T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BİR VERGİ YARGILAMA HUKUKU TASARIMI: "ETKİLİ HUKUKSAL KORUMA"

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NURAY AŞCI AKINCI

ANABİLİM DALI: KAMU HUKUKU

DANIŞMAN: PROF. DR. SAMİR SALHA

KOCAELİ, 2006

İÇİNDEKİLER

SAYFA

İÇİNDEKİLER……..……I
ÖZET……...……..V
ABSTRACT……...……..VI
KISALTMALAR……...……VII
GİRİŞ……1
I. KAVRAM VE TERİM
A. Kavram……1
B. Terim……2
II. YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ……...4
A. Etkili Korumanın" Etkin Koruma" dan Ayırt Edilmesi……4
B. Etkili Korumanın" Yaygın Koruma" dan Ayırt Edilmesi……..4
III. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN……5

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

I. TARİHÇE……...7
A. 1926 Kazanç Vergisi Reformu……...7
1. Vergi Usul Kanunu …….....…..……...……...……..8
a. İtiraz Komisyonları……10
b. Temyiz Komisyonu……...12
2.Gümrük Hakem Kurulları……..…..……..13
3. Danıştay……..……..……14
B.1982 İdari Yargı Reformu…….....…….16
1. Vergi Mahkemeleri……...18
2. Bölge İdare Mahkemeleri.....…...…….....……19
3. Danıştay…..……..20
II. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ……...20
A. Alman Hukuku……..20
B. Amerikan Hukuku ……...22

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA "HUKUKSAL KORUMA"

I. İLKELER DÜZEYİNDE……..26
A.Hukuk Devleti……...26
1. Hukukla Bağlı İdare……26
2. Temel Hak Ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması: Mülkiyet Hakkına Müdahale……..……28
B. Vergi Ödevi……..31
1. Vergide Eşitlik……31
2. Verginin Yasallığı……...……35
C. Hak Arama Özgürlüğü……...……..38
1. Yönetsel Başvuru……...…38
2. Siyasal Başvuru.....39
3. Yargısal Başvuru……..……40
II. KURALLAR DÜZEYİNDE……..42
A. Vergi İdaresine Başvuru: İdareden Hukuksal Koruma Talebi……42
1. İstitaf……42
2. Doğrudan Doğruya Başvuru……43
3. Şikâyet yolu……43
B. Yargıya Başvuru: Yargıdan Hukuksal Koruma Talebi ……...44
1. Vergi Yargısı……44
a. Vergi Mahkemeleri……..44
aa.Davanın Tarafları.……...……45
bb.Davanın Konusu ……..……...……....46
cc. Davanın Sonuçları…….50
b. Bölge İdare Mahkemeleri……52
c. Danıştay……...53
aa. Temyiz Mahkemesi Olarak Gerçekleştirdiği Denetim….……53
bb. İlk Derece Mahkemesi Olarak Gerçekleştirdiği Denetim……54
2. Anayasa Mahkemesi……...……...……56
3. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi……..……...62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ USUL HUKUKUNDA "HUKUKSAL KORUMA"

I.VERGİ USUL HUKUKU ……..……..……...69
II. HUKUKSAL KORUMA…….……..…70
A.İdari Yargılama Usulü Kanunu: Hukuksal Korumayı Sağlayan Yargı Usulü/İlkeler ...70
1.Mahkemenin Kendiliğinden Araştırma Yapabilmesi……...71
2. Yargılamanın Mahkeme Tarafından Yönetilmesi.....74
3. Yargılamada Sözlülük İlkesi…….....75
4. Yargılamada Dolaysızlık İlkesi……77
5. Yargılamanın Açıklığı İlkesi…….....78
B. Vergi Usul Kanunu: Hukuksal Korumayı Sağlayan Yargı Benzeri Usuller/İlkeler….80
1. Vergilendirme ile İlgili Kararları Alacak Olan Makamların Yetkileri: Pişmanlık-Cezada İndirim……....82
2. Vergilendirme ile İlgili Kararlar Alınmadan Önceki Hazırlık Safhasında Katılım: İnceleme……..……..84
3. Vergilendirme ile İlgili Kararlara Karşı İdari Başvuru Yolları: Hata…….....86
4. Vergilendirme ile İlgili Kararlarda İdare Önünde Menfaat İlişkisi Bulunan Kişilerin İdare Önündeki Muhakemede Yetki ve Ödevleri:Uzlaşma……..…88
5. Vergilendirme ile İlgili Kararların İdare Tarafından Değiştirilebileceği veya Ortadan Kaldırılabileceği: Düzeltme…….……91

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ USUL HUKUKUNDA BÜTÜNCÜL YAKLAŞIM: "ETKİLİ HUKUKSAL KORUMA" TASARIMI

I. HUKUK DEVLETİ: HUKUKLA BAĞLI İDARE/ VERGİ İDARESİ……...95
A. İdari Usul Kodu…….95
B. Mükellef Hakları Bildirgesi…….……96
C. Ombudsman……..……98

II. VERGİ ÖDEVİNİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ: VERGİ USUL HUKUKU…….....……...100

A.Vergi Yargılama Usulü Kanunu……..100

B. Vergi Usul Kanunu…….101

C. Bölge İdare Mahkemesinin İstinaf Mahkemesine Dönüştürülmesi….……...104

III. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ: ANAYASA YARGISI / ANAYASA ŞİKÂYETİ..105

SONUÇ…….....108

KAYNAKÇA.....111

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

BİR VERGİ YARGILAMA HUKUKU TASARIMI: "ETKİLİ HUKUKSAL KORUMA"

ÖZET

Kamu yönetimi - kişi kaynaklı hukuksal ilişkilerde, çoğu zaman çatışan haklar (kamu yararı ile bireysel yarar) ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi ile yükümlü arasında da, vergilendirme sürecinde bazı uyuşmazlıklar doğmaktadır. Hukuk devleti, bireye oranla yetkilerle donatılmış güçlü idareye karşı; anayasal, yasal ve kurumsal pek çok güvence mekanizmasıyla kişilerin hukuksal olarak korunmasını sağlamaktadır. Bu çalışmada, maddi hukuk ve şekli hukuku kapsayacak biçimde ikili yapı üzerine kurulan vergi yükümlüsünün hukuksal koru(n)ma(sı)nın, bütüncül bir yaklaşım taşımadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle çalışmanın amacı, etkili hukuksal korumayı sağlayacak bir tasarım oluşturmaktır.

Hukuksal koruma eksenli bu çalışmada; 1982 idari yargı yeniliğinden önceki dönemden başlayarak yasal ve kurumsal düzenlemelerin kişilere ne ölçüde güvence sağladığı eleştirel bir yaklaşımla incelenmiştir. İlkeler düzeyinde hukuk devleti, vergi ödevi, hak arama özgürlüğüne değindikten sonra yargı mekanizmalarının (Vergi Mahkemeleri, Danıştay, Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi) koruma boyutuna yer verilmiştir. Daha sonra yargı benzeri usul ve ilkeler incelenerek bunların yükümlüler için nasıl bir koruma gerçekleştirdiği üzerinde durulmuştur. Sonuçta var olan yasal ve kurumsal mekanizmaların vergi yükümlülerine kapsamlı bir güvence sağlayamadığı bulgusuna ulaştıktan sonra etkili hukuksal koruma için çözüm önerileri getirilmiştir.

Tezi Hazırlayan: Nuray AŞCI AKINCI
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Samir SALHA
Tez Kabul Tarih ve No: 12.07.2006 / 2006-13
Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Nihal SABAN
Prof. Dr. Samir SALHA
Prof. Dr. Billur YALTI

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

A TAX JURISDICTION LAW DESIGN: "EFFECTİVE JUDICIAL PROTECTİON"

ABSTRACT

In many times, public administrations and individual rights (public interest and individual interest) are in conflict. Occurance of conflict between those two interest groups (taxpayer and tax administration) are possible during taxation period. Rule of law protects weaken individual against strong administration with constitutional statutory and institutional guarantees. In this study, in the lighten of substantial law and procedural law, how effective to protect individual taxpayers question examined. The aim of this study is to design a effective judicial protection concept.

In this judicial protection based study, begining with 1982 administrative jurisdiction reform, we try to answer how protect taxpayers statutory and institutional arrangements. Rule of law principle, tax burden, right to apply, are the core elements and judicial protection is the final aim. Especially we examined the judicial protection institutions (Tax Courts, Regional Administrative Courts, Council of State, European Court of Human Rights) Then quasi- judicial procedures and principles are examined. Consequently, we reach the result that statutory and institutional mechanisms are not efficient for protection of taxpayers.

Tezi Hazırlayan: Nuray AŞCI AKINCI
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Samir SALHA
Tez Kabul Tarih ve No: 12.07.2006 / 2006-13
Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Nihal SABAN
Prof. Dr. Samir SALHA
Prof. Dr. Billur YALTI

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi
AY.	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BM	: Birleşmiş Milletler
BİM	:Bölge İdare Mahkemeleri
BİMİMVMKGHK	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
DD.	: Danıştay Dergisi
DK.	: Danıştay Kanunu
DEÜHF	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Fak.	: Fakülte
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
HSYK	: Hâkim ve Savcılar Yüksek Kurulu
IRS	: Internal Revenue Service
İHAK	: İnsan Hakları Avrupa Komisyonu
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İHİD	: İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi
İMD	: İktisat ve Maliye Dergisi
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	: Madde
MHUV	: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı
MÜHF	: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
MÜMAUM	: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi
RG.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa

SBE.	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
S.K.	: Sayılı Kanun
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
vd.	: Ve devamı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yay.	: Yayınları

GİRİŞ

I. KAVRAM VE TERİM

A. Kavram

Hukuk devletinin kişilere sağladığı güvenlik ve hukuksal koruma çok önemlidir. Ancak idarenin gittikçe artan müdahaleci faaliyeti karşısında uygulamada sadece bağımsız mahkemelerin sağladıkları güvenlik amaca uygunluk bakımından yeterli değildir[1]. Bu nedenle kişi haklarını çevreleyen garanti çemberini tamamlayarak[2], hukuksal korumayı genişletmek gerekmektedir.

Hukuksal koruma, idari işlem kesinleşmeden önce ve kesinleştikten sonra bireyi, kendisine göre yetkilerle donatılmış olan güçlü idareye karşı gerek maddi hukuk, gerekse şeklî hukuk bakımından hukuk devletinin koruma araçlarıyla güvence altına alma olarak tanımlanabilir. Söz konusu güvence araçları; hem yönetsel, hem de yargısal mekanizmalardan oluşmaktadır. Hukuksal koruma, sadece ulusal düzeyde değil, ulusal-üstü korumayı da kapsar. Ulusal düzeydeki hukuksal koruma mekanizmaları; idari makamlara başvuru yolları ve bağımsız yargı organlarından oluşmaktadır. Ulusal-üstü koruma mekanizması ise, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi eksenli bir koruma olarak ele alınmaktadır. Bireyler, hak ve çıkarlarının zedelendiğini düşündükleri noktada, mevcut mekanizmalardan yararlanarak, olası ihlâllerin giderimini sağlayabilirler. Söz konusu korumanın tam anlamıyla gerçekleşebilmesi için, "etkili" olması gerekmektedir.

Etkili hukuksal koruma; idarenin hukuk dışı uygulamalarına karşı kişiyi, yasal düzenlemelerle birlikte yönetsel ve yargısal her türlü yöntemle güvencelemeyi ve aynı zamanda faaliyet alanı genişleyen aktif idareyi hukuksal araçlarla sınırlamayı ifade eder.

---

[1] A. Ülkü Azrak, "*Umumi İdari Usul ve Kodifikasyonu Meselesi"*, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası** (İÜHFM), C. XXXIII, İstanbul 1967, s. 69.
[2] Azrak, İdari Usul, s. 70.

Etkili hukuksal korumadan, salt yargı organları aracılığıyla gerçekleşen koruma anlaşılmamalıdır. Çünkü etkili koruma sadece yargısal usullerle değil, ondan önce *yargı benzeri usuller*le[3] gerçekleştirilen korumayı da içeren geniş bir kavramdır. Yargı benzeri usuller; idari işlemin hazırlanması ve kesinleşmesi aşamalarında, idare ile birey arasında ortaya çıkacak uyuşmazlıklarda, yargısal denetim yoluna başvurulmadan, tarafların karşılıklı anlaşmasını ifade eder[4].

Etkili hukuksal korumayı sağlamak için, öncelikle temel hak ve özgürlüklerin içerik ve çerçevelerinin mümkün olduğu kadar açık ve kesin bir şekilde anayasalarda belirtilmesi gerekir[5]. Hak ve özgürlüklerin anayasalarda düzenlenmesi, bireyler için özel bir güvence sağlamaktadır. Anayasalar ve giderek çağımızda uluslararası insan hakları sözleşmeleri üst norm niteliği taşımaktadır. Ulusal ölçekteki yasalar, bunlara aykırı olmaz. Anayasaların ve uluslararası insan hakları sözleşmelerinin sağladıkları güvencelerin yanında etkili hukuksal koruma, ayrıca yönetsel kurumların izledikleri usuller sayesinde de güçlenmektedir. Bunun için, idarenin kendi yapılanması içerisinde yer alan belli kontrol sistemleriyle aşama aşama denetlenmesi, işlem ve eylemlerinin hesabını vermeye zorunlu tutulması gerekir[6]. Bireyin, idarenin işlemlerinde izleyeceği usulü önceden bilmesi ve kendisi hakkında yapılacak işleme konu bilgi ve belgelere kolaylıkla ulaşabilmesi, kendisini güvende hissetmesini sağlayacaktır[7].

B. Terim

İngilizce "protect",[8] Almanca "schutz" veya "schonung"[9], Fransızca "protéger", "sauvegarder"[10] kelimelerinin karşılığı olan k*oruma*, bir kimseyi veya bir şeyi dış etkilerden, tehlikeden veya zor bir durumdan uzak tutmak; bu yolla elde

[3] Azrak, İdari Usul, s. 76.
[4] Zehra Odyakmaz, *"İdari Usulden Beklediklerimiz"*, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu (Bildiriler), TC Başbakanlık Basımevi, 17-18 Ocak 1998**, Ankara 1998, s. 2.
[5] Azrak, İdari Usul, s. 69.
[6] Azrak, İdari Usul, s. 72, 73.
[7] Odyakmaz, İdari Usulden Beklediklerimiz, s. 3.
[8] **Redhouse (İngilizce- Türkçe) Sözlük**, 13.Baskı, Redhouse Yayınevi, İstanbul 1986, s. 775.
[9] **Almanca Türkçe-Türkçe Almanca Sözlük**, Fono Yayınları, İstanbul 1980, s. 197.
[10] **The Wordsworth French-English English- French Dictionary**, Wordsworth Reference, Great Britain 1996, s. 330.

edilen destek, yardımdır[11]. Bir başka tanımda ise; güçlü bir kimse veya kuruluş, güçsüz birini veya bir şeyi her türlü tehlikeden esirgemek, onu desteklemek, himaye etmek olarak tanımlanmıştır[12].

Avrupa Birliği yazınında etkili hukuksal koruma için, *"effective judicial protection"* terimi kullanılmaktadır[13]. Avrupa ülkelerinde, etkili hukuksal koruma, bir hak olarak (the right to effective court protection), ifade edilmektedir[14].

Türkiye'deki öğretide, etkili hukuksal koruma kavramı doğrudan kullanılmamakta; buna karşılık, *idari ve yargısal çözüm yolları*na yer verilmektedir. Öğretide, vergi ihtilafları[15], vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları[16], vergi anlaşmazlıkları ve çözüm yolları[17] kavramları kullanılmaktadır. Hukuksal korumanın kapsamına hem yönetsel, hem de yargısal başvuru yolları dahil edilerek konuya bütüncül bir şekilde yaklaşılmıştır.

Çalışmada; öğretide kullanılan terimler, kavramın içeriğini yeterince karşılamadığı için, uluslararası yazınındaki, *etkili hukuksal koruma* kavramı tercih edilmiştir. Ancak çalışmanın birinci, ikinci ve üçüncü bölümlerinde, etkili hukuksal koruma kavramını kurmak için, hukuksal koruma kavramı kullanılmıştır.

---

[11] **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, Cilt:13, Milliyet Yayınları, İstanbul 1986, s. 7002.
[12] **Türk Dil Kurumu**, Okul Sözlüğü, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1994, s. 472.
[13] Effective Judicial Protection and Full Effectiveness of Community Law, http/www. Jeanmonnetprogram.org/papers/98/98-1--Part-2. html-42k, Erişim Tarihi: 07.04.2006.
[14] Susana De La Sierra "*Provisional Court Protection in Administrative Dispute in Europe: The Constitutional Satatus of Interim Measures Deriving from the Rigt to Effective Court Protection. A Comparative Approach",* **European Law Journal Review of European Law in Context**, Editor: Francis Snyder, Blackwell Publishing, Volume 10, Issue 1, January 2004, s. 48.
[15] Akif Erginay, **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1988, s. 116; Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 6. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s. 35.
[16] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayını: 3434, Hukuk Fak. Yay: 698, İstanbul 1986/1987, s. 240; Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Yay., Ankara 2004, s. 169; Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982, s. 24.
[17] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2005, s. 253.

II. YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

A. Etkili Korumanın "Etkin Koruma"dan Ayırt Edilmesi

Etki, bir kimse veya nesnenin başka bir kişi veya şey üzerindeki gücü, tesir[18]; *etkili* ise, etkileyebilecek özellikte olan anlamına gelmektedir[19]. Etkili hukuksal koruma, uygulandığı alanda etki yaratma gücüne sahip bulunan bir koruma olarak tanımlanabilir.

Etkin ise, devinimli, işleyen, çalışan ve faal anlamına gelmektedir[20]. Çalışmaz ve durgun terimlerinin karşıtı olan etkin kavramı, bir eylemi gerçekleştirmek üzere bulunan anlamını da vermektedir[21]. Hukuksal anlamda *"etkin"*; koruyucu hukuksal araçların işlevselliği, durağan olmayışı, kendisinden beklenen korumayı hızlı ve en az maliyetle gerçekleştirmesi şeklinde ifade edilebilir. Etkili korumada, korumanın hukuksal gücünün uygulandığı alanda ne derece etki yapabildiği; etkin korumada ise, uygulanan alanın devingen olup olmadığı vurgulanmaktadır.

B. Etkili Korumanın "Yaygın Koruma"dan Ayırt Edilmesi

Yaygın; çoğu kimselerce duyulmuş, öğrenilmiş, kullanılmış veya benimsenmiş olanı ifade eden bir kavramdır[22]. Hukuk sisteminde yaygın koruma; koruyucu hukuksal mekanizmalara ne sıklıkla başvurulduğunu, bunlardan ne kadar sayıda kişinin yararlandığını ifade eden koruma olarak tanımlanabilir. Yargının güvence işlevinde, "denetimin yaygınlığı" önem taşır[23]. Yaygınlık, koruma yöntemlerinin (gerek idari, gerekse yargısal) uygulanma alanı olarak darlığını veya genişliğini anlatır. Ayrıca bireylerin, idarenin hukuk dışı işlem ve eylemlerine karşı başvurdukları hukuksal koruma yolları, yaygınlığı saptamada iyi bir ölçüt olabilmektedir. Her yaygın olan veya sıklıkla uygulanan koruma mekanizmasının

---

[18] Hançerlioğlu, Türk Dili Sözlüğü, s. 215.
[19] Türk Dil Kurumu, s. 282.
[20] Orhan Hançerlioğlu, **Türk Dili Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul 1992, s. 216.
[21] Orhan Hançerlioğlu, **Felsefe Ansiklopedisi (Kavramlar ve Akımlar)**, Cilt: 2, I. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul 1977, s. 96.
[22] Türk Dil Kurumu, s. 830.
[23] İbrahim Ö. Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı**, 4. Baskı, Afa Yayınları, İstanbul 1998, s. 91.

etkili olduğu söylenemez. Çünkü çok sık kullanılan bir yöntem, etkili ve çözüm üretici olmayabilir. Bu nedenle yaygın koruma, etkili korumadan bu yanıyla ayrılmaktadır.

III. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE PLAN

Devlet; kamu giderlerini karşılamak amacıyla, vergilendirme yetkisine dayanarak kişilerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerine müdahale eder. Müdahalenin haklılığını vergilendirme yetkisine sahip olmak ve kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla açıklar. Ancak burada bir çıkar çatışması yaşanır: devletin amacı ile kişilerin ekonomik çıkarı. Bu çalışmada; vergi idaresinin vergilendirme ilişkisinden kaynaklı hukuk dışı, haksız işlem ve eylemleri karşısında; vergi yükümlüsü ve sorumlularının sahip olduğu hakların ve başvuru yollarının nasıl bir hukuksal koruma gerçekleştirdikleri işlenmiştir. Mevcut koruma mekanizmalarının, kişilere ne derecede güvence sağladıkları veya sağlayamadıkları saptanarak, etkili koruma önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Çalışma aşağıdaki plan esas alınarak hazırlanmıştır:

Giriş bölümünde; etkili hukuksal koruma, kavram ve terim olarak tanımlanmış; kavramın içeriğinin daha iyi anlaşılabilmesi için, yakın kavramlardan farklılığına yer verilmiştir.

Birinci bölümde Tarihçe ve Çeşitli Hukuk Sistemlerine Toplu Bakış başlığı altında; Kazanç Vergisi'nden itibaren hukuksal korumanın nasıl gerçekleştiği, söz konusu dönemdeki kurumların yapı ve işleyişi, eleştirel bakışla incelenmiştir. Yabancı hukuk sistemlerinden Almanya ve Amerika'daki, idari ve yargısal düzenlemeler işlenmiştir. Bu iki ülkenin incelenmesinin nedeni ise, sistemlerinde hem idari usul, hem de vergi usul yasalarının yer almasıdır.

İkinci bölümde Vergi Hukukunda "Hukuksal Koruma" başlığı altında; hukuksal korumanın ilkelerden kurallara uzanan süreci göz önünde tutularak hukuk devleti, vergi ödevi ve hak arama özgürlüğünün vergi yükümlülerine sağladığı güvencelere; kurallar düzeyine geçildiğinde ise, mevcut koruma mekanizmaları olan

vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay, Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin kişiler için hukuksal korumayı ne derece gerçekleştirdiklerine yargı kararları ışında yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde Vergi Usul Hukukunda "Hukuksal Koruma" başlığı altında; İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde mahkemenin kendiliğinden araştırma yetkisi, yargılamanın mahkeme tarafından yönetilmesi, yargılamada dolaysızlık, sözlülük ve açıklık ilkeleri incelenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda hukuksal korumayı sağlayan yargı benzeri usullere değinilerek vergilendirme ile ilgili kararlara karşı yükümlülerin sahip olduğu haklar örneklendirilerek incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; vergi yargılama hukuku bütüncül bir yaklaşımla ele alınarak "*etkili hukuksal koruma*"nın gerçekleştirilmesi için bir tasarım kurgulanmış ve buna ilişkin öneriler sunulmuştur.

Bu çalışmada, "*betimsel*" ve "*tümevarım*" olmak üzere iki yöntem kullanılmıştır. Bütün bölümlerde önce sorunun ele alınış süreci incelenmiş yani var olan durum saptanmış, daha sonra normatif kurumsal yapılanmaya ve uygulamaya ilişkin veriler aktarılmıştır. Elde edilen veriler doğrultusunda, vergi yargısında hukuksal korumanın sağlanmasında "olan" ve "olması gereken" ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada Anayasa Mahkemesi, Danıştay, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin kararlarından da yararlanılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHÇE VE ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

I. TARİHÇE

A. 1926 Kazanç Vergisi Reformu

1982 yılında yapılan köklü idari yargı reformuna kadar, vergilendirme alanında pek çok düzenleme yapılmıştır. Cumhuriyet döneminde, vergi yasalarında düzenlemeler yapılırken vergi uyuşmazlıklarını çözme görevi, il ve ilçe meclislerinden alınarak (dolaysız vergilerden doğan uyuşmazlıklar için) yeni kurulan idari komisyonlara verilmiştir. Dolaylı vergilerle ilgili uyuşmazlıklar ise, adli yargıda çözüme kavuşturulmaktaydı[24].

Sürekli ve sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli komisyonlar, ilk kez Kazanç Vergisi Kanunu'nun[25] kabulüyle 1926 yılında kuruldu[26]. Bu kanuna göre, her il ve ilçe merkezinde en büyük mülkiye memurunun veya onun seçeceği kişinin başkanlığında, en büyük mal memuru ile ticaret odasınca, ticaret odası bulunmayan yerlerde belediyelerce seçilen üç kişilik "Tetkiki İtirazat" Komisyonları (gayrimuvazzaf itiraz komisyonları) ile Ankara'da ve gereken yerlerde Maliye Bakanlığı'nca seçilen ve beş kişiden oluşan Temyiz Komisyonu kurulmuştur. Önceleri sadece Kazanç Vergisi'nden doğan uyuşmazlıklara bakan bu komisyonlar, daha sonra çıkan yasalarla diğer vergi uyuşmazlıklarına da bakmışlardır[27]. Bundan sonra çeşitli vergi kanunlarında, ortaya çıkan uyuşmazlıkların nasıl ve nerede çözümleneceği açıklığa kavuşturulmuştur.

---

[24] Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: II, 6. Baskı, Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1979, s. 431.
[25] Kanun No: 755, RG:14.03.1926 (Akif Erginay, **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları** 1920-1977, Cilt: I, Elif Matbaacılık, Ankara 1977, s. 96.).
[26] Bulutoğlu, Cilt: II, s. 431.
[27] Yılmaz Aliefendioğlu, "*Vergi Yargısı ve Sorunları*" **Danıştay Dergisi** (DD), Yıl: 9, Sayı: 32-33, 1979, s. 139.

1934 yılında yürürlüğe giren 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu[28] ile Ankara, İstanbul, İzmir ili ile Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği yerlerde "Muvazzaf İtiraz Komisyonları"nın kurulması öngörülmüştür[29]. Aynı yasada ihtiyaç oranında Temyiz Komisyonu kurulması yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu kanuna göre, her Temyiz Komisyonu bir başkan ile iki üyeden oluşmaktaydı. Kazanç Vergisi Kanunu'nun koyduğu esasları değiştirme ve düzeltme suretiyle, 2395 sayılı Kanunla kurulan bu sistemde Muvazzaf İtiraz Komisyonu ve Temyiz Komisyonu başkanlarında aranan özellikler de gösterilmişti[30]. Muvazzaf İtiraz ve Temyiz Komisyonu başkanlarının hâkim sınıfına ve adliye mesleğine mensup kişilerden Adliye Vekaleti'nce gösterilecek adaylar arasından, Temyiz Komisyonu üyelerinin de İktisat ve Maliye Vekaleti mensup ve belli şartlara sahip olan kişilerden seçilip tayin edilmiş olmaları gerekirdi(2395 S.K. m. 68).

1. Vergi Usul Kanunu

Vergi yargısında ilk esaslı düzenleme, 1939 yılında, *Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Teşkiline Dair Kanun*[31] ile yapılmıştır[32]. Bu kanunla, vergi yargısında birlik sağlanmaya çalışılmış ve vergi yargısı usulleriyle, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın kuruluş şekillerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 3692 sayılı Kanun'la gümrük ve pul vergileri dışında kalan bütün vergilerden doğan uyuşmazlıkların incelenmesi ve karara bağlanması, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları'na bırakılmıştır[33].

Cumhuriyet döneminin en önemli vergi reformu, 1949-1950 yılları arasında Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak gerçekleştirilmiştir[34]. 1950

---

[28] RG: 25.03.1934 (Erginay, Vergi Kanunları Cilt: I, s. 355).
[29] M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., İstanbul 2006, s. 362.
[30] Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Vergi Yargısı Sistemleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 39.
[31] Kanun No: 3692, RG: 13.07.1939 (Erginay, Vergi Kanunları, s. 584.).
[32] Mutluer, s. 363.
[33] Bulutoğlu, Cilt: II, s. 431.
[34] Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul 2000, s. 26.

yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu[35] ile çeşitli kanunlardaki dağınık hükümler bir araya toplanmış fakat 3692 sayılı Kanunla kurulmuş olan Komisyonlarda herhangi bir değişiklik olmamıştır[36].

Aynı yıl kabul edilen 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu[37] ile "Muvazzaf İtiraz Komisyonları" ile "Temyiz Komisyonu" üyelerinin seçimi için bir "Ayırma Meclisi" kurulmuş ve Komisyonların yapısında da küçük değişiklikler yapılmıştır[38]. Burada amaç bu komisyonların bağımsızlıklarını arttırmaktı. Muvazzaf İtiraz Komisyonu başkan ve üyelerinin görevlerini her türlü etkiden uzak ve tarafsızlık içinde yapabilmeleri gerekirdi. Bunun için de komisyon başkan ve üyelerinin atama, terfi ve nakilleriyle haklarında disiplin cezalarının uygulanması ancak "Ayırma Komisyonu"nun kararları ile mümkündü (5655 S.K. m.28). Söz konusu Komisyon, Maliye Başkanlığı Müsteşarı'nın başkanlığında, Gelirler Genel Müdürlüğü ile Yargıtay, Danıştay ve Temyiz Komisyonu üyeleri arasından seçilen kişilerden oluşmaktaydı[39].

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) bir çok hükmünü değiştiren yeni Vergi Usul Kanunu'nda[40] ise, vergi yargısı ile ilgili hükümlerde büyük değişiklikler yapılmadığı ve eski durumun korunduğu görülmektedir. VUK'a tâbi olan vergi kanunlarından doğan vergi uyuşmazlıkları, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da incelenerek karara bağlanmaktaydı.

Cumhuriyet döneminden itibaren ele alınan vergi kanunlarında, belli aralıklarla bir çok değişiklik olmuştur. Vergi uyuşmazlıklarını çözüme bağlamak için, Kazanç Vergisi Kanunu ile İtiraz ve Temyiz Komisyonları kurulmuştur. Bu Komisyonlar, bağımsız yargı organı niteliği taşımayan, vergi idaresi bünyesinde oluşmuş kurullardı. Komisyonlar, söz konusu özelliği nedeniyle, vergi yükümlü ve sorumlularını hukuksal olarak koruyacak donanıma sahip değillerdi. Çünkü vergi idaresinin haksız veya hukuk dışı işlemlerine karşı, yine vergi idaresi içinde

[35] RG: 15.06.1949, 7233.
[36] Mutluer, s. 363.
[37] RG: 03.04.1950, 7473.
[38] Aksoy, s. 39.
[39] Aksoy, s. 39.
[40] Kanun No: 213, 04.01.1961 (RG: 10.01.1961, 10703).

örgütlenen Komisyonların sağladığı korumanın nesnelliğine kuşkuyla bakmak gerekirdi. Ayrıca 213 sayılı VUK'un yasaların Anayasaya uygunluk denetiminin istisnasını oluşturan bir özelliği bulunmaktaydı. 1961 Anayasası'nın geçici 4. maddesine göre, 27 Mayıs 1960 ile Kurucu Meclisin toplanma tarihi olan 6 Ocak 1961 tarihleri arasında çıkartılan yasalar için iptal davası ya da itiraz yoluyla Anayasa'ya aykırılık iddiası ileri sürülememekteydi. VUK, 4.1.1961 tarihinde kabul edilerek yürürlük tarihi 1.1.1961 öngörüldüğünden, söz konusu yasaklama içine girmekteydi[41]. VUK'un Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) denetimi dışında tutulması, hukuk devletinin zorunlu unsurlarından olan yasaların anayasaya uygunluk denetiminin gerçekleşemediğinin somut kanıtı olmuştur.

1982 idari yargı reformu öncesinde, VUK'un kapsamına giren vergilerden doğan uyuşmazlıklarda üç aşamalı bir başvuru sistemi bulunmaktaydı: İtiraz Komisyonları, Vergiler Temyiz Komisyonu ve Danıştay.

a. İtiraz Komisyonları

İtiraz Komisyonları Muvazzaf ve Gayrimuvazzaf olarak ikiye ayrılmaktaydı. Muvazzaf İtiraz Komisyonları, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği illerde veya bölgelerde bir başkan ve iki üyeden oluşmaktaydı. Komisyonların başkan ve üyelerinin atanma, yer değiştirme ve re'sen emekliye ayrılma, Ayırma Meclisi'nin önerisi üzerine ortak kararname ile gerçekleşmekteydi (5655 S.K. m. 28). Başkan ve üyelerde aranan niteliklere gelince, bu kişilerin hukuk, iktisat, siyasal bilgiler fakültesi ve ticari ilimler akademisi veya dışarıda bunların dengi okullardan mezun olmaları ve en az beş yıl vergi işleri ile ilgili servislerde çalışmaları koşulu aranmaktaydı (5655 S.K. m. 15). Bu da, o dönemde itiraz komisyonlarında görevli kişilerin belli bir deneyime sahip olduklarının açık bir kanıtıdır. Buradaki "deneyimli olma" koşulu, vergi yükümlüleri bakımından bir güvence oluşturmaktaydı.

Gayrimuvazzaf İtiraz Komisyonları, vergi itirazlarına bakmayan üyelerden kurulmaktaydı. Bunlar, bazen toplanarak vergi uyuşmazlıklarını karara bağlarlardı.

[41] Ahmet G. Kumrulu, *"Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri"*, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (AÜHFD), Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt: 36, Sayı: 1-4, Ankara 1979, s. 155.

Bu komisyonlar bir başkan ile üç üyeden oluşmaktaydı. İl ve ilçelerde en büyük mülkiye memurunun, bakamayacağı durumlarda yetkilendirdikleri bir kişinin başkanlığında, en büyük mal memuru ile ticaret odasınca ve belediye meclisince kendi üyeleri arasından veya dışardan seçecekleri iki kişiden kurulur (5655 S.K. m.15)

İtiraz[42]*,* vergi yükümlülerinin kendilerine tarh ve tebliğ edilen vergilere karşı, belirli bir zaman içinde ilgili itiraz mercilerine başvurmaları olarak tanımlanmaktaydı[43]. İtiraz yolu, vergi idaresinin işlemlerinin, yargısal anlamda denetlenmesinin ilk aşamasını oluşturmaktaydı. Yükümlülerin yanında, vergi daireleri de kendilerinden ayrı kuruluş olan takdir komisyonlarının yaptıkları matrah tahmin ve takdirlerine karşı itiraz edebilirlerdi (VUK m. 377). Ayrıca kendilerine vergi cezası kesilenler de, kesilen cezalara karşı itiraz edebilirlerdi. İtiraz süresi, yükümlüler, vergi dairesi ve kendilerine ceza kesilenler için bir aydır (VUK m. 379). Ancak bu düzenlemenin ayrıksı durumları da bulunmaktaydı. Götürü matrahların tespitinde görüşleri alınmış olan kurum ve teşekküller takdir komisyonu kararlarına karşı, on beş gün içinde itiraz edebilirlerdi (VUK m. 41). Söz konusu süreler geçtikten sonra itiraz hakkı düşmekteydi.

İtirazlar yazılı olarak yapılırdı (VUK m. 381). İtiraz istemlerinin komisyonlara verilmesi ve yazılı savunmaların alınmasından sonra, inceleme aşaması başlardı. İtiraz incelemesi itiraz evrakı, tarh dosyası ve gösterilen deliller üzerinden yapılırdı. Tarh dosyası, itiraz dilekçesinin vergi dairesine gönderilmesi üzerine, bu dairenin savunma yazısıyla beraber ilgili komisyona gönderilirdi. İtirazın öncelikle biçimsel ve bir eksiklik yoksa esas yönünden incelenmesi yapılmaktaydı. İnceleme sırasında, yükümlülerin defterlerini kontrol etmek, bilirkişi seçmek, gerekli görülen kişileri dinlemek veya yazı ile bilgi istemek gerekli görülebilirdi (VUK m. 384, 385). Bugün olduğu gibi, taraflardan birinin istemi veya Komisyonca gerekli görüldüğü takdirde taraflar dinlenilirdi (VUK m. 385). Böylelikle yükümlü ve sorumlular, yazılı açıklama ve savunma dışında, kendilerini sözel olarak daha iyi ifade etme olanağı bulmaktaydılar.

---

[42] Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1969, s. 1099.
[43] Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara 1976, s. 106.

İtiraz, tarh edilen verginin çekişmeli olan kısmının tahsilini durdururdu. Beyana dayanan matrahlarda ihtirazi kayıt yoksa, bunlara karşı itiraz yolu kapalıydı (VUK m. 378/2). İtiraz Komisyonlarının kararlara ait müzakereleri gizliydi; kararların tasdikli birer örneği, komisyonca taraflara tebliğ edilirdi (VUK m. 390). Bu kararlar yükümlünün itirazının reddiyle sonuçlanmışsa, ilgiliye tebliği anından itibaren vergi tahakkuk etmiş, yani tahsil edilecek aşamaya gelmiş olurdu. İtirazın kabulü halinde vergi dairesinin işlemi iptal edilir; vergi ya kaldırılır veya vergi dairesince yeniden tarhiyat yapılırdı[44].

b. Temyiz Komisyonu

Yedi daire halinde çalışmakta olan bu komisyon, itiraz komisyonlarının kararlarını temyizen incelemekteydi. Her daire, bir başkan ve iki üyeden oluşmaktaydı. Komisyonun başkan ve üyeleri hukuk, iktisat, siyasal bilgiler fakültesi ve ticari ilimler akademisi veya dışarıda bunların dengi okullardan mezun olmaları ve en az yedi yıl vergi işleri ile ilgili servislerde çalışan kimseler arasından yine Ayırma Meclis'ince seçilirlerdi (5655 S.K. m. 19).
İtiraz komisyonlarının ısrar kararları, Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu'nda temyizen incelenerek, daireler arasında görüş ayrılığı olduğunda İçtihadı Birleştirme Kararı verilirdi (5655 S.K. m. 20).

İtiraz Komisyonu kararlarına karşı genel olarak Vergiler Temyiz Komisyonu'na başvurulurdu. Ancak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un[45] (AATUHK) 58. maddesine göre, ödeme emirlerine karşı yapılan itirazlar üzerine verilen İtiraz Komisyonu kararları kesin olup bunlara karşı Temyiz Komisyonu'na gidilmeyip, doğrudan Danıştay'a başvurulurdu.

Vergi Usul Kanunu'nun 392. maddesinde, temyiz edilemeyecek İtiraz Komisyonu kararları sıralanmakta ve bunlar kesin karar niteliği taşımaktaydı. Bu kararlara karşı Danıştay'a da gidilemezdi. Ancak söz konusu maddenin son

[44] Erginay, Vergi Hukuku, s. 108.
[45] Kanun No: 6183, 21.07.1953, (RG: 28.07.1953, 8469).

fıkrasında, yükümlülüğün konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerinin ve miktarı ne olursa olsun vergi cezalarından doğan ihtilaflarla ilgili olarak verilen İtiraz Komisyonu kararları aleyhine, temyiz talebinde bulunabilmekteydi.

İtiraz Komisyonu kararının ilgiliye tebliğinden itibaren on beş gün içinde temyiz isteminde bulunmak gerekirdi (VUK m. 393). Temyiz istemi dilekçe ile yapılırdı (VUK m. 394). Temyiz dilekçeleri Vergiler Temyiz Komisyonu Başkanlığı'na veya temyiz edilen kararı veren İtiraz Komisyonu'na verilirdi. Temyiz Komisyonu incelemeyi evrak üzerinde yapar, temyiz isteminin on beş gün içinde yapılıp yapılmadığı kontrol edilirdi (VUK m. 396).

Temyiz Komisyonunca tasdike ilişkin kararlarla, re'sen ve nihai olarak verilen kararlar kesindi. Bu nedenle bunlar hakkında doksan gün içinde Danıştay'a başvurulabilmekteydi (Danıştay Kanunu m.67). İtiraz Komisyonu'nda ileri sürülmeyen iddialar, Temyiz Komisyonu'nda; komisyonlarda ileri sürülmeyen iddialar da, Danıştay'da ileri sürülmezdi[46].

2. Gümrük Hakem Kurulları

Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıklar, Gümrük Hakem Kurulu'nda çözüme kavuşturulurdu. Hakem Kurulu, Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı tarafından önerilip, ortak kararname ile iki yıl için atanan üç komiser hakemden oluşmaktaydı ve bunlara taraflarca seçilen birer uzman hakem katılırdı[47].

Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergi ve resimlerle ithalden alınan gider vergilerinden doğan uyuşmazlıklar ise, Gümrük Kanunu'nun[48] 80-84. maddelerine göre, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları dışında diğer idari kuruluşlar tarafından

[46] Ö. Yalçın Dokuzoğuz / H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi İhtilafları Emlak Alım Vergisi Kanunu Tatbikatı ve İlgili Danıştay Kararları**, Divan Matbaası, Ankara 1970, s. 26.
[47] Aliefendioğlu, Vergi Yargısı, s. 141.
[48] Kanun No: 1615, 19.07.1972 (RG: 01.08.1972, 14263).

incelenerek karara bağlanmaktaydı. Bu kuruluşların verdikleri kararlara karşı, Danıştay'a başvurulabilmekteydi (Gümrük Kanunu m. 82/4).

3. Danıştay

İdari yargı reformu öncesinde, Danıştay yine vergi uyuşmazlıklarında son başvuru ve yüksek yargı organıydı. Danıştay'ın bugün olduğu gibi beş dava dairesi vergi uyuşmazlıklarına ayrılmıştı. VUK'a göre, Vergi İtiraz ve Vergi Temyiz Komisyonları alt derece; Danıştay ise, üst derece vergi yargı organı olarak görev yapmaktaydı. Danıştay, vergi uyuşmazlıklarını genellikle temyizen incelerdi. Danıştay'da izlenecek dava usulü, Danıştay Kanunu'nun[49] beşinci bölümü olan "*Yargılama Usulleri"* başlığı altında düzenlenmiştir. Danıştay Kanunu'nda bütün usulî işlemler ayrıntılı olarak düzenlenmemiş, temel ilkeler yer almıştır[50]. Bu konuda VUK'ta her hangi bir düzenleme yer almamıştır. Ancak VUK'un 1. maddesine dahil vergi, resim ve harçlar hakkında yükümlülük, muaflık ve istisna, mükellefiyet şekli ve vergi cezalarının uygulanması bakımından doğan uyuşmazlıklar için öncelikle itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulacağı ve bu yollardan sonra Danıştay' a başvurulacağı belirtilmişti (VUK m. 406). Temyiz davası yoluyla Danıştay'a başvurma süresi, hukuksal niteliği bakımından bir kanun yolu süresi değil, dava açma süresi sayılmıştır[51]. Çünkü temyiz davası, medeni yargılama hukukundaki temyiz başvurusundan farklı bir hukuksal niteliğe sahipti[52]. Danıştay Kanunu'nun 31. maddesindeki başlığında, bu başvurunun başlı başına bir dava olduğu belirtilmiştir. Danıştay, temyiz davasında Yargıtay'dan farklı olarak, bozma kararıyla beraber bazı durumlarda işin esası hakkında karar verme yetkisine de sahipti. Bu nedenle temyiz davası, bir yargı kararının hukukiliğinin saptanmasına ilişkin, kendine özgü niteliği olan bir davaydı[53].

İtiraz ve Temyiz Komisyonları bugünkü anlamıyla yargılama organı olarak görülmeyen ancak, o dönemde alt mahkeme görevini gerçekleştiren ve vergi idaresi

---

[49] Kanun No: 521; (Kenan Aral, **Danıştay Muhakeme Usulü**, Sevinç Matbaası, Ankara 1965)
[50] Aral, Danıştay Muhakeme Usulü, s. 19.
[51] Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay. No: 389, Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s. 77.
[52] Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 77.
[53] Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 77.

bünyesinde örgütlenen kurumlardı[54]. İdari yargı yeniliğinden önce, vergi yükümlüleri ve sorumluları, vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemleri haksız ve hukuka aykırı buldukları takdirde, VUK'ta düzenlenen idari yolların (uzlaşma ve hata düzeltme) yanında, çözüm için başvurdukları üçlü bir koruma sistemi bulunmaktaydı. VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan doğan uyuşmazlıklar, İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'da çözümlenmesine karşın, gümrük vergileriyle dış alım sırasında ödenen gider vergilerinden doğan uyuşmazlıklar Gümrük Hakem Kurulları'nda giderilmekteydi. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, o dönemde bir yargı birliği bulunmamaktaydı.

İtiraz Komisyonu kararlarına karşı, Temyiz Komisyonu'na ve Danıştay'a başvurulması, denetimin iki kez yapıldığının göstergesiydi ve o döneme ilişkin olumlu bir gelişmeydi. Ayrıca Danıştay'a temyiz istemiyle gidilen bazı davalarda, Danıştay'ın işin esasına girerek karar vermesi, vergi yükümlüleri bakımından hukuksal korumayı pekiştirici bir yöntemdi. Ancak üç aşamalı örgütlenmenin en sakıncalı yönü, uyuşmazlıkların çok uzun sürede kesin olarak sonuçlanmasıydı. Bir uyuşmazlığın, kesin şekilde çözümü yedi ile on iki yıl arasında değişmekteydi[55]. Bu ise, davaların makul sürede görülmemesine ve hak arama özgürlüğünün etkisizleşmesine neden olmaktaydı.

Yine bu dönemde, komisyonlara itiraz edilmesi halinde, verginin tahsili kendiliğinden durduğundan hazinenin önemli ölçüde ekonomik kayba uğratılmıştır. Söz konusu kaybın karşılanması için gecikme faizi ödenmesi ihtiyacı doğmuştu[56].

Anayasa Mahkemesi, vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını *"mahkeme"* niteliğinde görmediği için, bu kurulların itiraz yoluna başvurma yetkilerinin bulunmadığını hükme bağlamıştı[57]. Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda; Vergiler Temyiz Komisyonu'nu, "mahkeme" olarak değerlendirmediği için, kanunların Anayasa'ya aykırılığı itirazını yapmaya yetkili görmeyerek bu yoldaki bir

[54] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 26.
[55] Ahmet G. Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara 1989, s. 31.
[56] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 31.
[57] Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 155.

istemi reddedilmiştir[58]. Duran, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını 1961 Anayasası gereğince *"yargı organ"ı* saymamış, yaptıkları işi *"yargı mercii denetimi"* ve üyelerini de *"hakim"* olarak değerlendirmemiştir[59]. Komisyonların bu niteliğinden dolayı, bir vergi yasası hükmünün iptali için, Danıştay re'sen veya ciddi bulduğu aykırılık iddiası üzerine itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurabilmekteydi[60]. Böylece yasaların anayasaya uygunluk denetimi, uzun ve yorucu bir süreçten geçerek gerçekleştirebilmekteydi.

B. 1982 İdari Yargı Reformu

İdari yargıda ve vergi yargısında en köklü değişiklik, 6 Ocak 1982 yılında kabul edilen üç yasayla olmuştur: Danıştay Kanunu[61] Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun[62] (BİMİMVMKGHK) ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur (İYUK)[63]. Söz konusu yasalarla, vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olarak düzenlenmemiş; idari yargının görev ayrımına dayalı bir bölümü olarak öngörülmüştür[64].

İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanun'un 63. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun Beşinci Kitabının Birinci Bölümünde, İtiraz ve Temyiz Yollarını düzenleyen 379 ve 412. maddeleri arasında yer alan 34 madde kaldırılmıştır. Yargılamaya ilişkin, 377 (vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar), 378 (dava konusu) ve mükerrer 378. (duruşmalara ilişkin) madde kalmıştır.

---

[58] AYM, 27.6.1966, E. 1966/16, K. 1966/28, "*Vergiler Temyiz Komisyonu, yukarıda açıklanan itiraz gerekçesinde belirtildiği üzere kazai usullerle karar vermekte isede müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve VazifeleriHakkındaki 2996 sayılı Kanunla kurulmuş olup başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa'nın öngördüğü, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazai nitelikte ve kazai usullerle karar verseler dahi Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarım hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur… Mahkeme kavramı içine girmeyen, Anayasa'nın 149 uncu ve 44 sayılı Kanunun 21 inci maddelerinde belirtilen kişi, kurul ve makamlar arasında da yer almayan Vergiler Temyiz Komisyonu 6 ncı Dairesi Anayasa Mahkemesine başvurmaya yetkili değildir. İstemin yetki yönünden reddi gerekir."* (RG: 02.01.1967, 12493).

[59] Lütfü Duran, *"Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akibeti",* **İktisat ve Maliye Dergisi** (İMD), Cilt: 14, Sayı: 2, Mayıs 1967, s. 50.

[60] Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 155.

[61] Kanun No: 2575 (RG: RG: 20.01.1982, 17580).

[62] Kanun No: 2576 (RG: 20.01.1982, 17580).

[63] Kanun No: 2577 (RG: 20.01.1982, 17580).

[64] Kaneti, s. 237.

Yeni yasal düzenlemelerle, yargının normatif mekânı değiştirilmiştir. Önceden vergi uyuşmazlıklarında görevli olan İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kurulları kaldırılmıştır. Herhangi bir vergi uyuşmazlığında ilk derece görevli yargı yeri, "Vergi Mahkemeleri" olmuştur. Vergi mahkemelerinin tek yargıçla verdiği kararların kesin yargı yeri, (itiraz yoluyla) Bölge idare mahkemeleri'dir (BİM). Kurul halinde verilen kararlara karşı da, temyiz yoluyla Danıştay'a gidilmektedir.

Yeni kanunlarla kurulan idare ve vergi mahkemeleri, tıpkı adli yargıda düzenlenmiş olan ceza ve hukuk mahkemeleri gibi kurulmuştur[65]. İdari yargıda görev alacak yargıçların, adli mahkemelerdeki yargıç ve savcılardan farklı olarak, yargıçlık için gerekli nitelik ve koşullara sahip olması aranmamaktadır. Çok sayıda idari yargı organı bulunmasına karşın, uygulamada bu kurumların yargı yetkisini tam olarak kullanamadığından, yürütme ve idarenin etkili biçimde yargı yolu ile denetlenmesi değil, sadece *yargısal denetim benzeri* bir izlenim yarattığı yorumu

[65] Bu kanunlar, yeniliklerin yanında bazı çözülmesi gereken sorunları da beraberinde getirmişti. BİMİMVMKGHK'un 1. maddesindeki "genel görevli bağımsız mahkemeler" deyimi, idare ve vergi mahkemelerinin karşılıklı durumları açısından değil, her ikisinin de adli ve askeri yargı karşısında, idare yargısı olarak, "genel görevli" bulunduğunu açıklayıp tespit etmektir. İdari yargı içinde iki ayrı mahkemenin aynı zeminde ve zamanda "genel görevli" mahkeme olması hem kuramsal hem de uygulama bakımından olanaklı değildir. Yeni düzenlemenin vergi yargısı alanına ait sorunlardan diğeri, vergi mahkemelerinin görev alanının kapsam ve niteliğinin belirtilmemiş olmasıydı. Çünkü, BİMİMVMKGHK'un "vergi mahkemelerinin görevleri" kenar başlığını taşıyan 6. maddenin (a) bendinde, "Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalarla tarife uyuşmazlıkları" diye ifade edilen görev alanı ne bu yasanın diğer maddeleriyle ne de Danıştay ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun hükümleri ile açıklığa kavuşturulmuştur. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde, "Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar" dan söz etmekte ise de, yeni kanunda "Genel bütçeye...ait vergi, resim ve harçlar..."ın vergi uyuşmazlığına konu olacağını belirtmiştir. Bu görüş açısıyla baktığımızda "giren" ve "ait" kelimeleri farklı anlamlar taşımaktadır. Çünkü, "genel bütçeye ait" vergi, resim ve harç gelirleri (B) cetvelinden gösterilenlerden oluşmaktadır. "Genel bütçeye girenler" ise, (C) cetvelinde sayılan kamusal gelirlerin bütünüdür. (C) cetvelinde yer alan bütün mali yükümler, yasanın eki olarak her ne kadar genel bütçeye girmekte ise de, bunlardan kaynaklanan gelirlerin hepsi genel bütçeye ait olmayıp, bazıları katma bütçeli kamu kurumlarına girmektedir. Bu nedenle, katma bütçeli dairelere ayrılan kamusal gelirlerden ve özellikle "mali yükümler" den doğan uyuşmazlıkların vergi mahkemeleri önünde vergi davasına mı, yoksa idare mahkemelerinde iptal davasına mı konu yapılması gibi bir sorun ortaya çıkmıştır. Bütün bu sorunlar, 3410 sayılı yasanın 2. maddesiyle yapılan değişiklikten sonra çözüme kavuşturulmuştur; Lûtfi Duran, *"Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı II",* **İMD**, Cilt: 29, Sayı: 3, Mayıs 1982, s. 93, 94.

yapılmıştır[66]. Duran, Türkiye'nin geleneksel "idari kaza" düzeni yerine, idarenin yargısal şekilde denetlenmesini içeren farklı bir sistem getirildiğini söylemiştir[67].

1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında genel yetkili ve birinci derece görevli mahkemelerdir. BİMİMVMKGHK'un 2. maddesi mahkemelerin kuruluşunu düzenlemiştir: 1. *Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi gözönünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. 2. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır. 3. Bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir. 4. Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir. 5. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır."*

Vergi mahkemeleri bir başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. BİMİMVMKGHK'un 4. maddesine göre, mahkeme kurulları başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda mahkemeye kıdemli üye başkanlık eder. Vergi mahkemesi başkanının görevleri aynı Kanun'un 10. maddesinde, üyelerin görevleri ise 11. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mahkemelerinin görevleri BİMİMVMKGHK'un 6. maddesinde düzenlenmiştir:

Vergi mahkemeleri:

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

---

[66] Lûtfi Duran, *" İdari Yargı mı, Yargısal Denetim Benzeri mi?"* , **İMD**, Cilt: 28, Sayı: 10, Ocak 1982, s. 435.
[67] Lûtfi Duran, "*Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I*", **İMD**, Cilt: 29, Sayı: 2, Mayıs 1982, s. 46.

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.

2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemelerinin kuruluş esasları, BİMİMVMKGHK'un 2. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Bölge idare mahkemeleri, BİM başkanı ve iki üyeden oluşur. Bölge idare mahkemelerinin oluşumunda iki farklı yöntem uygulanmaktadır. BİMİMVMKGHK'un 3. maddesinin 3. fıkrasına göre, yasal sebeplerle üye eksikliği olması durumunda bu eksiklik (BİM'in bulunduğu yerdeki) idare ve vergi mahkemesi başkanları tarafından tamamlanır. BİM'in başkan ve üyelerini Hâkim ve Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK) atar. Mahkeme başkanlarının yasal sebeplerle bulunmaması halinde, başkanlığa en kıdemli üye vekâlet eder. Yine aynı nedenlerle üye eksikliği söz konusu ise, bölge idare ve vergi mahkemesi yargıçlarından kıdem sırasına göre tamamlanır. Bölge idare mahkemeleri gerektiğinde birden fazla kurul halinde çalışabilirler. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı durumlarda, mahkeme kuruluna o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümü HSYK'ca belirlenir.

Ankara, İstanbul ve İzmir bölge idare mahkemesi başkanlıklarına Danıştay üyelerinden istekte bulunanlar HSYK'ca atanabilirler. Bu şekilde atananlar, Danıştay üyeliği sıfatını, kadrosunu, aylığını, ödeneğini ve her türlü özlük haklarını korurlar. Bölge idare mahkemelerinin görevleri BİMİMVMKGHK'un 8. maddesinde düzenlenmiştir[68].

[68] Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek yargıç tarafından 2576 sayılı kanunun 7. maddesi uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak karara bağlar; yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlar; diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir. (BİMİMVMKGHK m. 8)

3. Danıştay

Anayasa'nın Yüksek Mahkemeler başlığı altında m. 155/1'de, "Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir..." şeklinde düzenlenmiştir. Danıştay Kanunu'nun 1. maddesine göre de, *"Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir."*

Danıştay; Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Danıştay Başkan Vekilleri, Daire Başkanları ve üyelerden oluşur. Danıştay'da yönetsel davalara bakmak üzere kurulmuş olan on iki dairenin her birinde, bir başkan ile en az dört üye bulunur. Üçüncü, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu ve On birinci dava daireleri vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlidir. Danıştay'ın görevleri, Danıştay Kanunu'nun 23. maddesinde altı bent halinde sıralanmıştır.

II. ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNE TOPLU BAKIŞ

A. Alman Hukuku

Almanya diğer ülkelerden farklı olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümü için, bağımsız bir vergi yargısı sistemini kurmuştur[69]. Vergi hukuku Almanya'da aşama kaydetmiş yani gelişmiş bir hukuk dalıdır. Vergi yasalarının büyük bölümü, Anayasa Mahkemesi'nin denetiminden geçmiş ve aykırı olanlar sistem dışına çıkartılmıştır[70]. Bu sistemde, bireysel vergi kanunlarının yanında İdari Usul Kanunu[71] (Verwaltungsverfahresgesetz-VwVfG), Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-AO) bulunmaktadır[72].

---

[69] Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 86.
[70] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s.26.
[71] M. Semih Gemalmaz / Osman Doğru, *"Federal Almanya Cumhuriyeti İdari Usul Yasası (1976)*", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi** (İHİD), **Prof. Dr. Lütfi Duran'a Armağan Özel Sayısı**, Yıl: 9, Sayı: 1-3, 1988, s. 127-146.
[72] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 26.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önce idari, daha sonra da yargısal yollara başvuru olmak üzere ikili bir sistem kabul edilmiştir[73]. Alman sisteminde uyuşmazlıklar, yargı organlarına götürülmeden önce genellikle vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasında barışçıl yollarla çözümlenir[74]. Matraha ilişkin itirazlarda, vergi dairesinin kabul etmesi halinde yükümlü uzlaşma yoluna gitmeksizin doğrudan vergi mahkemesine gidebilir[75]. Bu istisnai durumun dışında, yargı organlarına gidebilmek için, yükümlünün idari yolları tükettiğini ancak vergi dairesinin bunu reddettiğini belgelendirmesi gerekmektedir[76].

İdari aşamada, yükümlü vergi idaresince yapılan tarhiyatın tebliği üzerine bir ay içinde tarhiyatı yapan vergi idaresine itiraz edebilir. Vergi idaresi itiraza cevap verir[77]. Bu aşamada vergi idaresinin çok geniş yetkileri bulunmaktadır[78]. Örneğin yeniden inceleme aşamasında, vergiyi terkin edebilir, matrahı indirebilir, bazı gelir unsurlarını göz önünde bulundurmaksızın gelir unsurlarını yeniden belirleyebilir, matrahta belli bir miktar indirim yapabilir[79]. Vergi idaresine böyle geniş yetkiler verilmesinin nedeni, uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan çözümlenmesidir.

Almanya'da vergi yargısı, ikili bir yapılanmaya sahiptir. Vergi yargısı organları eyalet merkezlerinde oluşturulan vergi mahkemeleri (Finanzgericht) ile vergi davalarında üst yargı organı olarak görevli Federal Mâli Mahkeme'den (Bundesfinanzhof-BFH) oluşmaktadır[80]. Bu mahkemelerin kararlarına karşı Federal Anayasa Mahkemesi'ne (Bundesverfassungsgericht) başvurulabilir[81]. Federal Mali Mahkeme, vergi uyuşmazlıklarının temyiz organıdır[82]. Yükümlüler, vergi dairesinin veya bölge vergi dairesinin kararlarına karşı bir ay içinde vergi mahkemelerine başvurabilirler. Vergi mahkemesinin kararlarına karşı, taraflar (yükümlü veya idare)

[73] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 26.
[74] Mutluer, s. 359.
[75] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 76.
[76] Kızılot, Vergi İhtilafları., s. 76.
[77] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 26.
[78] Aksoy, 32.
[79] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 76.
[80] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 27.
[81] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 27.
[82] Mutluer, s. 360.

uyuşmazlık miktarının belli bir miktarı geçmesi durumunda, yüksek mahkemeye gidebilirler[83].

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözümlenmesi, yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir. Bu düzenlenme, yükümlülere bir seçenek olarak sunulmamakta, aksine hukuksal bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Bağımsız bir vergi yargısının bulunması bireyler için önemli bir güvencedir. Bu ülkede, hem vergi usul, hem de idari usul kanununun bulunması, vergi yükümlüleri ve sorumluları için, çifte bir koruma sağlamaktadır. Çünkü usul yasalarıyla, idarenin kamu yararını hızlı ve akılcı bir şekilde gerçekleştirebilmesi için gerekli hukuksal koşulların sağlanması; idari kararların tarafsız ve dikkatli bir araştırma ve soruşturmaya dayandırılması suretiyle, idare edilenlerin hak ve çıkarlarının güvence altına alınması amacı yatmaktadır[84]. Tüm bunların yanında vergi yasalarının büyük bölümünün Anayasa Mahkemesi tarafından ayıklanarak sistemden çıkarılması, yükümlüler bakımından hukuksal korumayı pekiştirici bir düzenlemedir.

