gününde vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunulduğu, düzeltme isteminin reddine dair yazının

20.2.2001 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, 15.3.2001 tarihinde vergi mahkemesinde dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen hükümleri uyarınca, düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, şikayet mercii olan Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden açılan davada, vergi mahkemesince 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca, dilekçenin Maliye Bakanlığına tevdii gerekirken, davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir."[93] şeklinde hüküm kurarak ısrar kararını bozduğu görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri bu kararı ile 2577 sayılı Kanun'da yer alan 11. maddenin vergi uyuşmazlıklarında uygulanmayacağı, davacının başvurusunun sadece 213 sayılı Kanunda yer alan düzeltme hükümleri kapsamında mütaala edilmesi gerektiği yönünde hüküm kurmuştur.

Aynı karara bakıldığında iki ayrı gerekçe ile iki karşı oy kullanıldığı da görülecektir. Karşı oylardan birisine bakıldığında 11. maddenin son bendinin kaldırılmasına ilişkin düzenlemenin gerekçesinden yola çıkılarak şu şekilde gerekçenin kaleme alındığı görülmektedir.

"İdari Yargılama Usulü Kanununun sözü edilen 11. maddesinin ilk üç fıkrasında, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılmasının, geri alınmasının, değiştirilmesinin veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebileceği; bu başvurunun, işlemeye başlamış olan idari dava açma

[93] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.02.2004 tarih ve E:203/254, K:2004/28 sayılı kararı,

süresini durduracağı; altmış gün içinde bir cevap verilmezse, isteğin reddedilmiş sayılacağı; isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvuru tarihine kadar geçmiş olan sürenin de hesaba katılacağı açıklanmış; maddenin, bu madde hükümlerinin, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağına dair 4'üncü fıkrası hükmü ise, 10.6.1994 gün ve 4001 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Son fıkranın 4001 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmasından önce, maddenin ilk üç fıkrası, idari dava açma süresi içerisinde hiyerarşik makama veya işlemi yapmış olan idari makama yapılan idari başvurunun, idari dava açma süresi üzerindeki etkisine ilişkin "kuralı"; son fıkrası ise, bu kuralın "istisnasını" düzenlemekte idi. Kural, idari dava açmadan önce, bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yenisinin yapılması isteğiyle üst makama; üst makam bulunmayan hallerde, işlemi yapmış olan makama yapılan başvurunun, işlemekte olan idari dava açma süresini durdurmasıdır. İstisna ise, bu başvurunun, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlere karşı idari dava açma süresi üzerinde herhangi bir durdurucu etkisinin olmamasıdır. Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde, "Verginin tarhı", vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden "idari muamele" olarak tanımlanmıştır. "Muamele" sözcüğünün Türkçesi, "işlem"dir. Yani, verginin tarhı, bir idari işlemden başka bir şey değildir. O halde; maddenin 4001 sayılı Kanunun yürürlüğünden önceki şeklinde söz konusu istisna hükmü olmasaydı, tarh işleminin kaldırılması, geri alınması veya değiştirilmesi isteğiyle yetkili makama yapılacak başvuruların, işlemekte olan vergi mahkemesinde dava açma süresini durdurması, söz konusu "kural"ın doğal sonucu olacaktı. O tarihte, bunu engelleyen, istisna hükmü taşıyan 4'üncü fıkranın düzenlemesiydi. Bu fıkra hükmü 4001 sayılı Kanunla 18.6.1994 gününden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Yani, anılan tarihten itibaren kuralın istisnası bulunmamaktadır.

İstisnaya tabi olan bir durum hakkında, bu istisnayı getiren düzenlemenin yürürlükten kaldırılmasından sonra, kuralın uygulanması ise doğaldır.

Esasen; kanun koyucunun istisna hükmünü yürürlükten kaldırırken gütmüş olduğu amacın da bu olduğu, 4001 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin gerekçesinde; vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ile bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari davaya konu edilecek işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı; başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için, daha sonra açılan davalar süreden reddedildiğinden çoğu zaman hak kayıplarına neden olunduğu; gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak fıkranın yürürlükten kaldırıldığı yolunda yapılan açıklamalardan anlaşılmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. maddesinin sözel, tarihsel ve amaçsal tekniklerle yapılan yorumlarıyla ulaşılan bu sonuç karşısında; olayda, vergi ve ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihi olan 21.12.2000 gününü izleyen günden itibaren işlemeye başlayan ve 4.1.2001 gününde yapılan düzeltme başvurusu nedeniyle, anılan 11'inci madde uyarınca, ondördüncü gününde duran otuz günlük idari dava açma süresinin, düzeltme istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin 20.2.2001 gününde tebliği üzerine 21.2.2001 gününden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayarak 8.3.2001 gününün resmi tatil olması nedeniyle 9.3.2001 günü mesai saati bitiminde sona ereceği açık bulunduğundan; bu tarih geçirilerek 15.3.2001 gününde açılan davanın süreaşımı nedeniyle reddinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır." [94] şeklinde hüküm kurulduğu görülmektedir. Böylece kanun metninin kaldırılmasındaki amaçta da izah edildiği üzere ; vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ile bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari davaya konu edilecek işlemlere karşı mevcut

[94] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.02.2004 tarih ve E:203/254, K:2004/28 sayılı kararı http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasi Istemci, Erişim Tarihi: 13.01.2013

hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı; başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için, daha sonra açılan davalar süreden reddedildiğinden çoğu zaman hak kayıplarına neden olunduğundan bahsedilerek yerel mahkemenin süre ret kararının onanması gerektiği yönünde görüş verildiği izlenmektedir.