B. Amerikan Hukuku

Amerika ve İngiltere gibi Anglo-sakson ülkelerinde, her ne kadar ayrı bir idari yargı sistemi bulunmasa da, idare sistemi ve bu sistemin yürüttüğü idari nitelikte faaliyetler bulunmaktadır[85]. Amerika'da federal idari usuller konusunda bir düzenlemeye yönelik çalışma ve çabalar 1930'larda başlamıştır. İdari Usul Kanunu 11 Haziran 1946 yılında yürürlüğe konulmuştur[86]. Bu kanunun amacı[87]: "idareyi, örgütlenmesi, usulleri ve kuralları konusunda kamuya bilgi vermekle yükümlendirmek; işlem yapma sürecine kamunun katılımını sağlamak; işlem yapma ve karar alma konusunda tek düzen standartlar belirlemek; yargı incelemesine ilişkin kuralları düzenlemektir".

---

[83] Kızılot, Vergi İhtilafları., s. 77.
[84] Azrak, İdari Usul, s. 73.
[85] Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C: I, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s. 43.
[86] İştar Tarhanlı, "*Amerikan İdari Usul Kanunu"*, **İHİD**, **Vakur Versan'a Armağan**, Yıl: 6, Sayı: 1-3, Aralık 1985, s. 225.
[87] Tarhanlı, s. 226.

Amerika'da vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda adli mahkemeler görevlidir. ABD'de vergi uyuşmazlıkları Almanya'da olduğu gibi, öncelikle idari aşamada giderilmeye çalışılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümlenmesi, her aşamada olanaklıdır[88].

"1789 yasası ile kurulan hazine departmanı (Treasure Department), vergi yükümlülerinin inceleme sonucundaki hesaplara itiraz edilebilecek, teknik elemanlardan oluşan bir bölüm kurulmuş ve bugün İtiraz Ofisi (Appeal Office)'nin temelini oluşturmuştur. Kurumun misyonu, idare ve vergi mükellefleri için, adil (fair) ve tarafsız (impartial) olması yanında gönüllü uzlaşmayı, servisin uzmanlığı ve kamu güvenliği ile birleştirmektir."[89]

Amerika'da, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde en etkin yol uzlaşma kurumudur. Ayrıca ön uzlaşma kurumuna da yer verilmiştir[90]. Uzlaşılan taraflar arasında bir sözleşme (closing agreemet) imzalanır. Sözleşme imzalanmadığı sürece, uzlaşmanın bir geçerliliği bulunmamaktadır. Üzerinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezalar tekrar dava konusu yapılamaz[91]. Uzlaşma sağlanamazsa yargı yolu açıktır.

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yollarından bir diğeri de düzeltmedir. Vergilendirme ile ilgili işlemlerde hata bulunması durumunda, idare bu hatayı her aşamada düzeltebilir. "Hatalı vergilendirme işlemleri farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Yükümlü için eksik verginin tamamlanmasını gerektiren hatalı vergilendirme işlemi olabileceği gibi indirim gerektiren işlemle de olabilir"[92]. Yükümlü hatayı kabul edebilir o zaman tamamlayıcı tarhiyat (deficiency assesment) ile problem çözülür, yükümlü kabul etmezse itiraz edebilir ve sonra da yargıya gidebilir[93]. Tarhiyatlara karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde düzeltme isteminde bulunulabilir. İdare ise, on beş gün içinde bu istemi yanıtlamak zorundadır,

---

[88] Şükrü Kızılot, "*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları"*, **Vergi Dünyası**, Sayı: 62, Ekim 1986, s. 21.
[89] Saban, Vergi Hukuku, s. 264, 265.
[90] Kızılot, Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümlenmesi, s. 22.
[91] Saban, Vergi Hukuku, s. 265.
[92] Saban, Vergi Hukuku, s. 271.
[93] Saban, Vergi Hukuku, s. 271.

düzeltme isteminin reddi halinde veya belirtilen süre içinde yanıt alınamaması halinde yargı yoluna başvurulabilmektedir[94].

Amerika'da vergi davalarında, Birleşik Devletler Vergi Mahkemesi (The United States Tax Court) görevlidir ve bu mahkemede dava açabilmek için, ortada bir matrah farkının olması ve bunun yükümlüye bir ihbarname gönderilmiş olması gerekmektedir[95]. ABD'de vergi davalarına bakmakla görevli üç mahkeme bulunmaktadır[96]:

a. Tax Court

b. District Court

c. Claim Court

"ABD'de, idari yargı olmadığı için, vergi mahkemesi adli yargı sistemi içinde düzenlenmiştir. Tax Court'ta, Türkiye'deki uygulamadan farklı olarak, yükümlüyü temsil edecek kişinin avukat olması gerekmemektedir. Açılan davalarda hasım olarak, Internal Revenue Service[97] (IRS) olarak adlandırılan İç Gelir İdaresi gösterilmemekte, denetim elemanı gösterilmektedir. Vergi denetim elemanı davalarında, kendi yazdığı vergi inceleme raporunu savunmaktadır. Vergi denetim elemanını, genellikle IRS'nin bir avukatı savunmaktadır"[98]. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, Temyiz Mahkemesi'ne (Appeals Court) ve Yüksek Mahkeme'ye (Supreme Court) başvurulabilir[99].

District Court, "iade" mahkemesidir ve iade davalarına bakmaktadır. Bu mahkemeye başvurabilmek için, IRS tarafından salınan verginin ve kesilen cezanın

[94] Kızılot, Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümlenmesi, s. 22
[95] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 78.
[96] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 78, 79.
[97] ABD'de, 22.07.1998 tarihli "1998 Devlet İç Gelir İdaresi Yeniden Yapılanma ve Reform Yasası" (Internal Revenue Service Rectructuring and Reform Act of 1998-RRA98) ile IRS'nin modernize edilmesi için şu talimatlar verilmiştir: "mükellef ihtiyaçlarını gözönüne alarak en iyi hizmet sunmak. Kendisine verilen bu talimat doğrultusunda IRS'nin yeni misyonu: 'Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak' şeklinde tanımlanmıştır." Adnan Gerçek, "*Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi"*, www.isguc.org, erişim tarihi: 10.03. 2006.
[98] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 78.
[99] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 78.

ödenmesi ve iade talebinde bulunulmuş olması gerekmektedir[100]. İade başvurusuna olumsuz yanıt verilmesi ya da altı ay içinde yanıt verilmemesi halinde, bu mahkemede dava açılabilir[101].

"Claim Court, Washington DC'de kurulmuş ve yetki alanı tüm ABD olan bir mahkemedir. Bu mahkemenin bir başka özelliği de, tarafların ve tanıkların sağlamlığına verilen önemdir. Yargıçları, Tax Court'ta olduğu gibi vergi alanında uzmanlaşmış yargıçlar değillerdir"[102].

Bizim vergi yargısı sistemimizden farklı olarak ABD'de, vergi yükümlülerinin öncelikle idari çözüm yollarını tüketmesi gerekmektedir ve bu konuda yükümlülere tercih özgürlüğü tanınmamaktadır[103]. Eğer bunlardan (uzlaşma, hata düzeltme) bir sonuç alınamazsa, yargı organları devreye girmektedir. Uyuşmazlıklar çoğunlukla uzlaşma kurumunda giderilmektedir. Bu da gösteriyor ki, sözkonusu yöntem oldukça etkili olmakta ve yargı organlarının iş yükünü azaltmaktadır. Ayrıca IRS ile getirilen düzenlemelerle, vergi yükümlülerine yardımcı olunmakta, vergilendirme ile ilgili sorunlarda yükümlüler bilgilendirilmekte ve aydınlatılmaktadır. Vergi idaresi ile yükümlüler arasında kurulan güven ilişkisi kişileri psikolojik bakımdan da olumlu etkilediği için, vergilendirmeye olan direniş azalmakta ve vergi ödevi sorunsuz şekilde yerine getirilmektedir. Yükümlülerin, görevlerini zamanında yapmaları ve nasıl hareket edeceklerini bilmeleri, uyuşmazlıkların azalmasını sağlamaktadır. Böylece; hem idarenin, hem de yükümlünün çıkarı korunmuş olmaktadır.

[100] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 78.
[101] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 79.
[102] Kızılot, Vergi İhtilafları, s. 79.
[103] Kızılot, Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümlenmesi, s. 21.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA "HUKUKSAL KORUMA"

I. İLKELER DÜZEYİNDE

A. Hukuk Devleti

1. Hukukla Bağlı İdare

Kavramsal ve kurumsal boyutta henüz sınırları ve içeriği tam olarak belirlenememiş üst düzeyde bir " hukuk ideali" varsa, o da hukuk devletidir. Bireylere hukuk güvenliği veren; onları gerek kamusal, gerek özel alanda keyfi müdahalelerden bağışık tutan bir devlet tasarımı, aslında anayasacılık hareketlerinin de esin kaynağıdır[104].

Hukuk devleti, 18. yüzyılın sonu ile 19. yüzyılın başlarında Almanya'da ortaya çıkmış bir kavramdır[105]. Hukuk devleti kavramının tanımı[106] zaman içerisinde değer ve bakış açılarına göre çeşitlilik göstermiştir[107]. Hukuk devleti ile ilgili bütün tanımlarda, bu kavramın esasını devlet gücünün hukukla bağlanması ve sınırlaması fikrinin oluşturduğu belirtilir[108]. Hukuk devleti, 19. yüzyılda burjuva toplumunun, mutlak monarşilerin kuvvete dayanan devletine karşı verilen mücadele sonucu doğmuştur[109]. Hukuk devleti, burjuva toplumu ile ilintili bir kavramdır.

Ülkemizde hukuk devletini geliştirme çabaları Tanzimat'tan günümüze değin sürmesine karşın[110], bu kavram ilk kez 1961 Anayasası'nın 2. maddesinde yer

---

[104] Tarık Zafer Tunaya, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 5. Baskı, Araştırma Eğitim Ekin Yay., İstanbul 1982, s. 111.

[105] Hayrettin Ökçesiz, *"Hukuk Devleti",* **Hukuk Devleti**, (Editör Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayıncılık, İstanbul 1998, s. 17.

[106] "*Hukuk devleti, maddi ve şekli olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Maddi hukuku devleti adil hukuk düzeninin gerçekleşmesini zorunlu kılar. Öncelikle devlet yetkilerinin anayasanın belli ve değiştirilemez ilkelerini ve esaslı temel değerlere tabi kılınmasını gerektirir. Şekli hukuk devleti ise, bütün devlet faaliyetlerinin anayasaya aykırı olmayan yasalara dayanmasını ve hukuka aykırılık halinde bireyin bağımsız bir mahkemeye başvurma hakkına sahip olmasını gerektiri*r"; Singh P. Mahendra, **German Administrative Law in Common Law Perspective**, 2. Edition, Springer, Berlin 2001, s. 11, 12.

[107] Ökçesiz, s. 17.

[108] Mithat Sancar, *"Hukuk Devleti: Kavramsal Bir Çerçeve"*, **"Devlet Aklı" Kıskacında Hukuk Devleti**, 3. Baskı, İletişim Yayınları, İstanbul 2004, s. 34.

[109] Ernst Rudolf Huber, "*Modern Endüstri Toplumlarında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet*", **Hukuk Devleti**, (Editör Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayıncılık, İstanbul 1998, s. 58, 59.

[110] Yavuz Sabuncu, **Anayasaya Giriş**, 10.Baskı, İmaj Yayınları, Ankara 2004, s. 73.

almıştır: "*Türkiye Cumhuriyeti, insan haklarına ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, milli demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir*."

Hukuk devleti, 1982 Anayasası'nda bazı kısıtlamalara uğramakla beraber Anayasa'nın genel esasları içinde yerini almıştır. 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde, "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir."* şeklinde formüle edilmiştir.

Hukuk devleti, hukuka bağlı olan, yönetilenlere hukuksal güvence sağlayan devlettir[111]. Hukuk devletinde, hukuk düzenine sadece bireylerin değil, yönetenlerin de uyması esastır. Bunun için de yasama ve yürütme güçlerine bazı sınırlamalar getirilmesi, hukukun herhangi bir sınıf egemenliğinin aracı olmaması ve toplumun gereklerine yanıt vermesi gerekir[112]. İdare, işlemlerinin ve eylemlerinin hukuksal temelini ve sınırlarını, sadece yasalardan almalıdır. İdare, etkinliklerini yerine getirirken yasalara uymak ve hukuk çerçevesinde hareket etmek zorundadır[113].

İdarenin hukuka bağlılığı ve keyfiliğinin yasalarla sınırlandırılması kişilere güvenli bir ortam yaratır. Dolayısıyla vergi idaresinin yetkilerinin hukuk kurallarıyla bağlanmış olması vergi yükümlüleri bakımından önemli bir koruma alanı yaratmaktadır. Yasal idare ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak, vergilerin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması, idarenin keyfi davranma tehlikesine karşı, kişilere hukuksal bir güvenlik sağlar. Hukuk devletinde idarenin hukuk kurallarına bağlılığı, yargısal yolla denetlenir. Denetimin etkinliği; yasaların Anayasa uygunluğu ile idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun denetiminden geçer.

---

[111] Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 163; Zafer Gören, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi. Yayını, İzmir 1999, s. 137.
[112] Gözübüyük, Anayasa Hukuku, s. 163.
[113] İsmet Giritli / Pertev Bilgen / Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2006, s. 18.

2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması: Mülkiyet Hakkına Müdahale

Hukuk devletinin temelini oluşturan başlıca güvence mekanizmaları bulunmaktadır. Bunlar, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, hak arama özgürlüğü, yasal idare ilkesi, yasaların Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimi, yasaların genel olması, mahkemelerin bağımsızlığı, yönetimin hukuka bağlılığı ve yargısal denetimidir.

Hukuk devletinin öğelerinden biri, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasıdır. Anayasa'nın 12. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin niteliği, "*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder."* şeklinde ifade edilmiştir[114].

Temel hak ve özgürlüklerin korunmasının başlıca yolu, bunların anayasal metinlerde düzenlemesidir. 18. yüzyıldaki Anayasacılık hareketleri, hak ve özgürlüklerin yazılı belgelere bağlanmasını zorunlu kılmıştır[115]. Anayasalar, hem iktidarı sınırlayan, hem de hak ve özgürlükleri güvenceye alan belgeler olarak görülmüştür. Çünkü anayasaların değiştirilmesi, diğer hukuksal düzenlemelere göre daha ağır koşulları gerektirmektedir[116]. Ayrıca normlar hiyerarşisinde uluslararası anlaşmalar ve anayasalar, üst norm niteliğindedir. Bu nedenle anayasalar, hak ve özgürlüklerin en temel ve sağlam güvence araçları olarak görülmüştür.

Hak ve özgürlükleri sınırlama yöntemleri ve denetim mekanizmaları da Anayasa'da gösterilmelidir[117]. Hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama ölçütlerinin, Anayasa'da düzenlenmesi hukuk güvenliğinin somut görünümüdür. Anayasa'nın 13. maddesi[118], temel hak ve özgürlüklerle ilgili genel sınırlamayı düzenlemektedir:

---

[114] 1961 Anayasası'nda ise, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Niteliği ve Korunması" başlığını taşıyan 10.maddede "herkes kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve özgürlüklere sahiptir" şeklinde düzenlenmişti.
[115] Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 2.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1991, s. 134.
[116] Teziç, s. 135.
[117] Sabuncu, s. 75.
[118] Kanun No: 4709, 3.10.2001, (RG: 17.10.2001, 24556 Mükerrer.).

"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz". Yapılan değişiklik sonrasında 13. madde temel hak ve özgürlükler için bir genel sınırlama maddesi olmaktan çıkarılarak, "sınırlamanın sınırı" belirlenmiştir[119]. Buna göre, temel hak ve özgürlükler yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırılabileceklerdir. 13. maddede sayılan genel sınırlama sebeplerinin büyük bir bölümü, temel hak ve özgürlüklerle ilgili maddelere serpiştirilmiş, sonuçta sınırlamanın düzenlenme biçimi değiştirilmiştir. Değişiklikle, katmerli-bindirmeli sınırlama sistemi terk edilerek, her hak ve özgürlüğün niteliğine uygun farklılaşmış sınırlama sistemine geçilmiştir[120]. Hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kabul edilen en güvenceli teknik, yasayla gerçekleştirilen sınırlamadır[121].

Temel hak ve özgürlükler, "hukuk devleti" ile varlık bulabilmektedir. Bireylerin kamusal ve özel alanda korunması ancak pozitif hukuk güvenceleri ile sağlanabilir. Bu nedenle hukuk devleti ve unsurları, demokratik ve özgür toplumlar bakımından vazgeçilmez ölçütler olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin bir çok kararında hukuk devleti[122], ölçü-norm olarak esas

---

2001 değişikliğinden önce 13.maddede hacimli bir sınırlama listesi yer almaktaydı: "Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğü, mili egemenlik, Cumhuriyet, milli güvenlik, kamu düzeni, genel asayiş, kamu yararı, genel ahlak ve genel sağlık". Burada genel sınırlama sebeplerinin hem çokluğu, hem de belirsizliği dikkat çekmektedir. Yine 2001 değişikliğinden önce 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'ndan farklı olarak sınırlamanın sınırı olarak "öze dokunma yasağı"na yer vermemişti.

[119] Bülent Tanör / Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2005, s. 131.

[120] Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 131 vd.

[121] M. Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 1.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 1997, s. 393.

[122] AYM, 25.05.1976, E.76/1, K.76/28, "*...Hukuk devleti demek, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir. Aslında yargı denetimi unsuru, hukuk devleti ilkesinin diğer öğelerinin güvencesini oluşturan temel öğedir. Çünkü, insan haklarına saygılı olmayan ve davranışlarında hukuk ve Anayasaya uymayan bir yönetimi bu tutumundan caydıran ve onu meşruluk ve hukukilik sınırı içinde kalmak zorunda bırakan güç yargı denetimi gücü ve yetkisidir… İdari yargı denetiminin ana ereği, idarenin idare hukuku alanı ve kanun çerçevesi içerisinde kalmasını sağlamaktır…İdari yargı denetiminin amacı, idarenin, kanunların verdiği yetkiyi aşması veya kötüye kullanması ya da hukuka ve mevzuata aykırı işlem veya eylem tesis etmesi hallerinde, bu eylem ve işlemleri yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden iptal etmek suretiyle idareyi hukuk alanı içinde kalmaya zorlamaktır...*" (RG:16.8.1976, 15679).

alınmaktadır. Çünkü hukuk devletinin içeriğindeki güvence mekanizmaları, kişiler için önemli bir hukuksal koruma sağlar.

Hukuk devleti, vergi hukuku bakımından bir sınırlandırma niteliği taşımaktadır. Devlet vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale eder[123]. Vergilendirme yetkisine karşı, bazı haklar doğrudan bazıları dolaylı olarak duyarlılık gösterir. "Vergi kanunlarına karşı en duyarlı olan hak ve özgürlüklerin başında mülkiyet[124] ve miras hakkı ile çalışma ve sözleşme özgürlükleri gelmektedir. Örneğin taşınmaz gelirinden sahibinin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi; veraset yoluyla mirasçılara geçen malvarlığının tümüne yakın bir bölümünün devlete aktarılmasını sonucunu doğuran yüksek oranlı bir veraset vergisi ve kamu yararının haklı kılamayacağı kadar yüksek oranlı emlak vergisi… bu hak ve özgürlüklerin özünü zedeleyebilir"[125]. Bunun yanında özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, sosyal güvenlik hakkı ve ailenin korunmasına ilişkin hükümler dolaylı olarak etkilenen hak gruplarındandır. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir ya da bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir[126]. Aksi takdirde hakkın özüne dokunulmuş olur. Bu nedenle vergilendirme yetkisi, yasallık ilkesi çerçevesinde ve hakkın "özü"ne zarar vermeden kullanılmalıdır.

Hukuk devleti, vergi yükümlüleri bakımından önemli bir hukuksal koruma sağlamaktadır. Hukuk devletinde, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, güçler ayrılığı, yasaların Anayasaya uygunluğunun denetlenmesi ve yargı bağımsızlığı gibi ölçütler; vergi idaresine karşı yükümlü ve sorumluları koruma amacına hizmet eden başlıca güvencelerdir.

---

[123] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 39.

[124] Billur Yaltı Soydan, "*Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı*", **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000, s. 103.

[125] Nami Çağan, "*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*", **AÜHFD**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, Ankara 1980, s. 140.

[126] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 44.