2.6. İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilmesi Yasağının Vergi Yargılamasında Değerlendirilmesi

Anayasa'nın "Yargı Yolu" başlıklı 125.maddesinin 4. fıkrasında; "Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez." hükmüne yer verilmiştir.

1982 Anayasası'nın bu hükmüne paralel olarak, 2577 sayılı Kanunun 2.maddesinin 2.fıkrasında;" İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler." şeklinde ifadeye yer verilmiştir.

Yerindelik alanın idareye bırakılması, karar alma yer ve zamanını seçme ve belli bir yönde hareket etme veya etmeme serbestisini sağlamak demektir. Yerindelik, bir idari işlem veya eylemin yapılmasında zaman, mekan, hal ve koşulların şartlarına göre, idare gerekler uyarınca davranmaktır; takdir yetkisinin, hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan uç kısmında kalan bölümüdür. Anılan düzenlemelerle, yargı yerlerinin yargılama faaliyetlerinin sınırı çizilmekte, kararların "idarenin yerine geçmek" olarak adlandırılan sonucu doğurmayacak nitelik taşıması zorunluluğu kurala bağlanmaktadır. Bu sınır, aynı zamanda resen araştırma ilkesi

kapsamında yapılacak araştırmaların nerede başlayıp nerede bittiği, hakimin takdir yetkisi ile yerindelik denetimi veya idarenin yerine geçmek arasında çok ince çizgiler olması nedeniyle Danıştay'ın bir çok kararında bu husus tartışılmıştır. Anılan sınırlama, esasen güçler ayrılığının da zorunlu bir sonucudur.[95]

Bu hükümler karşısında, matrahın vergi mahkemesi tarafından saptanarak karar verildiği durumlarda bu kararların niteliği tartışılmaya değerdir. Bugüne kadar Türk vergi hukuku öğretisinin bu konuya fazla ilgi göstermediği söylenebilir. Bu konuda, çalışmanın hacmi izin verdiği ölçüde, uygulamadan örneklerle kısa bir değerlendirmede bulunulması yararlı görülmüştür.

İdari yargıda, iptal kararı ile hukuka aykırı idari işlem ortadan kaldırılır; kimi iptal kararlarında ise, yargı organı, idarenin işlem tesis ederken nasıl bir yol izlemesi gerektiğini belirtmek suretiyle idareye yol gösterir. Yerindelik denetimi yapmak, takdir yetkisinin kullanılması ile takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı vermek de idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı vermekle yakından ilgilidir.

Uygulamada, vergi mahkemelerinin, vergi daireleri tarafından yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar ile takdir komisyonlarının kararlarında yer alan matrahları değiştirdiği ve hüküm fıkrasında matrah belirlediği görülür. Bu gibi durumlarda, vergi dairelerinin uyuşmazlık konusuna ilişkin hesaplamaları mahkeme kararı doğrultusunda olur. Vergi mahkemesince davacının kısmen haklı bulunması durumunda ise tarh, ceza kesme ya da takdir komisyonu kararının tümüyle iptali yerine kısmen iptali söz konusu olur ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeksizin mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları yükümlüye bildirmekle yetinir.

[95] Mehmet Sönmez, *Vergi Davasında Re'sen Araştırma ilkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi* .Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu, 11.05.2012, Ankara, s,.241

Matrahın vergi mahkemesi tarafından saptanarak karar verildiği durumlar bakımından bu tip kararların idari işlem niteliğinde olup olmadığı, 1982 Anayasası md. 125/4- c.2 ve 2577 sayılı kanun md. 2/2'de yer alan "idari eylem ve işlem niteliğinde (...) yargı kararı verilemez" hükmü karşısında tartışmalıdır.

Vergi yargısı organının, idari işlem niteliğinde karar verip veremeyeceği tartışılırken, öncelikle, dava konusu olayı vergi idaresinden farklı nitelendirip nitelendiremeyeceği ve sebep ikamesi ile vergi idaresinin gösterdiğinden farklı bir gerekçe ile karar verip veremeyeceği hususları irdelenmelidir.

Uygulamada, mahkemenin bakmakta olduğu davaya ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapacağına ilişkin 2577 sayılı kanun md. 20 gerekçe gösterilerek, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kanıya varırken kanuna aykırı gördüğü takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha da ileri giderek uyuşmazlığı çözmesi gerektiği ileri sürülür. Yine, aynı minvalde, vergi uyuşmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve idari dava türlerine benzemeyen özellikleri olduğundan bahisle, vergi uyuşmazlıklarında maddi değerlerin saptanması göz önüne alındığında, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kanıya göre uyuşmazlığın çözümü hakkında verdiği kararın, vergi idaresinin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceği ifade edilmiştir.

Vergi mahkemeleri, takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlara karşı açılan davalarda, vergi idaresinin inceleme ile tespit ve mahkemeden talep ettiği miktar üzerinde matrah takdir etmemek koşulu ile matrahı kendisi belirleyebilir. Danıştay, vergi mahkemesince bu belirlemenin yapılmayıp yalnızca takdir komisyonu kararının iptal etmesini bozma nedeni saymıştır.

Yine, Danıştay, adına salınan bir vergi ya da kesilen cezayı ihbarname ile öğrenen yükümlünün, bu vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı ya da

vergi idaresinin tarh ve ceza kesme işlemine esas aldığı dayanağın, yasal düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiği iddiası ile açtığı davanın, kural olarak, tam yargı davası niteliğini taşıdığı ifade ederek vergi mahkemesince karar verilirken, iptal davasında olduğu gibi vergi idaresinin yapması gereken işlemin gerçekte ne olduğunun gösterilmesinin yeterli olmayıp, işlemde bir haksızlığın saptanması durumunda bunun giderilmesi için gereken ne ise ona da hükmedilmesi, bir başka anlatımla, böyle bir durumda vergi mahkemesinin, yükümlü adına tesis edilecek tarh işlemine konu vergi ve cezasının türü ve miktarı hakkında da karar vermesi gerektiğini belirtmiş ve vergi mahkemesinin, yükümlünün talebini aşarak vergi idaresinin başta yapmadığı işlemi yapması yönünde bir karar alması olanaklı bulunmadığından, bu uygulamanın, vergi mahkemesinin idarenin yerine geçerek onun adına karar alması biçiminde yorumlanamayacağına hükmetmiştir.

Danıştay Yedinci Dairesinin 21.5.2010 günlü ve E:2008/87, K:2010/2270 sayılı kararında re'sen araştırma yetki ve görevi ile idari işlem niteliğinde karar verilmemesi Kanununun 2. maddesinin 2. fıkrasında, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırılmış; idari eylem veya işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği hükme bağlanmıştır. İdari yargı yerlerinin bu denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılışının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz. Böyle olunca; vergi mahkemelerinin, vergi idaresince tesis edilen işlemin hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmeleri; onların yerine geçerek, idari işlem niteliğinde karar vermemeleri zorunludur. Öte yandan; aynı Kanunun 20. maddesinin 1'inci fıkrasında, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapacağı; Mahkemelerin, belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri yolundaki hükümle, Kanun koyucu, İdari Yargı yerlerine re'sen araştırma görev ve yetkisi vermiştir. İdari yargı yeri bu yetkisine dayanarak, önüne gelen uyuşmazlığın çözümünde gerekli gördüğü tüm maddi yönleri ortaya çıkaracak ve maddi olgulardan hareketle de, yargılama

sürecinin sonunda hükme ulaşacaktır. Bu aynı zamanda davaların, hukuka ve kanuna uygun şekilde çözümünde, yargı yerlerine verilen Anayasal bir görevdir. Olayda; davacının, ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesine hükmedilmesi istemi hakkında, Mahkemece, "...ödenmiş olması halinde davacıya ret ve iadesine..." şeklinde hüküm tesisi, hem ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine tahakkuk ettirilen damga vergisinin davacı tarafından ödenip ödenmediğinin re'sen araştırma ilkesi gereğince Mahkemece tespit edilmemesi ve hem de vergi idaresi yerine geçmek suretiyle, idari işlem niteliğinde karar verilmesi sebebiyle Yargılama Hukuku kurallarına uygun olmamakla birlikte, (...)"[96] şeklinde karar verdiği görülmektedir.

2.7. 2577 Sayılı Kanun (İYUK) İle 213 Sayılı (VUK) Kanunun Yargılama Sırasında Tatbik Sorunu

Normlar hiyerarşisinde normlar anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemler olarak sıralanmakla birlikte bu hiyerarşi her zaman somut olayda uygulanacak normu tayin etmede yeterli olmamaktadır. Sosyal hayatı düzenleyen hukuk normları arasında, aynı hususla ilgili farklı düzenlemeler içeren eşit hiyerarşik statüyü paylaşan normlar bulunabilmektedir. Bu durumda, üzerinde durulan olayda hangi norm uygulanacaktır? Söz konusu hallerde mevcut iş ve eylemlere uygulanacak hukuk normları, genel kanun ve özel kanun veya öncelik ve sonralık ilişkileri göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.[97]

2.7.1. Özel Kanun ve Genel Kanun İlişkisi

Hükümlerinin mahiyeti itibariyle herkese veya her olaya uygulanması mümkün olan kanunlara genel kanun denilmektedir. Buna mukabil belli kişilere veya belli olaylara uygulanan kanunlara ise özel kanun denmektedir. Örneğin 4721 sayılı Medeni Kanun genel nitelikli bir kanundur ve içerisinde (56 ve 100. maddeler arasında) dernekleri de düzenlemektedir. Ancak dernekler, özel bir kanun olan 5253

[96] Sönmez**,. a.g.e**. s, .241
[97] Erdal Kuluçlu, Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi Ve Sayıştay Denetimine Etkileri, Sayıştay Dergisi, Sayı 71. s. 7.