B. Vergi Ödevi

1. Vergide Eşitlik

Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için çeşitli yasal yollardan gelir elde etmek zorundadır. Bu gelirin büyük bölümünü de vergiler oluşturmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisi karşısında, vergi yükümlülerinin bazı hak ve özgürlük alanlarına keyfi müdahaleler olabilir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin sınırları, anayasalar tarafından belirlenmelidir. 1982 Anayasası'nda ise bu sınır, 73. madde ile çizilmiştir:

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Vergi ödevi, hem vergi ödemeyi ifade eden maddi görevi, hem de şekli görevleri kapsamına alan geniş bir kavramdır[127]. Ancak burada ödev kavramının, hukuksal yönden açılımının yapılması gerekmektedir[128]. "Hak kavramının karşıtı olarak "hukuki yükümlülük", "vecibe", "borç" ya da "ödev" kelimelerinin sık sık kullanıldığı … Hukuk düzeninin belirli kişi için tanıdığı "hak" başka bir kişi için "hukuki yükümlülük", "borç" veya "ödev" doğurur…"[129]. Devletin vergilendirme yetkisi[130], yükümlüler bakımından vergi ödevinin doğmasına neden olmaktadır.[131]

Vergi ödevini Anayasa sistematiği içinde "Siyasi Hak ve Ödevler" başlığı altında düzenlenmiştir. Katılma hakları olarak tanımlanan siyasi hak ve ödevler,

---

[127] Mualla Öncel, *"Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi (AÜSBF) Yayınları: 522, Ankara 1983, s. 39.
[128] Saban, Vergi Hukuku, s. 13.
[129] "Adnan Güriz, Hukuk Felsefesi, AÜHFY, No: 480, Ankara 1985, s.129,130'(dan aktaran Saban, Vergi Hukuku, s. 13.)
[130] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 5.
[131] Saban, Vergi Hukuku, s. 14.

vatandaşların siyasi güçlerinin etkin bir şekilde kullanımını sağlamaktadır[132]. Katılma haklarının temelinde, devlet-vatandaş[133] eksenli bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle vergi ödevi, yabancı ayrımı yapılmadan gelir elde eden herkese mali gücü oranında yüklendiği için bu başlık altında yer alması isabetli değildir. Ancak buradaki düzenlemenin bilinçli bir tercihin sonucu olduğu söylenebilir. Negatif statü hakları olarak tanımlanan kişi hakları ve ödevleri, niteliği gereği devlet tarafından aşılamayacak ve dokunulamayacak özel bir alanı içermektedir[134]. Vergi ödevi, mülkiyet hakkına müdahale olarak görüleceği için söz konusu hak ve özgürlükler bölümünde düzenlenmemiştir. Sosyal eşitlik amacına yönelik haklar[135] olarak tanımlanan sosyal ve ekonomik hak ve ödevler, "…devlete olumlu borçlar yükler."[136]. Vergi ödevi bu haklar içinde değerlendirildiğinde[137], yükümlüler ödediği vergiler karşılığında devletten talep hakkı doğardı[138]. Vergi ödevinin, bu bölümde düzenlenmesi gerektiği konusunda eleştiriler yapılmıştır[139].

Vergi ödevi, içerik bakımından ele alındığında vergi yükümlüleri için bir güvence oluşturmaktadır. Anayasa 73'ün sağladığı güvencelerin neler olduğunun saptanabilmesi için, ilgili maddedeki fıkralar esas alınarak sırayla incelemek gerekmektedir.

Anayasa 73/1, herkesin kamu giderlerini karşılamak amacıyla, vergi borcunu ödemek zorunda olduğunu belirtir. Burada *herkes,* ifadesiyle vatandaş-yabancı ayrımı yapılmaksızın, bir genelleme yapılmıştır. Ancak buradan verginin genelliği

---

[132] Durmuş Tezcan / Mustafa Ruhan Erdem / Oğuz Sancakdar, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2002, s. 43.

[133] *"…verginin salt vatandaşlık bağına dayandığı yolundaki geleneksel, ancak bugün değerini önemli ölçüde yitirmiş bir anlayışa dayanmaktadır. Günümüzde "ekonomik ilişki", vatandaşlık bağına göre vergilendirme için daha geçerli bir temeldir*.", Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 149.

[134] Saban Vergi Hukuku, s. 19.

[135] Bülent Tanör, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, 1. Basım, May Yay., İstanbul 1978, s. 92.

[136] "Favre A., "*Less droits constitutionnels et la garantie internationale des droits de I' homme",*La Liberte Du Citoyen En Droit Suısse, Zurich, 1948, p. 339."(den aktaran Tanör, Sosyal Haklar, s. 16.)

[137] "Vergilendirme ile ilgili hükmün… "Sosyal ve iktisadi haklar ve ödevler" arasında yer alması düşünülebilirse de bu takdirde madde, biraz da zorlama ile "*mali güce göre vergilendirmeyi isteme hakkı*" olarak formüle edilmek gerekecektir.", Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 149.

[138] Saban, Vergi Hukuku, s. 19.

[139] "*Vergi ödevinin siyasal hak ve ödevler bölümünde düzenlenmesini de anlamlı kılmamaktadır. Çünkü vergi mükellefi zaten öncelikli olarak kişi-birey düzlemindedir, mükellefiyet sonra gelmektedir. Böylesi bir yaklaşımla vergi ödevinin siyasal ve ödevler bölümünden çıkarılarak kişi hak ve ödevlerinin olduğu bölümde düzenlenmesi çağdaş bir yaklaşım olarak daha doğru olacaktır*." Saban, Vergi Hukuku, s. 24.

şeklinde bağımsız bir ilke olmadığı, bunun yasallık ilkesinin içeriğinde olduğu belirtilmiştir[140]. *Mali güce*[141] göre vergilendirmenin temelinde ise, sosyal devletin ana unsurları yatmaktadır. Mali güce göre vergilendirme yükümlülerin, bireysel ve ekonomik durumları esas alınarak vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir. Anayasa'da, vergilendirmenin mali güce göre yapılması gerektiği ifade edilmesine karşın mali gücün tanımı yapılmamış ve bunun hangi esaslara göre yapılacağı da gösterilmemiştir[142]. Mali gücün bir ilke değil, ölçüt olduğu ifade edilmiştir[143]. Anayasa 73/1, bizi doğrudan bir eşitlik ilkesine götürmez. *Eşitlik*[144] ancak mali güç ile okunabilir[145]. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, mali gücü aynı olanlara aynı vergi yükü, farklı olanlara da farklı vergi yükü uygulanması vergilendirmede eşitliğin göstergeleridir. Anayasa Mahkemesi'nin eşitlik ilkesinin[146] yanısıra; mali güç ölçütü ve eşitlik ilkesini beraber okuyarak verdiği çeşitli kararlar bulunmaktadır[147].

---

[140] Saban, Vergi Hukuku, s. 61.

[141] Kaneti, s. 30; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 52.

[142] "*Kamu maliyesinde kişilerin mali güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Yasa koyucu mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynaklara kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanabilir. Örneğin, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermeye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi…"* Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 53.

[143] Saban, Vergi Hukuku, s. 52.

[144] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 40.

[145] Saban, Vergi Hukuku, s. 52, 53.

[146] AYM, 6.6.1991, E. 1990/35, K. 1991/13. "*Anayasa Mahkemesi'nin pek çok kararında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz."*; (RG: 27.10.1994, 22094).

[147] AYM, 6.7.1995, E. 1994/80, K. 1995/27. *"Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin*

Anayasa Mahkemesi'nin eşitlikle ilgili kararları, bir içtihada dönüşmüştür. Eşitlik veya farklılık, "hukuksal durum"la ölçülür; dil, ırk, cinsiyeti siyasi düşünce, din ve mezhep gibi sebepler farklılığın ölçüsü olamaz[148]. Keyfi olmayanın ölçüsü ise, "haklı neden"dir[149]. Mahkeme kararlarında "haklı neden" eksen kavramdır[150]. Mali güç ölçütü, eşitlik ilkesinin uygulanmasında belirli olduğu gibi, vergilendirmenin hakkın özüne dokunmaması yönünde de bir sınır oluşturmaktadır. Bu nedenle mali güç ölçütü, vergi yükümlüleri bakımından özel bir koruma alanı yaratmaktadır.

Anayasa 73/2'ye göre, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacıdır. Gelirin ve servetin yeniden daha adil bir şekilde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi için mali güce göre vergilendirmeye yönelen önlemlerin daha dikkatli ve sıkça uygulanması, sosyal devlet bakımından bir zorunluluğu gerektirir. Sosyal devletin[151], gelirin ve servetin yeniden dağılımını gerçekleştirme yanında, planlı kalkınmayı sağlama amacı da bulunmaktadır[152].

"malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir." (RG:02.02.1996, 22542)

[148] Billur Yaltı Soydan, "*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak",* **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (MÜMAUM) Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 85.

[149] Yaltı Soydan, Vergi Adaleti, s. 85.

[150] Yaltı Soydan, Vergi Adaleti, s. 87; AYM, 27.06.1995, E. 1994/90, K. 1995/22,"…*kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarına göre, eşitliği bozduğu iddia edilen kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez*.", (RG: 10.08.1995, 22370).

[151] AYM, 24.6.1993, E. 1992/29, K. 1993/23, *"İnsan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içerisinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici, milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk devleti kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan Devlet "Sosyal Hukuk Devleti*"dir. (RG: 23.12.1999, 23915)

[152] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 54; Saban, bu düzenlemenin (73/2) gereksiz olduğunu; sosyal hukuk devletinin, bu kavramları zaten kapsadığını, 73/2'nin olmamasının vergi ödevi konusunda bir eksiklik yaratmayacağını belirtmiştir. Saban, Vergi Hukuku, s. 25.

2. Verginin Yasallığı

Yasallık ilkesi, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır[153]. Anayasa 73/3'ün içeriği, bizi verginin yasallığı ilkesine götürür. Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuksal güvencelere sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan hukuk devleti, "yasallık" ilkesini de bünyesinde barındırmaktadır[154]. "…yasallık ilkesi, bir yandan vergilerin genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını, öte yandan da bireysel, sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içerir"[155].

Devlet karşısında güçsüz olan bireyler için hukuksal bir güvence olan verginin yasayla düzenlenmesi, içerik yönünden de hukuka uygunluğu gerektirir[156]. Keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi amacını taşıyan yasallık ilkesi, bazı zorunlulukları beraberinde getirir. Öncelikle, vergi yasasının parlamentonun (meclisin) şekli ve maddi bakımdan bir tasarrufunun olması gerekir. Bir vergi ancak yasayla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu nedenle yasama organı tarafından hazırlanan vergi kanunları, vergilendirmeye ilişkin temel unsurları içermek zorundadır. Verginin belirgin olması için, bunların dikkate alınması gerekir[157].

Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için, konu, matrah, oran, tarh, tahakkuk, zamanaşımı gibi verginin kurucu öğelerinin belirlenmiş olması gerekir[158]. Söz konusu kurucu unsurları

---

[153] Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 7.
[154] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2000, s. 29.
[155] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 40.
[156] Mehmet Akad / Abdullah Dinçkol, **1982 Anayasası (Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları**, Alkım Yayınları, İstanbul 1998, s. 355.
[157] Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayınları, İstanbul 1998, s. 14.
[158] AYM, 16.01.2003, E. 2001/36, K. 2003/3, "*Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının şeklinin yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve*

içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda vergi yasası olsa bile, maddi anlamda vergi yasası olamayacağı söylenmiştir[159].

Anayasa'nın 73/4 hükmüne göre, Bakanlar Kurulu'na, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi tanınarak, vergilendirme konusunda istisnai bir yetki tanınmıştır.

Acaba Bakanlar Kurulu bu yetkisini hangi düzenleyici işlemle yapacaktır? Bakanlar Kurulu'nun bu yetkiyi nasıl kullanacağı hakkında, ilgili maddede herhangi bir açıklık bulunmamaktadır. Bu durum öğretide farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Duran, bu yetkinin özel yetki kanunun gerektirmemesi, belli bir süre ile sınırlı olmaması ve TBMM'ye sunulma zorunluluğu bulunmaması nedeniyle, Anayasa 73/4 hükmünce yapılacak düzenleyici işlemleri "tüzük" rejimine yani, Danıştay'ın incelemesinden geçirilerek yapılması gerektiğini savunmuştur[160]. Teziç, ilgili madde hükmünü, anayasal yetki devri olarak öngörmüştür[161]. Tanör/Yüzbaşıoğlu, Bakanlar Kurulu'nun yapacağı işlemleri "fonksiyonel bakımdan yürütmenin düzenleyici işlemleri" olarak nitelendirmişlerdir[162]. Güneş ise, Bakanlar Kurulu'nun düzenleme yetkisini kanun hükmünde kararnamelerle kullanılmasının yerinde olacağını ifade etmiştir[163].

Bakanlar Kurulu'nun Anayasa 73/4'teki yetkisini, Anayasa'da öngörülen sınırlara uygun olmak koşuluyla istediği işlem şekliyle kullanabilmektedir[164]. Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetkinin sınırları ilgili maddede belirtilmiştir. Bunlar muaflık, istisna, indirimler ve oranlardır. Yani Bakanlar Kurulu'nun değişiklik yapma yetkisi, verginin temel öğeleri olan vergiyi doğuran olay, matrah, tarh,

---

aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir." (RG: 21.11.2003, 25296)

[159] Saban, Vergi Hukuku, s. 48.

[160] Lûtfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İÜHF Yayınları, İstanbul 1982, s. 478.

[161] Teziç, s. 15.

[162] Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 348.

[163] Güneş, Verginin Yasallığı, s. 159.

[164] Kırbaş, s. 47.

tahakkuk, zamanaşımı ve cezalar konusunda olmayacaktır. Bakanlar Kurulu söz konusu yetkisini, kanunda gösterilen aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde gerçekleştirecek ve bu sınırlar yasa ile belirtilmiş olacaktır. Bu oranın sıfıra kadar indirebilmesi yetkisi verilmemelidir. Çünkü bu durum, verginin kaldırılması anlamına gelmektedir ki bu da verginin yasallığı ilkesine aykırılık yaratmış olur. Vergi oranının sıfıra indirilmesi durumunda, o vergi kaldırılmış sayılmaktadır. Aynı yönde Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bir karar bulunmaktadır[165].

Günün ekonomik koşullarına uyum sağlamak amacıyla ve gereksinimleri karşılamakta çabuklaşmak için Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetki verilmiştir[166]. Bu uygulama, verginin yasallığı ilkesine bir ayrıklık oluşturmasına karşın, dayanağını Anayasa'dan alarak uygulanmaktadır.

Anayasa sistematiği itibariyle değerlendirildiğinde vergi ödevinin, yükümlüler için pozitif bir koruma sağlamadığı, aksine karşılıksız borç yükleyen düzenleme olduğu görülür. Çünkü katılma hakları grubunda yer alan vergi ödevi, yükümlünün devletten bir edimde bulunmasını isteme hakkını tanımamaktadır. Maddi bir yükümlülük olan vergi borcunu yerine getiren yükümlü, bunu bir karşılık beklemeden yapmak zorundadır. Söz konusu olumsuzluğa karşın ilgili maddenin içeriği, yükümlülere hukuksal koruma sağlamaktadır. Öncelikle vergilendirmenin yasallık ilkesi çerçevesinde yapılması, başlıca güvencedir. Anayasa tarafından güvencelenen ilkeye göre, yasama dışında hiçbir organ vergi koymaya yetkili değildir. Maddenin içeriğinden çıkarılan bir diğer koruyucu hüküm, vergilendirmenin mali güce göre yapılacağıdır. Mali güç ölçütü, çok gelir elde eden yükümlüler ile az gelir elde eden yükümlüler arasında ödeme dengesi kurarak, eşitlik ilkesinin gerçekleşmesine yardımcı olur. Anayasa 73/4'teki Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin, çok yüksek tutulması veya sıfıra kadar indirilmesi durumunda, yasallık ilkesinin sağladığı güvenlik ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle söz konusu

---

[165] AYM, 19.3.1987, E.1986/5, K.1987/7, *"....(sıfır) oran bir konuda verginin alınmaması anlamındadır...Bakanlar Kurulu'na nihai vergilemede sıfır oranın kullanılması konusunda takdir yetkisi verilmesi ile bazı gelir gruplarının Bakanlar Kurulu kararı ile vergilendirilmemesi, yeni sıfır oran uygulaması ile dolaylı olarak vergiden müstesna tutulması olanağı yaratılmıştır.Bakanlar Kurulu'na verilen vergi oranını sıfıra indirme yetkisi Anayasa'nın "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla değiştirilir veya kaldırılır." hükmüne aykırı bulunmaktadır.* (RG: 12.11.1987, 19632).

[166] Kaneti, s. 35.

yetkinin kullanımının sınırları yasayla çok dikkatli bir şekilde belirlenmelidir. Aksi durumda, kişilerin sahip olduğu hukuksal korumanın varlığından söz edilemez.

C. Hak Arama Özgürlüğü

Hak arama özgürlüğü, pozitif hukuk düzeninin bireylere tanımış olduğu hakların "önkoşulu"dur[167].

Hak arama özgürlüğü ve başvuru yolları hakkında en kapsamlı madde, Anayasa'nın 40. maddesidir: *"Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.*

(Ek fıkra: 03/10/2001 - 4709 S.K./16. md.) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.

Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır."

Bu maddede yer alan "yetkili makam" ifadesi son derece geniş bir açılım sunmaktadır[168]. Yetkili makamlara başvuru yolu, üç sütun üzerine kurulmuştur. Bunlar yönetsel, siyasal ve yargısal başvuru yollarıdır.

1. Yönetsel Başvuru

Yönetsel başvuru; bireylerin idari makamlara dilek, şikâyet ve itirazlarını bildirmesidir. Söz konusu başvurular, kararı alan kuruma yapılabileceği gibi, onun bir üstünde yer alan makama da yapılabilir[169]. Yasama organı ve yönetsel makamlara başvuruyu olanaklı kılan hak arama yöntem ve aracı *dilekçe hakkı*dır. Dilekçe hakkı 1982 Anayasası'nın 74. maddesinde[170], şu şekilde düzenlenmiştir: "*Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili*

[167] İbrahim Ö. Kaboğlu, **Dayanışma Hakları**, TODAİE İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi Yay., Ankara 1996, s. 82.
[168] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s. 180, 181.
[169] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s. 181.
[170] Kanun No: 4709, 03.10.2001 (RG: 17.10.2001, 24556 mükerrer).

başvurmaların sonucu, gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir." Sözü edilen maddede idari ve siyasi başvurular birlikte düzenlenmiştir. Maddede 2001 değişiklikleriyle eklenen, "*gecikmeksizin*" yazılı olarak bildirilmesi ifadesi, uygulamadaki keyfiliği ve savsaklamaların önüne geçmek amacıyla yapılmış olumlu bir gelişmedir[171]. Yönetilenlerin devlet faaliyetleri karşısındaki edilgen konumunu etkin duruma dönüştürme aracı olan bu hak, Anayasa yapıcıların öncelikli sırada gördükleri bir hukuksal koruma yoludur. Dilekçe hakkı, halkın "siyasa belirleme süreci"ne olan katkı ve katılımı nedeniyle bir siyasi hak olarak düşünülmüştür[172].

Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un[173] 1. maddesinde, yapılan değişiklikle[174] (önceden sadece vatandaşların yararlandığı) sözü edilen haktan artık Türkiye'de ikâmet eden yabancılar da karşılılık esasına dayanarak yararlanabileceklerdir. Adı geçen Kanun'da yapılan yeni düzenleme, vergi yükümlüleri bakımından bir değişiklik yaratmamıştır. Çünkü vatandaş olmayıp vergi yükümlüsü sıfatını taşıyanlar, her türlü başvuru hakkından yararlanabilmektedirler. Böylece yabancı olan vergi yükümlüleri, dilekçe hakkından da faydalanabilmektedir. VUK, *vergi yükümlüsü* sıfatını esas aldığından yükümlünün uyruğu, yargısal veya idari yollara başvurabilme hakkına bir engel değildir.

Ayrıca, İYUK'un 10. maddesinin 1. bendinde ilgililerin, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilecekleri hükmü yer almıştır. İYUK'taki hüküm, Anayasa'nın ilgili maddeleriyle bir paralellik ve uyum göstermektedir. Vergi yükümlüleri, anayasal ve yasal düzenlemelerden yararlanarak vergi idaresinin her türlü işlem ve eylemlerine karşı hak arama özgürlüğünü sonuna kadar kullanabilmektedirler.

2. Siyasal Başvuru

[171] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s. 181.
[172] Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi**, Say Yayınları, İstanbul 1982, s. 182.
[173] Kanun No: 3071, 01.11.1984 (RG: 10.11.1984, 18571).
[174] Kanun No: 4778, 02.01.2003 (RG: 11.01.2003, 24990).

Siyasal başvuru, yasama organına yapılan başvurudur. Bunun yolu ve yöntemi, Anayasa ile ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Hükümet, yasama organına karşı sorumludur. Yasama organı, idareyi dolaylı olarak hükümet veya bakan aracılığıyla denetler[175].

Siyasal başvuru, AY. m. 74'te "Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar, kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve *Türkiye Büyük Millet Meclisine* yazı ile başvurma hakkına sahiptir.*"* şeklinde dilekçe hakkının kapsamında düzenlenmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisine (TBMM) yapılan başvuruları inceleyen bir Dilekçe Komisyonu bulunmaktadır. Dilekçe Komisyonu'nda, inceleme ve karar bağlama ile ilgili esas ve usuller TBMM İçtüzüğü[176] ile düzenlenmiştir.

Vergi yükümlüleri de, söz konusu yolu kullanarak vergilendirmeden kaynaklı dilek ve şikâyetlerini dilekçeyle, TBMM'ye iletebilirler. Yönetsel başvuru yollarından biri olan siyasal başvuru, diğer yöntemlere göre çok etkili olmasa da, kişiler için bir güvence mekanizmasıdır.

3. Yargısal Başvuru

Yargısal başvuru, temel hak ve özgürlüklerin korunmasında önemli bir güvence mekanizmasıdır. Hak arama özgürlüğü, klasik anlamıyla yargı mercileri önünde kullanılır[177].

1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 8. maddesinde, "*Herkesin Anayasa ya da yasayla tanınmış temel haklarını çiğneyen eylemlere karşı yetkili ulusal mahkemeler eliyle etkin bir yargı yoluna başvurma hakkı vardır*." denmektedir.

---

[175] A. Şeref Gözübüyük / Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt: I, Turhan Kitabevi, Ankara 1998, s. 742.
[176] RG: 13.04.1973, 14506.
[177] İbrahim Ö. Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2005, s. 231.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 13. maddesi sözleşmedeki hak ve özgürlükleri ihlâl edilen kişilerin ulusal makamlara başvuru hakkını düzenlemektedir. "Etkili Başvuru Hakkı" (right to an effective remedy) başlığı altındaki madde, "*Bu sözleşmede düzenlenen hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, ihlali resmi sıfatla hareket eden kişiler tarafından işlenmiş olmasına bakılmaksızın, ulusal bir makam önünde etkili bir başvuru hakkına sahiptir"* şeklinde düzenlenmiştir.

1982 Anayasası'nda (m. 36) hak arama özgürlüğü, *"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz."* biçiminde formüle edilmiştir.

2001 Anayasa değişikliğiyle ilave edilen *adil yargılanma* terimi, Anayasal bir terim haline gelmiştir[178]. Demokratik ve özgür bir toplumda, insan haklarını ilgilendiren hiç bir işlem ve eylem, yargısal denetim dışında tutulamaz[179].

Mahkemeler, hak arama özgürlüğünün ulusal düzeyde kurumsal mekanizmalarıdır. Vergi idaresinin gerçekleştirdiği her türlü eylem ve işlem, yargı organlarınca denetlenebilmektedir. Dolayısıyla denetime konu olan işlemlerin alanı, ne kadar geniş tutulursa, yönetsel işlem ve eylemleri hukuksallaştırma başarısı o kadar artar. Yargı denetimi dışında tutulan konuların sayıca fazlalığı, hukuk devletini zayıflatır. Gerek anayasal, gerekse yasal düzeyde yargısal denetimi kısıtlayan düzenlemelerin varlığı, demokratik hukuk devletini de tartışılır duruma sokmaktadır[180].

Kamu gücü tasarrufları karşısında bireyin hak ve özgürlüklerinin korunması, açık toplum ve şeffaf yönetim sorunudur. Hukuk devletinde asıl olan, yönetimin

---

[178] Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları ve Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınevi, İstanbul 2002, s. 3.
[179] Kaboğlu, Anayasa Hukuku, s. 232.
[180] Turan Yıldırım, "*1982 Anayasası'na Göre Cumhurbaşkanı*" **10. Yıl Armağanı**, MÜHF Yayınları İstanbul 1993, s.108; Metin Günday, "*1982 Anayasası'na Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları*" **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap**, İdari Yargı, Danıştay Yay., Ankara 1990, s. 140.

açıklığı veya şeffaflığıdır. Şeffaf yönetim, kamusal karar mekanizmalarına "güvenirliği, inanılırlığı, işlemlerinde ve işleyişinde objektifliği, dürüstlüğü ve adilliği, isabeti, kararlılığı, ekonomiyi ve etkinliği"[181] sağlayıcı bir yöntemdir.

Bireyler ancak şeffaf bir yönetimin varlığı durumunda, hak arama özgürlüğünü gerçekleştirebilirler. Hak arama özgürlüğü, kişilerin bilerek hareket edebildiği ve bilgi niteliğindeki verilere, donanıma sahip olabildiği sürece bir anlam ve hüküm ifade edebilmektedir[182].

Hak arama özgürlüğü, hukuk devletinin kişilere tanımış olduğu önemli bir haktır. Başvuru hakkının güvence özelliği, onun etkili olmasıyla doğru orantılıdır[183]. Bu hak, vergi yükümlü ve sorumluları bakımından da etkin ve etkili bir hukuksal koruma yöntemidir. Vergi idaresinin hukuk dışı işlemleri karşında, yükümlüye çeşitli olanaklar tanınır. Kişi, yönetsel veya yargısal yollara başvurarak, işlemin düzeltilmesini veya kaldırılmasını sağlayabilir. Kişinin sahip olduğu hak, salt ulusal düzeyde kalmamakta; gerektiğinde birey bunu uluslararası kurumsal mekanizmalara başvurarak da gerçekleştirebilir. Anayasa'da tanınmış olan hak ve özgürlüklerin zedelenmesi tehlikesi karşısında, hak arama özgürlüğü kişilere önemli bir hukuksal koruma sağlamaktadır.

II. KURALLAR DÜZEYİNDE

A. Vergi İdaresine Başvuru: İdareden Hukuksal Koruma Talebi

1. İstitaf

İstitaf, bir dilek ve temenni niteliğindeki bir başvuru yoludur. Bu başvuru yolu, subjektif bir hakka, menfaate ve hukuksal bir esasa dayanmadığı için hukuksal anlam ve değeri bulunmamaktadır. Siyasal ve sosyal bakımdan ne kadar güvenli

[181] Sait Güran, *"Yönetimde Açıklık"*, **İHİD, Sarıca'ya Armağan**, Yıl: 3, Sayı:1-3, 1982, s. 105.
[182] Sait Güran, "*Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 9, Ankara 1993, s. 29.
[183] Kaboğlu, Anayasa Hukuku, s. 232.

olursa olsun, hukuksal bir sonuç doğurmaz. İstitaf yolunda, idarenin cevap vermek zorunluluğu bulunmamaktadır[184].

Vergi yükümlüleri istitaf yolunu kullanarak isteklerini vergi dairelerine veya daha üst makamlara iletebilirler. Vergi idaresinin yaptığı tarh işleminin miktarında bir hata varsa ve yükümlü bu hatanın düzeltilmesini isteme hakkını idari ve yargısal süreler içinde kullanamamasına karşın (yani hakkın kullanımı zamanaşımına uğramışsa), yine de dilekçe ile hatanın düzeltilmesini vergi dairesinden talep etmesi istitaf yolu ile başvuruya örnek verilebilir. Burada vergi idaresinin yükümlüye yanıt verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2. Doğrudan Doğruya Başvuru

Tasarrufu veya idari eylemi gerçekleştiren makama yapılan başvuru yoludur. İlgili makamdan karar veya eylemi geri alması veya içeriğini değiştirmesi veya icrasını ertelemesi istenebilir. Bu başvuru, doğrudan doğruya karar veren veya eylemi gerçekleştiren makama yapıldığından istitaf yoluna çok benzemektedir. Doğrudan doğruya başvuruda, idarenin cevap verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Belli bir süre içinde cevap verilmemesi zımni red sayılır ve yargısal yollara başvuruya yol açar[185].

Vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemlere (tarh, tebliğ, tahsil) karşı, doğrudan işlemi yapan mercie başvuru olanaklıdır.

3. Şikâyet Yolu

Her kamu kuruluşu içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir kademeleşme, başka bir ifadeyle bir sıra düzen bulunmaktadır. Bir kuruluşta, kamu görevlilerinin alt-üst olarak örgütlenmesine hiyerarşi denilmektedir[186]. Kararı veren ya da idari eylemi gerçekleştiren görevlinin veya makamı üst kademesine ve

[184] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: III, 3. Baskı, Marifet Basımevi, İstanbul 1952, s. 1816.
[185] Onar, Cilt: III, s. 1815, 1816.
[186] Gözübüyük / Tan, Cilt: I, s. 732.

hizmetin hiyerarşik bakımdan en üst makamına yapılan başvuru yoluna şikâyet yolu denir[187].

Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesindeki şikâyet yolu, idari denetim ilkeleri çerçevesinde hiyerarşik denetime karşılık gelmektedir. Vergilendirme alanında şikâyet mercii Maliye Bakanlığı; il özel idare vergileri için valilik ve belediye vergileri için belediye başkanlığı şikâyet merciidir (VUK m. 124/2). Vergi yükümlüleri, özellikle hata düzelteme yolunda, Maliye Bakanlığı'na başvurarak şikâyet yolunu kullanmaktadırlar.

B. Yargıya Başvuru: Yargıdan Hukuksal Koruma Talebi

Temel hak ve özgürlüklerin, Anayasalarda güvence mekanizmalarıyla beraber düzenlenmesi yeterli olmamakta; bunun yanında kişilere yargısal başvuru yollarını tanımak gerekmektedir[188]. Hukuk devletinin güvence ölçütlerinden biri olan yargısal denetimin kendisinden beklenen işlevi eksiksiz gerçekleştirebilmesi için idari işlem ve eylemlerin yasalara uygunluk; yasaların da anayasaya uygunluk denetiminin yerine getirilmesi gerekir[189].

Vergilendirme alanında hukuksal güvenliğin sağlanabilmesi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalelerin önlenmesi; vergi yasalarının Anayasa Mahkemesi'nde ve aynı zamanda vergi idaresinin işlem ve eylemlerinin vergi mahkemelerinde denetlenmesine bağlıdır.

I. Vergi Yargısı

a. Vergi Mahkemeleri

İdarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi ile ilgili temel kurallar Anayasa'nın 125. ve İYUK'un 2. maddesinde düzenlenmiştir.

---

[187] Onar, Cilt: III, s. 1816.
[188] Kaboğlu, Anayasa Hukuku, s. 231.
[189] Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s. 143.

Anayasa'nın *yargı yolu* kenar başlıklı 125. maddesinde, "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır… 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…*" hükmü yer almaktadır.

İYUK m. 2/2, *"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.*" hükmü düzenlenmiştir.

Vergi yargısının temel işlevi, bir yandan devlet karşısında bireyi korumak, diğer yandan, devletin yasa uyarınca doğan alacağına tam anlamıyla kavuşmasını sağlamaktır[190]. Vergi yargıcı önüne gelen bir davada hukuksal arındırma[191] yaparken hangi yetkilere sahip olduğu, neleri, hangi ölçüde ele alabileceği denetimin derinliğine ve yaygınlığına[192] ilişkin bir sorundur.

Yönetimin "takdir yetkisi"ne sahip olduğu alanda yargıç "en az" ya da "daraltılmış" denetimle yetinmek zorundadır[193]. "İdare mahkemesi yargıcı yerindelik yargıcı değil, yasallık yargıcıdır; takdir yetkisinin icrasını değil, idari faaliyetin yasallığını denetler. Eğer idarenin seçimini denetlerse, yasaya saygı sağlamakla görevli yargıç rolünü bırakmış ve kendisini hiyerarşik amir durumuna koymuş olur."[194]. Takdir yetkisi, idareye sınırsız ve keyfi davranma özgürlüğü veren bir yetki olarak düşünülememelidir.

aa. Davanın Tarafları

[190] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 19.
[191] Hukuksal arındırma, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin yani her türlü etkinliğinin yargı süzgecinden geçirilerek ayıklanması ve sistem dışına çıkartılmasıdır.
[192] Kaboğlu, Özgürlükler Hukuku, s. 93.
[193] Lütfi Duran, **Türkiye Yönetiminde Karmaşa**, Çağdaş Yay, İstanbul 1988, s. 230.
[194] George Vedel, Droit Administratif, 1973, s. 317'(den aktaran Nuri Alan, "*Türk İdari Yargısında, Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi*", **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Yay., Ankara 1982, s. 33).

Dava, bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlâl edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir istemde bulunulan kimsenin, mahkememden hukuksal korunma istemesidir[195]. BİMİMVMKGHK ve İYUK'ta, "vergi davası"nın tanımı yapılmadığı gibi, ayrı bir bölüm olarak düzenlenmemiştir. BİMİMVMKGHK'un 13/b bendinde, "vergi uyuşmazlığı" kavramının "vergi davası" anlamını taşıdığı belirtilmiştir.

Vergi davalarında "davacı" ve "davalı" olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Vergi davalarında "davalı" kural olarak, davaya konu olan işlemi yapan ya da kararı alan "idare"dir. VUK madde 377'ye göre, yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi idaresi ise, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilir. Vergi davalarında devleti, vergi dairesi müdürleri temsil eder.

Vergi sorumlularının, yükümlü ile birlikte veya onun yerine geçerek dava açabilme hakkı var mıdır? VUK, bu yasada kullanılan yükümlü deyiminin sorumluları da kapsadığını açık olarak belirttiğinden yükümlülere tanınan hak ve yetkilerin sorumlular için de geçerli olmasının düşünülebileceği ancak bu konu hakkında açık bir yasa hükmü bulunmadığı gibi, yerleşik içtihatların da sorumluların bu gibi haklardan yararlanamayacağı belirtilmiştir[196].

bb. Davanın Konusu

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi resim ve harçların, gümrük vergilerinin, yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıklar vergi davasına konu olmaktadır[197].

---

[195] Baki Kuru / Ramazan Arslan / Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 16. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s. 257.

[196] *"Vergi mahkemelerinin kurulmasından önceki devrede ise yükümlüler bu durumlarda İtiraz Komisyonlarına itirazda bulunup bulunamayacağı konusunda yüksek mahkemenin çelişik kararları bulunmaktadır."* Öncel, s. 53.

[197] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 189.

Vergi davasının açılabilmesi için belirli koşulların yerine getirilmiş olması gerekir. VUK'un 378. maddesine göre, vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

Vergi davasının açılabilmesi için, vergi dairesinin kesin ve yürütülebilir nitelikteki yazılı bir işleminin olması gerekir[198]. Kesin ve yürütülebilir işlem, kamu gücü ve yetkisinin; üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuksal sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemlerdir[199].

Vergi idaresi, vergilendirme işlemini tarhla başlatır, tahsil ile devam ettirir. Bu sürede gerçekleştirilen her idari işlem, vergi davasına konu olabilir. Ancak vergi mahkemelerinde açılacak davaları sadece tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ulaşmış işlemler olarak sınırlamak doğru değildir[200]. Çünkü vergilendirme işleminin önünde veya arkasında öyle işlemler bulunmaktadır ki, bunlar tarh işlemi olmasa bile yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyebilir[201].

---

[198] Danıştay On Birinci dairesi, 10.10.2000, E. 1999/1034, K. 2000/3748, *"1995, 1996 ve 1997 yılı işlemleri incelenen davacı adına inceleme raporunda tarhı önerilen kusur cezalı katma değer vergisi için tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmaması üzerine inceleme raporu ve tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı ile tarhı önerilen vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle açılan dava henüz cezalı tarhiyata ilişkin ihbarname tebliğ edilmediği için ve ortada dava konusu olabileceği icrai nitelikte bir işlem olmadığı gerekçesiyle temyiz istemini reddine…"*, **DD**, Yıl: 33, Sayı: 105, 2003, s. 599, 600.

[199] Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları No: 51, Ankara 1990, s. 119.

[200] Danıştay On Birinci Dairesi, 28.05.1996, E. 1996/1175, K. 1996/2221, *"Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi, hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş bulunmasına, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirmesine, diğer bir ifadeyle, idare edilenlerin hukukunu herhangi bir şekilde etkilemesine bağlıdır.*
Diğer taraftan vergi mahkemelerinde açılacak davaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil safhasına ulaşmış işlemler olarak sınırlamak da mümkün değildir. İdarenin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icrai işlemlerin idari davaya konu edilmelerine engel yoktur." **DD**, Yıl: 27, S: 92, 1997, s. 844, 846.

[201] Danıştay Onucu Dairesi, 13.11.2000, E. 1998/1403, K. 2000/5627, *"...Bir vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili davanın, vergi ile ilgili uyuşmazlığın gerek usul ekonomisi gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin, uygulamada ortaya çıkacak sakıncalar nedeniyle vergi mahkemesinde çözülmesi gerektiği…",* **DD**, Yıl: 33, Sayı: 105, 2003, s. 575, 576; Danıştay On Birinci Dairesi, 21.11.1997, E. 1996/5978, K. 1997/4181, "*…Yükümlülüğün tesisine ilişkin işlemlerin tek başına dava konusu olamayacağı…*", **DD**, Yıl: 28, Sayı: 96, 1998, s. 661.

Vergi davasının konusunu oluşturan işlemlerden[202] başlıcaları ikmalen, re'sen ve idare tarafından yapılan tarhiyat sonucu ek vergi tarh edilmesidir. Tarh işlemi taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu (lazımülicra) işlem niteliğiyle bir asli işlem görünümündedir[203]. Buna karşılık matrah saptanması, yoklama, arama, vergi incelemesi gibi işlemler asli olmayıp, nihai işlemi oluşturan tarh açısından hazırlayıcı işlemler niteliğindedir[204]. Yükümlü yönünden dava hakkının doğabilmesi için, beyan dışı herhangi bir matrah veya matrah farkı üzerinden ek tarhiyat yapılması ve yükümlüye tebliğ edilmesi gerekir. Tarhiyatın, re'sen veya idarece yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır. İhbarnamenin tebliği ile dava açma hakkı doğar. Bu prosedür VUK'un 29. maddesine göre ikmalen, 30. maddesine göre re'sen ve mükerrer 30. maddesine göre idarece yapılan tarhiyatların tümü için geçerlidir.

Yükümlünün kendi beyanı üzerine yaptığı tarhiyata karşı dava açması mümkün değildir. Ancak işlemde, "vergi hatası" veya "ihtirazi kayıtla yapılan beyan" (İYUK m. 27/3) varsa, yükümlünün dava hakkı bulunmaktadır.

Dava konusu yapılacak bir diğer işlem, vergi idaresince ceza kesilmesidir. Ceza kesme işlemleri, vergi suçlarından dolayı yargılanmaları ceza mahkemelerinin

---

[202] "*Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi" adlı çalışmada, vergi yargısının etkinliği her yönüyle araştırılmıştır. Konumuzla ilgili olarak, vergi davasına en çok konu olan işlemler şunlardır[202]: Tarhiyatın terkini (en fazla), ödenen verginin iadesi, ödeme emri (ikinci sırada), cezanın kaldırılması, KDV iadesini geri alma, işgal harcı, gecikme faizinin kaldırılması, harç katılım bedeli, faturanın iptali, ihbarnamenin iptali, ihtirazi kayıtla verilen beyanname, haciz, ihtiyati haciz, teminat mektubunun paraya çevrilmesi, belediye meclis kararının iptali, ilan ve reklam vergisi, arsa birim fiyatının tespiti ve yürürlükten kaldırılan işyeri kapatma cezasıdır*."; Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 73.