sayılı Dernekler Kanunu ile de düzenlenmektedir. Aynı şekilde içerisinde özel borç ilişkilerini de düzenleyen 818 sayılı Borçlar Kanunu genel bir Kanun olarak her türlü kira ilişkilerini taşınır ve taşınmazlar açısından düzenlediği halde, özel bir kanun olan 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun ise kira ilişkisini gayrimenkuller açısından düzenlemektedir. Yukarıda yer aldığı üzere belirli bir olayı düzenleyen iki ayrı kanunun aynı zamanda yürürlükte bulunduğu durumlar görülmektedir. Söz konusu iki yasanın olayı düzenleyen hükümleri arasında bir çelişki yoksa sorun doğmaz. Ancak iki yasa aynı olayı farklı biçimde düzenlemişlerse bu durumda hangi yasanın söz konusu olaya uygulanacağı sorunu karşımıza çıkmaktadır. Aynı olayı düzenleyen iki ayrı kanun, ikisi de genel veya ikisi de özel nitelikte ise bu durumda sonraki kanunun önceki kanunla düzenlenen hususlarda meydana getirdiği değişiklikler çerçevesinde sonraki kanun uygulanmalıdır. Sonraki tarihli kanunla önceki tarihli bir kanunla düzenlenen hükümlerin kaldırıldığı açıkça ifade edilebileceği gibi zımni bir kaldırma da söz konusu olabilmektedir. Aynı anda aynı olayı düzenleyen biri genel diğeri özel iki ayrı kanun yürürlükte bulunduğu takdirde ise, eğer önceki kanun genel yeni kanun özel ise, bu takdirde olaya özel olan yeni kanun hükümleri uygulanmalıdır. Şayet, önceki kanun özel yeni kanun genel ise bu durumda da kanun koyucunun genel yasayı çıkarırken hangi amacı taşıdığına bakmak gerekir. Yasa koyucu önceki tarihli özel kanunla düzenlenen hususlarda yeni bir bakış açısıyla sonraki tarihli genel kanunla bir değişiklik öngördüğü takdirde olaya sonraki tarihli genel kanunun uygulanması gerekir. Mahkeme içtihatları ile ortaya çıkan ve uygulamaya yön veren genel kanun ve özel kanun ilişkisinin görünüm şekillerinden birisi de Danıştay kararları ile ortaya çıkan durumdur. Danıştay; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58' inci maddesinde düzenlenen "Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir." şeklinde düzenlenen hükmü, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7' nci maddesindeki "Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür." şeklindeki hükme göre özel hüküm olarak

değerlendirmiştir. Görüldüğü üzere burada dava açma süresi bakımından uyuşmazlığa esas alınacak kısmi bir özel hüküm ve genel hüküm ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle normlar hiyerarşisinde aynı hukuki statüde yer alan hükümler arasında maddeler itibariyle de alt norm ve üst norm şeklinde bir hiyerarşi oluşmaktadır.[98]

2.7.2. Önceki Kanun ve Sonraki Kanun İlişkisi

Aynı anda yürürlükte bulunan iki ayrı kanun, aynı olayda birbirinden farklı düzenlemeler içerdiği takdirde, sonraki kanunda yer alan hükümler olaya uygulanmakta ve kanun koyucunun o mevzudaki iradesinin yeni getirilen düzenlemeler çerçevesinde değiştiği kabul edilmektedir (Erem, 1995: 131). Eğer kanun koyucu, sonraki düzenlemesinde önceki düzenleme hükümlerini değiştirdiğini açıkça belirtmişse problem doğmaz ancak sonraki düzenleme aynı hususu farklı şekilde düzenlemişse ve açıkça bir ilgadan bahsedilmiyorsa Anayasa Mahkemesinin 15.3.1966 tarih ve E,1965/40 K,1966/15 sayılı Kararı'nda nitelendirildiği üzere üstü kapalı (zımni) bir kaldırma söz konusudur. Anayasa Mahkemesi "Özel kanunlardan yürürlük tarihine göre önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme bulunursa veya öncekinin ele aldığı konuyu sonraki kanun yeni baştan düzenlerse sonraki kanun, önceki kanunu üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırır." şeklindeki içtihadı ile normlar hiyerarşisinde önceki kanun ve sonraki kanun hususuna açıklık getirmektedir. Örneğin Danıştay 6.Dairesinin 10.3.2006 tarih ve E,2005/6912 K,2006/1029 sayılı Kararı 18.7.1966 tarih ve 12351 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Somut olayda uygulanması gereken iki ayrı kanunun farklı hükümlerinin seçiminde önceki kanun ve sonraki kanun hususu, bazı durumlarda genel kanun ve özel kanun kriteri ile iç içe ele alınmaktadır. Nitekim Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun 11.2.1988 tarih ve E. 1987/3 K. 1988/1 sayılı Kararında önceki ve

[98] Erdal Kuluçlu, Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi Ve Sayıştay Denetimine Etkileri, Sayıştay Dergisi, Sayı 71. s. 8

sonraki kanun hükümleri arasında çelişme olduğu takdirde somut olayda özel ve sonraki kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Vergi yargılaması normları, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüne katılan süjelerin uyguladıkları davranış kalıplarıdır. Bilindiği üzere, vergi yargılaması normlarını düzenleyen temel yasalar Danıştay Kanunu, BİİVMK ve İYUK'dur. Bununla birlikte, daha önce de ifade edildiği üzere özel idari usul yasaları olan VUK ve AATUHK'da ve maddi yasa olan Kabahatler Kanunu'nda vergi yargılamasına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu yasalardan özellikle VUK'da oldukça fazla sayıda yargılama normu bulunmakta ve bu normlar İYUK'daki normlarla çatışabilmektedir. [99]