Maliye Bakanlığı için gerçekleştirilen bir çalışmada ise, yargıya taşınan uyuşmazlıkların hangi konulardan oluştuğu ve bunların toplam uyuşmazlıklar içindeki oranı saptamıştır. Yargıya intikal eden uyuşmazlıklar içinde birinci sırada (%32,3) takdir komisyonu kararları gelmektedir. Bunu vergi denetmenle yazılan vergi inceleme raporları (%17), yaygın yoğun vergi denetimi ile ilgili tutanaklar (%9) ve Bakanlıkça yayımlanan genel tebliğler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar (%7) izlemektedir. İlk dört uyuşmazlık nedeni, toplam uyuşmazlıkların %65'ine karşılık gelmektedir. Bunu gelirler kontrolü raporu, işyeri kapatma, hesap uzmanı raporu, ödeme emri, vergi dairesi raporu, tahakkuk fişi, usulsüz yapılan tebliğler, Maliye müfettişi raporu, ikmalen tarh, ithirazi kayıtla verilen beyanname, ilana dayalı tebliğler, haciz, re'sen tarh ve red yazısı gelmektedir; Nazmi Karyağdı, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yay. No: 51, http:// www. maliye.gov.tr./kalite/kitap/bölüm 3_k pdf., s. 286, 287, Erişim Tarihi:20.05.2006

[203] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 89; "Vergi konusunda yürütülmesi zorunlu işlem olması nedeniyle ihbarname, ödeme emri, tahakkuk fişi, verginin kaynakta kesilmesi ya da düzeltme ve şikâyet başvurularının reddine ilişkin işlemler davaya konu edilebilir"; Danıştay On Birinci Dairesi, 21.11.1997, E. 1996/5978, K. 1997/4181, *"...Düzeltme ve şikayet yolu ile dava açabilmek için 213 sayılı yasada öngörülen anlamda bir vergi hatası bulunması ve dava açma süresinin geçmiş olması gerekir..."* **DD**, Yıl: 28, Sayı: 96, 1998, s. 661.

[204] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 90.

görevi dışında kalan, VUK'un 365. maddesiyle verilen yetkiye dayanılarak vergi idareleri tarafından uygulanan ve VUK'un 366. maddesinde gösterilen ceza ihbarnamesi ile ilgilisine duyurulan işlemlerdir.

Danıştay'da ve idare mahkemelerinde idari davaların açılması, dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz (İYUK 27/1). Tarafların istemiyle, yürütmenin durdurulmasına ilişkin koşulların gerçekleşmesi halinde mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verir[205]. Vergi davasının açılması ile vergilendirmeye ilişkin işlemler, henüz tahsil aşamasına gelmemişse kendiliğinden durur, verginin tahakkuk ve tahsili dava sonuna kadar ertelenir (İYUK 27/3). Vergi uyuşmazlıklarında, davanın açılmasının tahsilatı durdurmasının üç istisnası bulunmaktadır (İYUK 27/3). İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin uyuşmazlıklarda, AATUHK'un uygulanmasından doğan tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda, dava dosyasının işlemden kaldırılması halinde, tahsilat işlemleri kendiliğinden durmaz. Yukarıda sayılan haller için, yükümlünün ayrıca yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekir.

Yürütmenin durdurulmasını istemek için yasada sayılı koşulların bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu konuda davacı tarafından ileri sürülen bir talep olmalıdır. Mahkeme talep olmadan idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar veremez. İstek dava dilekçesinde ya da sonradan verilecek ek dilekçede yapılabilir. Söz konusu işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması gerekir. Son iki koşul İYUK m. 27/2'de idari yargı yerlerince yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar verilebilmesi için öngörülmüştür. İdari yargı yerinin bu kararı verebilmesi için bu iki koşulun birlikte uygulanması gerekmektedir. Mahkeme, yürütmenin durdurulmasına, idarenin savunmasıyla beraber vereceği ara kararına cevap alınıncaya kadar veya başka bilgi ve belgeye gerek kalmamakta ise, dava sonuna kadar karar verebilir[206].

---

[205] Yusuf Karagül, *"Vergi Mahkemelerinde Yürütmeyi Durdurma İsteminde Bulunmayı Gerektiren Davalar, Şartları ve Sonuçları"*, **Yaklaşım**, Yıl: 11, S: 128, Ağustos 2003, s. 202 vd.
[206] Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 1995, s. 670.

Yürütmenin durdurulması talebine karşı her iki tarafa da itiraz hakkı tanınmıştır. İstemin kabulü hakkındaki karara karşı davalı idare; red kararına karşı ise, davacı itiraz edebilir İtiraz, dilekçe ile yapılır ve süre, bu kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gündür. Yetkili merci, itirazı yedi gün içinde karara bağlar. Bu karar kesindir, bir başka itiraza veya kanun yoluna konu edilemez (İYUK 27/6).

Yürütmenin durdurulması kurumu, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını ve adil bir dengenin sağlanmasını gerçekleştiren en hızlı ve etkili bir yöntemdir[207]. Yürütmenin durdurulması kararlarının işlevi, ilerde verilebilecek olan bir iptal kararının etkisini yitirmesini veya tamamen etkisiz hale gelmesini önlemektir. Bu nedenle yürütmenin durdurulması, iptal davalarına anlam ve içerik yükleyen ve etkili bir yargı denetimi sağlayan hukuksal araçtır[208]. Bu kararlar, bireylerin kısa sürede haklarına kavuşmalarında bir umut ve güçlü bir hukuksal dayanaktır[209]. Vergi davalarından çok, idare mahkemeleri ve Danıştay'da görülen davalarda, sözkonusu mekanizma, kişiler için büyük bir önem taşımaktadır.

cc. Davanın Sonuçları

Yargılama sonunda dava sonucu yükümlü lehine sonuçlanmışsa, vergi dairesinin işlemi iptal edilir ve tarhiyatın terkini, ödenmiş olan verginin iadesi, haciz vs. işlemlerin kaldırılması yolunda hüküm verilir. Takdir ve tadilat komisyonları kararlarına[210] karşı vergi dairesince açılan davanın kabulü halinde ise, komisyonlarca yapılan değerleme geçersiz hale gelir.

---

[207] Zehredin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 1. Basım, Alfa Yay., İstanbul 1994, s. 27.

[208] Metin Günday, *"İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması",* **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Danıştay Yayın Bürosu Yay. No: 59, Ankara 11-12 Mayıs 2000, s. 14.

[209] Kazım Yenice, *"Hak Arama Özgürlüğü ve Danıştay"*, **DD**, Yıl: 10, Sayı: 38-39, 1980, s. 15.

[210] Takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmak, vergi dairesi ve yükümlüler bakımından farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Bu farklılığı açıklamak için zincir işlem kuramına değinmek gerekmektedir. Zincir işlem kuramı, "belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlem" olarak tanımlanmıştır. Zinciri oluşturan halka işlemin amacının nihai işlemden ibaret olduğu, halka işlemler hakkında dava açılamayacağı, bu konudaki hukuka aykırılık iddialarının ancak nihai işleme karşı açılacak iptal davasıyla birlikte ileri sürülmesi olanaklıdır (Erkut, a.g.e, s. 122, 123). Bu nedenle takdir komisyonu kararına karşı vergi dairesi dava açabilirken (ayrılabilir işlem kuramına göre, takdir komisyonu kararı olan halka ayrılabilir işlemdir ve iptal davası açılabilir), bu komisyonun kararına göre vergi idaresinin tarh işlemine (tarh işlemi bir zincir işlemdir) karşı yükümlü dava açabilecektir (Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 50).

Dava yükümlü aleyhine sonuçlandığında, tarh edilen vergi tahakkuk edeceğinden ödeme aşamasına gelmiş olur. VUK'un 112. maddesine göre, tahsili durdurulan vergilerde taksit süreleri gelmiş olanlar, mahkeme kararına göre hesaplanan vergi borcunun ihbarname ile tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde ödenir.

Vergi mahkemeleri, vergi dairelerince yapılan tarhiyat ve kesilen cezalarla takdir komisyonlarının kararlarında yer alan matrahları değiştirebileceğinden[211], bu gibi durumlarda vergi dairelerinin hesaplamaları mahkeme kararına göre yapılacaktır. Davacının kısmen haklı çıkması halinde ise tarh, ceza kesme veya takdir komisyonu kararının tamamen iptali yerine kısmen iptali söz konusu olacak ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesisi etmeden mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları yükümlüye bildirmekle yetinecektir[212].

Vergi mahkemeleri, önüne gelen bir uyuşmazlığı çözümlerken neleri ölçüt alır ve hukuksal korumayı nasıl gerçekleştirir? "Yargıçlar, vergilerin adaletli olup olmadıklarını ölçmek zorundalar. Yasama ve yürütmenin işlem ve eylemleri sonucunda yargıya taşınan anlaşmazlıklarda yargıç, ölçülerle olduğu kadar ölçülerin içeriği ile de ilgilidir."[213]. Vergi yargıçları, uyuşmazlıkları karara bağlarken daha fazla vergi toplanması şeklinde beliren kamu yararı (hazine çıkarı) ile homo economicus eğilimi gereği daha az vergi ödemek isteyen bireyin yararı arasındaki hukuksal dengeyi gözetmek ve kurmak durumumdadırlar[214]. Vergi yasalarının yorumlanmasında salt hazineden yana veya salt yükümlüden yana bir tercih (yeğleme) yerine; hukuksallık ve yasallık çerçevesinde, kamu yararı ile bireysel yarar sentezi yapılmalıdır[215]. Yargı yerinin "hazineci" ya da "mükellefçi" bir tercihe girmeksizin hukuk sınırları içinde dengeleri kurması beklenir. Böylece vergi yargısı

---

[211] "*...vergi mahkemeleri anlaşmazlıklarda idareninkinden farklı her vergi matrahı tespitinde vergi idaresinin yerine geçerek işlem yapıyor demektir. Bunun anlamı Anayasa ve İYUK yine kendi içindeki maddelerle ihlâl ediliyor demektir*." Saban Vergi Yargısının Etkinliği, s. 29.

[212] Özhan Uluatam / Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıcılık, Ankara 2000, s. 245.

[213] Nihal Saban, *"Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik"*, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen" 14-16 Mayıs 1998,** MÜMAUM Yayın No: 12, İstanbul 2000, s. 68.

[214] Ahmet Kumrulu*, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme",* **İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, (II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi), 10-14 Mayıs 1993**, Danıştay Yayınları, Ankara 1993, s. 231.

[215] Kumrulu, Vergi Yargısının İşlevi, s. 235.

organları idarenin yargısal denetimini gerçekleştirirken, hem devlet karşısında zayıf olan bireyin haklarını korumuş olmakta, hem de yasal olarak alınması gereken verginin hazineye girmesini sağlamaktadır[216].

Dava konusu uyuşmazlığı çözen, hükmü veren yargıcın, somut olgu ve kanıtlara dayanarak yasa ve vicdani kanaat ölçeğinde bu hükmünü tesis etmiş olması, taraflara hukuk güvenliği verme konusunda önemli bir dayanak oluşturur[217].

Vergi idaresinin işlem ve eylemlerine karşı, ilk derece görevli yargı yeri olan vergi mahkemeleri, yükümlüler bakımından hak arama özgürlüğünün yargısal boyuttaki somut koruma mekanizmalarıdır. Yargısal denetim yoluyla, haksız veya hukuk dışı vergilendirme işlemleri iptal edilir. Vergi mahkemeleri sayesinde, hukuka uygunluk denetimi gerçekleştirilir. Genelde kamu kurumlarının, özelde ise vergi idaresinin; bütün tasarruflarının sorgulanabilir olması gerekir. Bunun yolu da, söz konusu işlemlerin yargı denetiminin sağlanmasından geçmektedir. Güvenlik, özgürlük ve eşitlik beklentilerini yanıtlamaya çalışan hukuk devleti, yönetsel işlemleri ve eylemeleri, yargısal denetimden bağışık tutmadığı sürece, hukuk güvenliğini gerçekleştirebilir. Böylelikle kendisine oranla güçlü yetkilerle donatılmış idare karşısında, vergi yükümlü ve sorumluları korunmuş olmaktadırlar.

b. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemelerinin görevleri, BİMİMVMKGHK'un 8. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre bölge idare mahkemeleri, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek yargıç tarafından BİMİMVMKGHK'un 7. maddesi uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak karara bağlar. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlar.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 47. maddesi ilk şekliyle, BİM nezdindeki itiraz yolunun kapsamını çok daraltmaktaydı[218]. "BİM'nin kuruluş ve çalışma biçimi

[216] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 19.
[217] Vecdi Aral, **Toplum ve Adaletli Yaşam**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988, s. 247.

ile ilgili bazı başka sorunları da bulunmaktadır; büyük merkezler dışındakilerin mürettep tarzda çalışması belli sakıncalar yaratmaktadır."[219]

Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergilere ilişkin görev alanı çok sınırlı tutulduğundan, bu mercilerin sembolik nitelikte kaldığı söylenmiştir[220]. Ayrıca BİM'lerin "tıkaç", "süzgeç" işlevini yerine getiremediği için[221], Danıştay'ın, iş yükünü azaltamadığı ve yüksek içtihat mahkemesi kimliğine kavuşamadığı yorumu yapılmıştır[222]. İşlevsel özellikleri bakımından değerlendirildiği zaman, BİM'in aslında eksik istinaf mahkemeleri olduğu söylenebilir. İstinaf, ilk derece mahkemesi kararına karşı en üst dereceli mahkemeden önce ikinci derecede başvurulan (ve bazı durumlarda vakıa mahkemesi, bazı hallerde temyiz makamı olarak kullanılan kanun yoludur[223]. İstinaf, temyizden farklı olarak somut olguların tekrar araştırılmasını, gerekirse yeniden yargısal araştırmaların (keşif, bilirkişi gibi) incelemesi yapılmasına olanak tanır. Bunlar, ilk derece mahkemesinin verdiği kararı değiştirebilir, yeni bir karar alabilir[224]. Ancak bizim idari yargı sistemimizde yer alan bölge idare mahkemelerinde, maddi olguları yeniden inceletme olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, bizde eksik istinafın geçerli olduğunu ve bu mekanizmanın, vergi yükümlüleri için kapsamlı bir koruma sağlayamadığı vargısına ulaşabiliriz.

c. Danıştay

aa. Temyiz Mahkemesi Olarak Gerçekleştirdiği Denetim

Danıştay'ın görevleri, Danıştay Kanunu'nun[225] 23. maddesinde altı bent halinde sıralanmıştır. Bu görevlerden ilki, idare ve vergi mahkemelerinin verdikleri

---

[218] "*Anılan hükme göre, "...mükellefiyetin mevzuuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin vergi uyuşmazlıklarında tek hakimle verilen kararlar Danıştay'da temyiz..." edilmekteydi. Aslında itiraz yolu için getirilen bu hüküm, itiraz yolunun kendisini istisnai bir kimliğe büründürmekteydi." ;* Kumrulu, Vergi Yargısında Sorunlar, s. 3.
[219] Ahmet Kumrulu, "*Vergi Yargısında Sorunlar*", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 3.
[220] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 55, 56.
[221] Kumrulu, Vergi Yargısında Sorunlar s. 3.
[222] Adnan Tezel, "*Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı*", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, s. 7.
[223] Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 408.
[224] Ahmet Başpınar, "*İdari Yargıda Makul Süre İçin Öneriler*", **Danıştay Başkanlığı Sempozyumu** (Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl), 11 Mayıs 2004, Ankara 2004, s. 7.
[225] Kanun No: 2575 (RG: 20.01.1982, 17580).

kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini incelemek ve karara bağlamaktır. Danıştay, vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak, vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri kararların temyiz mercii olarak yargısal denetimini gerçekleştirir.

Danıştay Kanunu'nun 18. maddesinde, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun oluşumu; 39. maddesinde, İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun görevleri düzenlenmiştir. İdari yargı temelde içtihada dayanan bir yargı sistemidir. Daireler arası çelişik kararlardan doğan sentez, yargının bir uyuşmazlığa ilişkin hukuksal birliğin sağlanmasını sağlar.

Vergi mahkemesince verilen kararı, yerinde görmeyen davacı veya davalı taraf, Danıştay'a başvurarak hak arama özgürlüğünü burada devam ettirir. Vergi mahkemesi kararlarının Danıştay'ın denetiminden geçmesi, bireyler için yargısal bir güvence oluşturmaktadır. Danıştay, ilk derece yargı yerinin uyuşmazlığını giderirken, esasa ve usule ilişkin olası hataları gidermeye çalışır. Böylece hukuk uygulaması bakımından daha deneyimli olan veya olduğu kabul edilen yargıçların deneyimleri ışığında uyuşmazlık çözümlenir. Vergi mahkemesi kararlarının, Danıştay tarafından denetlenmesi, yargıçların daha dikkatli ve adil karar vermesinde etkili bir yöntem olmaktadır. Bu durum, yargıçlar bakımından bir özdenetim (otokontrol) etkisi yaratmaktadır. Danıştay aracılığıyla, ülke geneline yayılan vergi yasalarına ilişkin hukuk uygulamasının birliği sağlanır.

bb. İlk Derece Mahkemesi Olarak Gerçekleştirdiği Denetim

Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar yer almaktadır. Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal davalarında, Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görevlidir. Özellikle bakanlıkların düzenleyici işlemleri çok önemlidir. Çünkü Maliye Bakanlığı'nın tasarrufundaki birçok düzenleyici işlem, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının hukukunu doğrudan etkilemektedir. Vergi

yükümlülerini ilgilendiren vergi yasalarının uygulanmasına ilişkin tüzük, yönetmelik genel tebliğler ve sirkülerler dava konusu edilebilir. Genel tebliğler, vergi idaresinin vergi yasalarının uygulanması konusundaki görüşlerini ve yönergelerini kapsadığı için çok önemlidir[226]. Bu tebliğler kural olarak yargı yerleri için bağlayıcı değildir[227]. Genel tebliğlerin iptal davasına konu olabilmesi konusunda bazı tartışmalar bulunmaktadır. Genel tebliğlerin dava konusu edilemeyeceğini yönündeki görüşün dayanağı, bu düzenlemelerin bir kural koymadığı, salt var olan yasal düzenlemeyi açıkladığıdır[228]. Danıştay'ın bu konudaki genel tutumu, bu türdeki düzenleyici işlemlerin kişilerin menfaatlerini etkiler nitelikte ise, bunların iç işlem olmayıp iptal davasına konu olabilecek işlemler olduğu yönündedir[229].

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda dava açma süresi altmış gündür. Danıştay vergi dava dairelerinin kararlarına karşı temyiz yoluyla incelemede, Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) görevlidir (DK. m. 38). Temyiz süresi ise, otuz gündür.

Bazı özel düzenlemeler gereğince bir kısım vergi davalarına, Danıştay yine ilk derece mahkemesi olarak görevlidir. Örneğin VUK'un mükerrer 49/a maddesi gereğince, belirlenen inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince açılacak davalar gibi. Danıştay'ın birinci dairesi, vergilerle ilgili kanun tasarıları ve genel düzenleyici işlemler konusunda, Danıştay Kanunu'nun 42. maddesi gereğince görüş bildirir. Danıştay böylelikle, bir vergi uygulamasının nasıl yapılacağına ilişkin belirlemeyi yaparak yol gösterir.

Danıştay Kanunu'nun 35. maddesine göre, AATUHK'nun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklar ise, alacağın tahakkuku ile ilgili davalara bakmakla görevli

---

[226] Kaneti, s. 24.
[227] Kaneti, s. 24.
[228] Yusuf Ziya Taşkan, "*Vergi Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemelerin Dava Konusu Edilmesi"*, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 80, Lebib Yalkım Yay., Ağustos 1999, s. 24.
[229] Danıştay Dördüncü Dairesi, . 25.12.1995, E. 1991/752, K. 1995/5799 *"...VUK'un 11.maddesinin açık hükmünün aksine, Genel Tebliğle Ticaret Borsalarını sorumluluk kapsamına almak, kanunun tanıdığı yetkinin üzerine çıkmak ve kanunda öngörülmeyen yükümlülük tesis etmek sonucunu doğuracağından, 164 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 4 numaralı bendinin iptaline..."* karar vermiştir, Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: III, Yaklaşım Yay., Ankara, 1996, s. 643.

dairelerde incelenir. Üç, Dört, Beş ve Dokuzuncu daireler, AATUHK'la ilgili uyuşmazlıklara da bakarlar. Danıştay Kanunu'nun yeni vergilerle ilgili uyumazlıkların çözümü başlıklı 36. maddesine göre, kaldırılan vergiler ile yerine getirilen aynı ya da benzer nitelikteki vergilerden doğan uyuşmazlıklar, önceki vergiden doğan uyuşmazlığı çözmekle görevli dairece karara bağlanır.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinin *"ısrar"* kararlarını inceler. Bu kurulun bir diğer görevi, Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatı ile baktıkları davaları temyiz mercii olarak incelemektir (DK. m. 38). VDDK'nın kararları, tüm yükümlüleri veya yargıyı bağlayıcı değildir. VDDK toplantılarına, ilk derece mahkemesi olarak kararı veren dairedeki kararda imzası olan başkan ve üyeler toplantıya katılmazlar.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bazı vergi uyuşmazlıklarına bakması vergi yükümlüleri bakımından bir güvence oluşturmaktadır. Çünkü Maliye Bakanlığı, vergilendirme alanında ilişkin sürekli değişiklik gerektiren genel düzenleyici işlemler yapmaktadır. Bakanlığın düzenleyici işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması yani söz konusu işlemlerin Danıştay tarafından yargısal denetiminin yapılması, yükümlülere hukuksal koruma sağlamaktadır.