İYUK md.31/2, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un, ancak ve ancak İYUK ve HMK'ya atıf bulunulan hallerde düzenleme yer almıyorsa uygulanacağını hükme bağlamıştır. Anılan hüküm İYUK ve VUK normları arasındaki çatışmaları, yürürlüğe girdiği 20/1/1982 tarihi itibariyle çözümlemiştir. Ancak yasa koyucu gerek VUK'da gerek İYUK'da bu tarihten sonra pek çok değişiklik yapmıştır. Anılan normlarda yapılan her değişiklik yeni norm çatışmalarının doğmasına yol açmıştır. Bu çatışmaların çözümü İYUK m.31/2 hükmüne göre değil; klasik çatışma çözme ilkelerine göre olabilecektir. Vergi yargılaması hukukunda İYUK m.31/2 normu yürürlüğe girdikten sonra çoğunlukla VUK'da değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla bu çatışmaların büyük kısmı önceki tarihli genel norm (İYUK) ve sonraki tarihli özel norm (VUK) çatışmasıdır. Bu tür çatışmalar daha önce açıklandığı üzere, gerek lex posterior gerek lex specialis ilkeleri uyarınca sonraki tarihli özel kanun lehine çözümlenmektedir. Dolayısıyla, İYUK md.31/2 yürürlüğe girdikten sonra VUK'da yapılan değişiklikler, vergi yargılaması hukukunda çatışmaya neden olmuşsa, söz konusu çatışma VUK uygulanarak çözülecektir. Diğer taraftan vergi yargılaması hukukunda İYUK-VUK çatışmaları daha karmaşık bir hal alabilmektedir. Bazı çatışma alanlarında İYUK md.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra çatışan VUK hükmü değiştirilmiş; ancak daha

[99]Canyaş, **a.g.m**.s.213

sonra İYUK, ilgili normu tekrar düzenlenmiştir. Bu hallerde de çatışma, klasik yöntem kullanılarak VUK lehine çözümlenebilmektedir. Bu durumda normların kronolojik sıralaması genel norm(İYUK)-özel norm(VUK)-genel norm(İYUK'ta değiştirilen norm) biçiminde olacaktır. Hatırlanacağı üzere, önceki tarihli özel norm (VUK) ile sonraki tarihli genel norm (İYUK) çatıştığında uygulanacak norm özel norm(VUK)'tur. Zira genel norm önceki tarihli özel normun uygulama alanını değil; bu norm dışındaki alanı değiştirmektedir. Her iki olasılık aşağıda örnekler yoluyla açıklanmıştır.[100]

1. Birinci Olasılığın Örnek Üzerinden Gösterimi:

Önceki Tarihli Genel Norm (İYUK)	**Sonraki Tarihli Özel Norm(VUK)**
Yürürlük Tarihi: 20/1/1982	Yürürlük Tarihi: 21/1/1983
İYUK m.18/3: "Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; …".	Mükerrer Madde 378 – (Ek : 21/1/1983 - 2791/13 md.):"Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır

[100] Canyaş, **a.g.m**.s.213

bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler”. AÇIKLAMA: Yukarıdaki çatışmada, İYUK m.18/3 hükmü “önceki tarihli genel norm”; VUK mük.md.378 hükmü ise “sonraki tarihli özel norm” niteliği taşımaktadır. Bu durumda çatışma lex posterior ve lex specialis ilkeleri uyarınca VUK mük. md.378 hükmünün uygulanmasıyla çözülür. Bu olasılıkta klasik yöntemlerin sunduğu çözümü değiştiren İYUK md.31/2 normu uygulanmaz. Burada çatışma artık önceki tarihli genel norm-sonraki tarihli özel norm çatışmasıdır. SONUÇ: VUK mük. md. 378 uygulanır.

İYUK-VUK normları arasında çıkan çatışmaların büyük kısmı yukarıda ele alınan olasılık dahilinde lex posterior ve lex specialis ilkeleri uyarınca VUK’un (sonraki tarihli özel normun) uygulanmasıyla çözülecektir. Bu çerçevede İYUK m.2-VUK mük md.49/a-2; İYUK md.2-VUK m.378/2; İYUK md.7-VUK mük md.49/a-2; İYUK m.16/3-VUK mük md.49/c; İYUK m.7-VUK Ek. md.7/4; İYUK md.46/2-VUK mük.md.49/b-3 arasındaki çatışmalar klasik yöntem gereği VUK hükümlerinin uygulanmasıyla çözülecektir. Diğer bir anlatımla bunlar arasındaki çatışmalarda İYUK m.31/2 uygulanamayacaktır.[101]

2. İkinci Olasılığın Örnek Üzerinden Gösterimi:

[101] Canyaş**, a.g.m**.s.214

Yürürlükten Kaldırılan Genel Norm (İYUK m.2) Yürürlük tarihi: 20/1/1982	Önceki Tarihli Özel Norm (2686 sayılı Kanun m. 50 ile değişik VUK m.377) Yürürlük tarihi: 23/6/1982	Sonraki Tarihli Genel Norm (4577 sayılı Kanun m.5 ile değişik İYUK md.2/1-a) Yürürlük tarihi: 15/6/2000
İYUK md.2/1-a: "İdari dava türleri şunlardır: a)İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları"	VUK md. 377/1 (Değişik : 23/6/1982 - 2686/50 md.): "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler".	İYUK md.2/1-a (İptal: Ana.Mah.'nin 21/9/1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile; Yeniden Düzenleme: 15/6/2000- 4577/5 md.): "İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları"

AÇIKLAMA: İYUK md.2/1-a'nın ilk ve son halleri ile VUK m.377, idare ve vergi yargılaması hukukunda sübjektif ehliyet koşulunu düzenlemektedir. Çatışma, kronolojik bakımdan ele alındığında şu sonuca varmak mümkündür:

İlk olarak İYUK md.2/1-a normunun (ilk hali) yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK md.377'de değişiklik yapılmıştır. Dolayısıyla İYUK md.31/2 uyarınca uygulanması gereken sonraki tarihli genel norm, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yerini VUK md.377'ye bırakmıştır. Ancak daha sonra 15/6/2000 tarihinde yasa koyucu sübjektif ehliyet koşulunu düzenleyen genel normda(İYUK md.2'de) yeni bir düzenleme yapmıştır4. Başka bir deyişle sürecin son halinde, önceki tarihli özel norm(VUK md.377), sonraki tarihli genel norm(4577 sayılı Kanun md.5 ile değişik İYUK md.2/1-a) ile değiştirilmiştir. Hatırlanacağı üzere, önceki tarihli özel normun uygulama alanı, daha sonra genel norm ile yapılan değişiklikten etkilenmemektedir. Diğer bir anlatımla, bu durumda klasik yöntem gereği özel norm (VUK m.377) uygulanmaya devam etmektedir.

SONUÇ: VUK md.377 uygulanır. [102]

[102] Canyaş, **a.g.m**.s.215

2.8 Vergilendirme İlkeleri Bağlamında Konunun Değerlendirilmesi

Vergilerin doğru bir şekilde uygulanabilmesi ve başarılı bir sonuç elde edilebilmesi için belirlenen ölçütlere vergi ilkeleri denir. Vergi ilkeleri vergi uygulamalarında uyulması gereken esaslardan oluşur. İlkelere uyulursa vergiden beklenen amaca daha kolay ve en az masrafla ulaşılır.

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi geren, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır. Vergileme ilkeleri ve vergilemenin temel esasları ile, vergilemede uyulacak kurallar ve vergilemeden beklenen amaçlar ifade edilmektedir. Vergileme ilkeleri, olması gereken yönüyle ele alındığında ayrı bir anlam ve önem kazanır; zira bu, çeşitli vergi fonksiyonlarının etkili ve uyumlu bir şekilde uygulanmasına imkan veren "iyi bir vergi sistemi"nin kurulmasına yardımcı olmaktadır. [103]

Anayasanın 73. maddesiyle düzenlenmiş “kanunilik ilkesi”, “hukuk devleti” kavramıyla bağlantılıdır. Vergi, iktidarların elinde, ekonomiye ve bu yolla bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale aracı olabilmektedir. Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen kanunlarla, kişilerin temel hak ve özgürlükleri alanında yer alan vergiyi doğuran olaylar önlenebilir veya caydırılabilir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin çalışma ve sözleşme hürriyetleri ile mülkiyet ve miras haklarının zedelenmemesi için kanımızca hukuk devletinin belirleyici unsurlarındandır.

Hukuk devleti kavramının başka bazı unsurlar yanında, kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, diğer bir deyişle hukuki bir güvenlik içinde

[103] http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_ilkeleri_vergilendirme.html . Erişim Tarihi. 06.06.2014

bulunmaları gereğini de içerdiği çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir.

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir.

Vergilendirme ilkelerine çok genel olarak bakıldığında, vergide adalet ilkesi, vergide adil olunmasını ifade eder. Vergi adaletinin sağlanmasında kişilerin asgari geçim sınırlarının vergi dışında tutulması, bu sınırın üzerinin vergilendirilmesi esastır. Ayrıca, kişilerin şahsi ve ailevi özelikleri, dikkatten kaçırılmamalı, vergi kaçakçılığı dikkatle takip edilmeli ve çifte vergi önlenmelidir. Sermaye geliri ile faaliyet gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirilmeleri gerekmektedir. Herkes vergi ödemekle mükelleftir. Vergide kesinlik ilkesinde ise, vergi alındıktan sonra kişiye tekrar ödenmez. Ancak vergiyi teşvik amaçlı bazı vergi iadesi uygulamaları bu ilkeyi ortadan kaldırmaz. Verginin konusu, oranları, ödeme yeri ve zamanı ve ödeme şekli vergi kanunlarında açık ve net bir şekilde belirtilmektedir. Bu konuda herhangi bir belirsizlik ya da değişik anlaşılmalara sebep olacak ifadeler yer almamaktadır. Vergide ekonomiklik ilkesinde ise, vergi uygulama ve toplama maliyeti, elde edilen vergi hasılatına göre yüksek bir seviyede olmamalıdır. Mükellefin cebinden çıkan para ile devlet hazine giren para arasındaki fark çok küçük olmalıdır. Vergide uygunluk ilkesine göre, vergi mükellefler için en uygun ve doğru bir zamanda, en uygun biçimde alınmalıdır. Vergi toplumun yapısına uyumlu olarak, ekonomiyi zorlamadan elde edilen bir gelir olmalıdır. Verginin yasallığı ilkesine göre ise, vergileme ilkelerinin oluşumunda, Anayasa'nın sadece doğrudan vergi ile ilgili hükümlerinin değil, tümünün dikkate alınması gerekir. Anayasa'nın ceza hukukuna

ilişkin suç ve cezaların yasallığı, suç ve cezaların önceden belli olması vb. gibi ilkeler, vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olmak durumundadır. Hukuk devleti ilkesinin hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkeleri aynı zamanda vergi hukukunun da ilkeleri olmak durumundadır.

Vergilendirme ilkelerine bakıldığında, özellikle vergilerin yasallığı ilkesi ile vergilerin adil olması ve vergilendirmenin açık olması, vergilendirme işlemlerinin belirgin olması ilkelerinin vergi yargılaması sırasında gerek usul hukukuna ilişkin kuralların gerekse işin esasına ilişkin kuralların tatbiki sırasında, hakimin göz önünde tutması gerektiği ilkeler olduğu görülmektedir.

Örneğin, genel tebliği ile kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapıldığı durumda, bu düzenlemenin, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğuracağı için böyle bir düzenlemenin vergi yargılama makamınca iptal edilme ihtimalinin yüksek olduğu söylenebilir.

Aynı şekilde, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin bir hukuki eylem ya da davranışın bu hukuki ilişkinin vuku bulduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi olmayı gerektirdiği, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan bulunmayacağı hususu da yargılama makamının resen göz önünde bulundurduğu hususlardan birisidir.

Vergi yargılama organlarınca, bir uyuşmazlığın çözümü sırasında, uyuşmazlığa tatbik ettikleri düzenlemenin değerlendirilmesi sırasında, hüküm kurulması aşamasında, vergilendirme ilkelerini de göz önüne alması gerekmektedir. Mesala, uyuşmazlığın çözümünde esas alınacak genel tebliğe göre hüküm verilmeden önce, vergilerin yasallığı bağlamında anılan genel tebliğinin, kanuni

dayanağının olup olmadığı, kanun ile getirilen hakları daraltıcı ve ya genişletici fonksiyona sahip olup olmaması gibi hususları da dikkate alması gerekmektedir.

Yine denilebilir ki, mükelleflere atfedilen ödevlerin açık ve anlaşılır olmasını ifade eden, açıklığı ilkesi bağlamında, muğlak şekilde mükellefe bir yükümlülük öngörülen durumlarda, yükümlülüğe riayet etmediği gerekçesiyle herhangi bir vergi tarhiyatı ve ceza ile karşı karşıya kalındığında, uyuşmazlığın, vergide açıklık ilkesinin ihlali gerekçesiyle mükellef lehine karara bağlanması gerekecektir.

SONUÇ

Öncelikle ifade etmek gerekirse, 2577 sayılı kanun ile 213 sayılı kanun arasında belirli noktalarda uyumsuzluk bulunur; bunun temel nedeni, yargılama usulüne ilişkin kuralları içermesi gereken 2577 sayılı kanunda idari usule, özel bir idari usul yasası olan 213 sayılı kanunda ise yargılama usulüne ilişkin kuralların bulunmasıdır.[104]

Pozitif hukukta düzenlenmediği hallerde haklılaştırılması zayıf temellere dayanan klasik yöntem ilkeleri (lex posterior-lex specialis), İYUK-VUK'daki yargılama normları arasındaki çatışmaların çözümünde kullanılabilmektedir. Ancak bu yöntem, sadece İYUK md .31/2 hükmünün yürürlüğe girdiği 20/1/1982 tarihinden sonra, VUK veya İYUK'da yapılan değişikliklerin neden olduğu çatışmaların çözümünde kullanılabilmektedir. Zira İYUK m.31/2 vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümünde İYUK-HMK-VUK normları arasında çıkabilecek olası çatışmaları çözümleyen bir çatışma normdur. Bu çerçevede anılan hükmün yorumundan çıkan sonuç; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde öncelikle İYUK ve HMK'ya atıfta bulunulan normların uygulanacağı; VUK'daki yargılama normlarının ancak belirtilen normlarda düzenleme bulunmaması halinde dikkate alınacağıdır. İYUK md.31/2, yürürlüğe girdiği tarih itibariyle vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde doğabilecek norm çatışmalarını çözümlemiştir. Ancak yasa koyucu, anılan normun yürürlüğe girdiği tarihten sonra İYUK ve VUK'ta yeni yargılama normları ihdas etmiştir. İşte bu normların uygulanmasından doğan çatışmaların çözümünde klasik yöntem olarak adlandırdığımız lex posterior ve lex specialis ilkeleri devreye girecektir. Bu çerçevede İYUK md.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra VUK'da değişiklik yapılmışsa, lex posterior ve lex specailis ilkeleri gereği VUK'da yer alan yargılama normu uygulanacaktır. Bazı hallerde ise, İYUK md.31/2 hükmü yürürlüğe girdikten sonra önce VUK, sonra İYUK'un ilgili normunda değişiklik yapılmıştır. Bu

[104] Ağar**. a.g.e**.s.13

olasılıkta sonraki tarihli genel norm olan İYUK'da yapılan değişikliğin bir etkisi olmayacaktır. Başka bir anlatımla, İYUK md.31/2 yürürlüğe girdikten sonra VUK'da değişiklik yapan norm uygulanmaya devam edecektir. Zira, sonraki tarihli norm genel norm ile önceki tarihli özel normun çatıştığı hallerde de lex specialis ilkesi gereği özel norm uygulanmaya devam etmektedir. İYUK m.31/2 hükmü yürürlüğe girdiği tarihten sonra VUK'un çatışan normunda herhangi bir değişiklik yapılmamışsa, İYUK md.31/2 uyarınca İYUK hükmü uygulanacaktır.[105]

Gerçekten ayrı bir usul kodu bulunmadığından, kural olarak, 2577 sayılı kanunda yer alan idari usul kuralları tüm idari işlemler için geçerlidir, ancak idari işlem niteliğinde olmalarına karşın, vergilendirme işlemlerine ilişkin usuller 213 sayılı kanunda düzenlenmediğinden, özel kural-genel kural ayrımı yapılmalı ve özel kural uygulanmalıdır. İdari süreçte uygulanacak kuralın saptanmasına yönelik bu belirleme, yargısal süreç için de geçerlidir; 213 sayılı kanunda yer alan bir yargılama usulü kuralı, özel kural olması nedeniyle salt vergi yargılaması ile sınırlı olarak 2577 sayılı kanundaki yargılama usulü kuralından önce uygulanır.

Hukuka uygunluk denetimi yapılırken işin esasından önce yargılama hukukunda usul incelemeleri öncelikle ve ivedilikle gelir. Vergi yargılaması açısından da usul hukukuna ilişkin olarak değişik kanunlarda yer alan düzenlemelerin eşanlı olarak dikkate alınması ve vergi yargılamasının bu doğrultuda icra edilmek suretiyle daha sonra işin esasının incelenmesine geçilmesi gerekmektedir.

[105] Canyaş, **a.g.m**.s.217

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan, "*Vergi Davalarının Hukuki Niteliği*, ", www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.html

Akkaya, Mustafa, "*Vergi Yargılamasında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi*, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu

Arslan, Zehrettin, Berk Kahraman, *İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar*, Alfa Yayınları, 3.Baskı, Kasım, 2005

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, İstanbul, 2008

Biyan, Özgür, *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat; Eleştiriler ve Önerileri*, http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali

Candan, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları. 2.Baskı, Ekim, 2006

Canyaş, Oytunç, "*İdari Yargılama Usulu Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü*", TBB Dergisi 2014 (110)

Çelik, Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsili Hukuku*, Kültür Yayınları, İstanbul, Ekim, 2002

Çırakman, Erol, *Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması*, Ankara, 1982

Çölgezen Övül, "*İspat Aracı Olarak Şahit İfadesi*", Vergi Dünyası, Sayı:334, Haziran 2009

Dönmez Recai, *Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1985

Erdal Kuluçlu, *Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi Ve Sayıştay Denetimine Etkileri*, Sayıştay Dergisi, Sayı 71

Ergen, Cafer, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2007,

Giritli, İsmet, Pertev, Bilgen, *İdare Hukuku*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1967

Gözübüyük, Şeref, *Yönetsel Yargı*, 25.Baskı, Ağustos, 2006

Gümüş, Veysel, "*Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve Ittıla Faktörü*" http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/tekmakale/2013-1/2013-1-9.pdf

Hondu, Selçuk, *İdari Yargılama Usulünde Tanık*, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, Ankara 1990

Kalabalık, Halil, *Gün Işığında Yönetim,* Alfa Yayınları, İstanbul, 2006

Karavelioğlu, Celal, *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, 4. Baskı, Trabzon, 1999

Kaya, Murat, *Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme*, http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=2698.0;wap2

Kılıç, Mikail, *İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti Ve İptal Davalarında Menfaat İhlali Koşulu*, Yüksek Lisans Tezi, 2011

Kuru, Baki, Arslan, Ramazan, Yılmaz, Ejder. *Medeni Usul Hukuku* (Yetkin Yayınları, Ankara 1994

Kutucu, M.İclal, *Vergi Hataları ve Düzeltme*, Danıştay Tetkik Hakimi, Ankara, 1996

Külahlı, Ömür, *Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Mahiyeti,* http://www.ozdogrular.com/content/view/13873/

Onar, Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C.III.3.Basım, İstanbul, 1970

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 2006, Ankara

Özay, İlhan, *Günışığında Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1996

Özbudun, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara 1998

Özdoğan Onur, "*Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*" http://www.turkhukuksitesi.com/makale_456.htm

Öztürk İlhami, "*Vergi Yargılamasında Tanıklık Müessesesi*", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225, Haziran 2007

Özyer, Mehmet Ali, Açıklama *ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 2008, İstanbul

Perçin, Necati, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi*,https://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makale

Sarıca, Ragıp; Duran, Lütfi; Güneş, Turan; Karayalçın Yaşar; Giritli, İsmet; Feyzioğlu, Turan; Özyörük, Mukbil; Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Ankara, 1966

Sönmez, Mehmet, *Vergi Davasında Re'sen Araştırma ilkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi*. Danıştay ve İdari Yargı Günü 144.Yıl Sempozyumu. Danıştay Yayınları No.83. 2012, Ankara

Tezel, Adnan, Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi, http://www.yaklasım.com/mevzuat /dergi/makaleler/1997081130.html

Toprak Aydın,*Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006

Turan, Halil İbrahim, *Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil,* Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, Proje, 2009

Uluatam, Özhan, (1995), *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara

Yenice Kazım; Esin Yüksel, *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Ankara, 1983

Yüce Mehmet, *Türk Vergi Yargısı*, Bursa, 2010

http//www. portal.uyap.gov.tr.

http//www. danistay.gov.tr.

http://www.kpssdershanesi.com/Kpss_Hukuk/idari%20yarg%C4%B1.doc

2575 sayılı Danıştay Kanunu

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunu

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun

213 sayılı Vergi Usul Kanunu