2. Anayasa Mahkemesi

Anayasa'nın Üçüncü Bölümü yargıya ayrılmış olup Anayasa Mahkemesi de yüksek mahkemeler başlığı altında düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nda Anayasa Mahkemesi ile ilgili hükümler, 146 ve devamındaki maddelerde yer almıştır.

1982 Anayasası'nda, 1961 Anayasası'nda olduğu gibi norm denetiminde iki yöntem öngörmüştür. Birinci denetim, soyut norm (iptal yolu) denetimidir[230]. 1982 Anayasası, iptal davası açma yetkisi bakımından kanunlar ve anayasa değişikliklerinde şekil-esas denetimi ayrımı yapmıştır. Anayasa değişikliklerinde esas denetimi tanımamış, yasaların ve Anayasa değişikliklerinin şekil bakımından denetlenmesinde sadece Cumhurbaşkanını ve TBMM üyelerinin beşte birini iptal

[230] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s. 484.

davası açmaya yetkili kılmıştır (AY. m.148). Dava açma süresi 1982 Anayasası'nda altmış gündür. Yasaların ve anayasa değişikliklerinin şekil bozukluğuna dayanan iptal davası için süre, yayımlandıkları tarihten itibaren on gün olarak öngörülmüştür. Yasaların esas bakımından, KHK'lerin ve İçtüzüklerin şekil ve esas bakımından denetlenmesi için öngörülen süreyse altmış gündür (AY. m 151).

İkinci denetim yolu da, somut norm (itiraz yolu) denetimidir. Anayasa m. 152'de öngörülen denetim, bir davanın görülmesi sırasında davaya bakan mahkemenin re'sen ya da taraflardan birinin istemi üzerine Anayasaya aykırılık sorununu Anayasa Mahkemesi'ne götürmesiyle gerçekleşir[231]. Böylece, bireyler Anayasaya aykırılık iddiasını dolaylı yoldan ileri sürme olanağı bulurlar. Bireylerin Anayasa Mahkemesine başvurabilmesi için, bakılmakta olan bir davada uygulanacak normun bulunması gerekmektedir[232]. Bunun yanında, davaya bakanın "mahkeme" olması ve uygulanacak normun Anayasaya aykırı görülmesi ya da aykırılığın ciddi olduğu koşulları aranmaktadır.

İtiraz yoluyla yapılan başvurularda öncelikle bu itirazın, "bir davaya bakmakta olan mahkemece" yapılmış olup olmadığını saptamaktır. Bunun anlamı, mahkemenin o davada kendini görevli görmesidir[233]. Anayasa Mahkemesi, bir kararında davaya bakmakta olan mahkeme deyimini *"...Anayasa'nın "bir davaya bakmakta olan mahkeme" diye nitelediği mahkeme, her halde o davaya bakmaya, yani uyuşmazlık konusu işi çözmeye veya suç sayılan eylemi işleyeni kanun hükümleri çerçevesinde, yargılamaya görevli mahkeme olmak gerekir..."*[234] şeklinde tanımlamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına göre, mahkeme deyimine her tür mahkeme girmektedir[235]. Bu bakımdan değerlendirdiğimizde vergi mahkemeleri de, bunun içine girmektedir.

---

[231] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s. 486; Metin Kıratlı, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, Sevinç Matbaası, Ankara 1966, s. 28.
[232] Tanör / Yüzbaşıoğlu, s. 487.
[233] Yılmaz Aliefendioğlu, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 133.
[234] AYM, 02.03.1976, E. 1976/9, K. 1976/10 (RG: 15.7.1976, 15647).
[235] Aliefendioğlu, Anayasa Yargısı, s. 136.

Vergi yükümlüleri ve sorumluları vergilendirmeden doğan bir işleme karşı, vergi mahkemelerine başvurabilmektedirler. Yükümlüler kendilerine uygulanan yasa hükmünün Anayasa aykırı olduğunu düşünüyorlarsa, buna itiraz ederek aykırılığın Anayasa Mahkemesi'ne götürülmesini isteyebilirler. Ancak burada bir koşul aranmaktadır: Mahkemenin aykırılık iddiasını "ciddi" bulması. "Ciddi" bulmanın ölçütünün ne olduğu ilgili maddede düzenlenmemiştir ve burada yerel mahkemeye takdir hakkı tanınmıştır. Mahkemenin, aykırılık savını ciddi bulmaması durumunda ilgililer hangi yola başvuracaklardır? Eğer vergi mahkemesi, Anayasaya aykırılığı ciddi göremezse bu sav, temyiz organı olan Danıştay'da esas hükümle birlikte karara bağlanır. Ancak mahkemenin verdiği karar usul yasaları ya da özel yasa gereğince temyiz edilecek kararlardan değilse, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi bulmayan mahkeme kararı temyizen incelenemeyeceğinden anayasaya uygunluk denetimi yapılamayacaktır[236]. Bu durum ise, hukuk devleti ilkelerinden yasaların anayasal denetimiyle bağdaşmayan bir uygulamaya neden olmaktadır.

Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddî olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır (AY. m. 152/1). Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar[237]. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır (AY. 152/3). Buradaki beş aylık bekleme süresinde amaç, Anayasa'ya aykırı bir hükmün bireylere uygulanmasını engelleyerek hukuksal güveni sağlamaktır.

Anayasa'nın 152. maddesinin son fıkrasında, "*Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından sonra 10 yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar*

[236] Aliefendioğlu, Anayasa Yargısı, s. 142.
[237] 1961 Anayasası'ndaki düzenlemeye göre; AYM işin kendisine gelişinden başlamak üzere üç ay içersinde kararını verir. 71 yılında yapılan değişiklikle, üç aylık bekleme süresi 6 ay olarak değiştirilmiştir. AYM'nin altı ay içersinde konuyu karara bağlamaması durumunda, davaya bakmakta olan mahkemenin işi kendi kanısına göre çözümleyeceği belirtilmiştir. Böylece, genel mahkemelere Anayasaya uygunluğun denetlenmesinde koşullu da olsa hüküm verme yetkisi tanınmıştır.

başvuruda bulunulamaz" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, denetim yetkisini sınırlamayan bir düzenlemedir. On yıllık sürenin çok uzun olduğu, Anayasaya uygunluk yargısının değişmezliği görüşünün toplumun gelişimine, diyalektiğine aykırı olduğu yönünde eleştiriler ileri sürülmüştür[238].

Anayasa'nın 153. maddesinde "*Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz... Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez…"* hükümleri yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye ilişkin AYM'nin, vergi ziyaına ilişkin verdiği bir iptal kararı[239] pek çok tartışmaya konu olmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararlarının, bir özelliği de geriye yürümezliğidir. "1982 Anayasası'nda vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm bulunmamakla beraber Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutulabilir"[240]. "AYM tarafından geriye yürümezlik ilkesi yönünden yapılan incelemelerde, gerçek anlamda geriye yürüme, geriye yürümenin sınırı, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, ölçülülük, kazanılmış hak, kamu yararı, yasanın getiriliş amacı, hukuksal güvenlik,

---

[238] Aliefendioğlu, Anayasa Yargısı, s. 167.

[239] VUK m. 344/2'de vergi ziyaı cezasının nasıl belirleneceği hükmü yer almaktadır. Ziya uğratılan verginin bir katını yasa belirlemiştir. Söz konusu sorun, gecikme faizinin yarısıyla ilgili uygulamadır. Gecikme faizi, AATUHK'un 112. maddesinde düzenlenmiştir. AATUHK'un 51. maddesinde bu konuda Bakanlar Kurulu'nu yetkilendirmiştir. Anayasa Mahkemesi de, gecikme faizinin Bakanlar Kurulu'na verilmesiyle, AY.'nin 38. maddesindeki suç ve cezaların yasallığı ilkesinin çiğnendiğini; Bakanlar Kurulu'nun bu yetkiyle ceza koymuş olduğunu ifade etmiştir. AYM, 06.01.2005, E. 2001/3, K. 2005/4, (RG: 20.10.2005, 25972); İlgili madde hakkında şu yorum da yapılmıştır: "*Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin dayanağını her ne kadar anayasa oluşturuyorsa da Bakanlar Kurulunun Kullandığı yetki sonucunda yürürlüğe koyduğu kararlar idari niteliklidir. Belirlenen oranlar üzerine kurulan ceza da, idari bir işleme göre düzenlenmektedir. O halde ceza yasa ile değil, idari bir işlemle belirlenmektedir. Bu da cezada yasallık ilkesine aykırıdır.*", Nihal Saban, "*4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız ?- II*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 98; Söz konusu boşluk, Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un[239] 12. maddesiyle VUK 344/2'nin *"Vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir."* şeklinde değiştirilerek çözümlenmiştir. Kanun No: 5479, 30.03.2006 (RG: 08.04.2006, 26133)

[240] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 49.

hukuksal ilişkinin sonuçlanıp sonuçlanmaması gibi, konunun özelliğine göre ilkeler[241] gözetilmiştir."[242]

Anayasa Mahkemesi'nin, bireyler için hukuksal koruma sağlamasının yöntemlerinden biri de, yürürlüğü durdurma kurumudur. Anayasa Mahkemesi, bir yasanın Anayasaya uygunluk denetimini gerçekleştirirken, bireylerin olası uygulamadan zarar görmelerini engellemek için "yürürlüğün durdurulması" kurumundan yararlanmaktadır. Yürürlüğün durdurulmasına ilişkin, Anayasa'da ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'da[243] herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Sistemimizde öndenetim yolunun bulunmaması nedeniyle, AYM yürürlüğün durdurulması yetkisini içtihat yoluyla kendisine tanıma zorunluluğu duymuştur[244]. Anayasa Mahkemesi, yürürlüğü durdurma yetkisine sahip olmadığı yönündeki görüşünü 1993 yılına değin sürdürmüştür[245]. Yürürlüğün durdurulması kararları; bir usul kararı değil, dava sonuna kadar aynen iptal sonuçlarını doğuran etkin kararlardır[246]. Yürürlüğün durdurulması kararları, varolan durumu koruyarak esas kararın verilmesine ve yayınlanarak yürürlüğe girmesine kadar geçecek sürede mevcut durumu koruma

---

[241] AYM, 16.01.2003, E. 2001/36, k. 2003/3, "*Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu nedenle "Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca yasalar yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkan bir yasa, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz.*
Vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir.
213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar.
Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, gelir vergisinin de konusu elde edilen gelirdir. Gelire elde edildiği anda yürürlükte olan kurallar uygulanacağı için vergiyi doğuran olayın, başka bir anlatımla, elde etmenin ne zaman gerçekleştiğinin bilinmesi gereklidir
Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devletinin gereği olan "hukuk güvenliği ilkesi" ile 73. maddesindeki "mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde dağılımı ilkesi"ne aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir." (RG: 21.11.2003, 25296)

[242] Şahnaz Gerek / Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yay., Ankara 2005, s. 235.

[243] Kanun No: 2949, 10.11.1983 (RG: 13.11.1983, 18220).

[244] Kaboğlu, Anayasa Hukuku, s. 310.

[245] Seçkin Yavuzdugan, "*Türk Anayasa Yargısı'nda Yürürlüğün Durdurulması*", **Türkiye'de ve Ulusalüstü Hukukta Bireylerin Geçici Yargısal Korunması**, Editör: Aslan Zehredin, 1. Basım, Alfa Yay. İstanbul 2005, s. 6

[246] Zehra Odyakmaz, "*Yürürlüğü Durdurma*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 12, Ankara 1995, s. 149.

işlevi görür[247]. Anayasal denetim gerçekleştirilirken yürürlüğün durdurulması, yargısal işlevin, özellikle "önleyicilik-caydırıcılık" boyutunun etkinliği bakımından olmazsa olmaz parçasını oluşturur[248]. Anayasa Mahkemesi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ödenmesini düzenleyen Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'un[249] 1. maddesini iptal ettiğinden ve bu maddenin uygulanmasından doğan zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için yürürlüğün durdurulmasına karar vermiştir[250].

1961 Anayasası'yla hukuk düzenimize giren Anayasa Mahkemesi, hukuksal koruma boyutu eksik olmasına karşın (bireysel başvuru yolu bulunmamakta), yasama organının mutlak egemenliğini ve demokrasinin yasama işlemleriyle yozlaştırılmasını önleyerek[251] hukuk devletinin gereklerini gerçekleştirmek ve korumak amacını taşıyan bir denetim mekanizmasıdır[252]. Anayasa Mahkemesi'nin amacı; Anayasa'ya, uluslararası sözleşmelere ve hukukun genel ilkelerine aykırı olan, hak ve özgürlükleri ihlâl eden yasal hükümleri hukuk düzeninden arındırmaktır[253]. Anayasa Mahkemesi'nin temel hak ve özgürlükler açısından bir güvence oluşturabilmesi için, ayrıca Anayasa'da öngörülen denetim yasaklarının kaldırılması gerekir[254].

Bireyler anayasaya bir aykırı normun denetlenmesini ancak itiraz veya iptal yolunu harekete geçirerek gerçekleştirebilirler. Bu ise; uzun, yorucu ve dolaylı bir yöntemdir. Kaldı ki itiraz yoluyla yapılan denetimde, yerel mahkemenin aykırılığı ciddi bulmaması gibi bir sakınca da (temyize gidilmeyecekse) bulunmaktadır. Söz konusu yöntem, hak arama özgürlüğünün makul sürede kullanılamaması gibi olumsuzluklara da yol açmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin sağladığı güvenceden

---

[247] Yavuzdugan, s. 16.
[248] Sait Güran, "*Anayasa Mahkemesinin İşlevi ve Bu Bağlamda Yürürlüğün Durdurulması*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 12, Ankara 1995, s. 197.
[249] Kanun No: 4837 (RG: 11.04.2003, 25076.)
[250] AYM, 7.10.2003, E. 2003/73, K. 2003/86 (RG: 20.12.2005, 26029.)
[251] Yavuzdugan, s. 27.
[252] Ece Göztepe, **Anayasa Şikayeti**, AÜHF Yayınları No: 530, Ankara 1998, s. 124.
[253] Kaboğlu, Anayasa Hukuku, s. 318.
[254] Anayasa'nın 148. maddesi, Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler, Yüksek Askeri Şura kararları, memurlar hakkında verilen uyarma ve kınama cezaları, Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararlarıdır. Bu işlemlerin yargı denetimi dışında bırakılması hukuk devleti ilkesiyle çeliştiği gibi, Anayasa yargısının insan haklarını koruma alanındaki etkinliğini azaltmaktadır.

bireylerin etkili bir şekilde yararlanabilmeleri için anayasa şikâyetine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

3. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi

Hak ve özgürlükler, ilke olarak ulusal sınırlar içerisinde kullanılır. Ancak uluslararası alanda kabul gören belgelerin oluşturduğu düzenek ve kurumlar, özellikle devlet üzerinde insan hakları adına denetim işlevini yerine getirirler[255]. İnsan haklarının etkin biçimde korunmasını sağlamak için yalnızca temel hakların belirlenmesi yeterli olmamakta, ayrıca bu hakların somut koruma yöntemlerini güçlendirecek kurumsal araçlarla güvence altına almak gerekir[256].

Avrupa Konseyi tarafından hazırlanan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS)[257] ile insan haklarının, etkili bir biçimde korunması için bir düzen kurulması öngörülmüş ve sözleşmeye üye ülkeler bazı yükümlülükler altına sokulmuştur. İHAS ve sözleşmeye yapılan ek protokoller, Birleşmiş Milletler (BM) tarafından kabul edilen sözleşmelerde "medeni ve siyasal haklar" ya da "kişisel ve siyasal haklar" adı altında düzenlenen hak ve özgürlüklerin bir bölümünü içermektedir. Güvence altına alınan hakların büyük bölümü sözleşmede, bir kısmı ise, sonradan çıkartılan protokollerde yer almış ve sözleşmenin kapsamı zaman içinde genişletilmiştir[258].

Sözleşme ve ek protokollerde yer alan haklara dayanarak İHAM'a başvurulmaktadır. İHAM, sözleşmede kullanılan terimlerin kendine özgü anlamları ile uygulanması ve bunların ulusal hukuklardan bağımsız bir şekilde yorumlanması gerektiğini belirtmiştir[259]. İHAM, gerek "medeni" kavramını gerek, "suç ve ceza" kavramını yorumlarken "özerk kavramlar" (otonom) anlayışını benimsemiş ve bu

[255] Kaboğlu, Anayasa Hukuku, s. 232.
[256] Tezcan / Erdem / Sancakdar, s. 47.
[257] Tekin Akıllıoğlu, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara 2002, s. 3 vd.
[258] Tezcan / Erdem / Sancakdar, s. 49.
[259] Billur Yaltı Soydan, "*İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği*", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, s. 88.

kavramların sözleşmeye taraf bütün devletler için geçerli bir "Avrupa koruma standardı"[260] yaratmıştır[261].

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, önüne gelen her davayı kabul etmemektedir. Özel hukuk davalarının ve ceza davalarının hiçbir kuşku olmadan İHAM'a götürülebildiği ancak bazı davalarda kamu hukuku-özel hukuk ayrımı aşılarak, bir dizi idari dava veya yargılama usulü de koruma kapsamı içinde değerlendirilmektedir[262]. İHAM, vergilendirmeye ilişkin davaları, kamu hukuku kapsamında bir alan olarak değerlendirmekte ve bunları kabul edilemez bulmaktadır[263].

Mahkeme, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı bazı ihlâl iddialarını değerlendirmiş ve bu davaların genellikle bireyin adil yargılanma hakkıyla[264] ilgili olduğunu saptamıştır[265]. Genel uygulama böyle olmakla beraber, sosyal güvenlik primlerine ilişkin davalar, vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararın giderilmesi amaçlı tazminat istemleri, vergi iade istemleri 6. maddenin kapsamında

---

[260] İnceoğlu, s. 12.
[261] Yaltı Soydan, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, s. 88.
[262] Yaltı Soydan, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, s. 89.
[263] İnceoğlu, s. 33.
[264] İHAS m. 6: *.Adil Yargılanma Hakkı:*

1. Herkes gerek medeni hak ve yükümlülükle ilgili nizalar gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar vereceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği avukatın yardımından yararlanmak ve eğer avukat tutmak için mali olanaklardan yoksunsa ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın yardımından para ödemeksizin yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağrılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak.

[265] Billur Yaltı Soydan, "*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -I-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 152.

görülerek, vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkının ihlâl edilip edilmediği değerlendirilmiştir[266].

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Fransa'ya karşı açılan Editions Periscope davasında uygulanması gereken vergi istisnasının hukuka aykırı olarak reddinden kaynaklanan maddi zararın tazmin edilmesi istemini, adil yargılanma hakkının kapsamına girdiğine karar vermiştir[267]. İHAM bu davada, menfaatin özel hukuk karakteri taşıdığını belirlerken, menfaatin kaynağındaki vergilendirme uyuşmazlığını dikkate almamıştır[268].

Devlet, vergilendirme yetkisine dayanarak getirdiği yükümlülüklerle, kişilerin bir takım temel hak ve özgürlük alanına müdahale eder. Bu hak ve özgürlüklerin başında mülkiyet hakkı, özel yaşamın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, çalışma özgürlüğü gelir. Vergilendirme yetkisi karşısında, en büyük çatışma mülkiyet hakkı konusunda ortaya çıkar. Mülkiyet hakkı, İHAS'ın 1 nolu Protokolü'nün 1. maddesinde düzenlenmiştir[269]. Sözleşmenin hazırlık sürecinde, uzlaşmaya varılamaması nedeniyle mülkiyet hakkı, İHAS'ta yer almayıp ek protokolle düzenlenmiştir. İHAS'ın hazırlık sürecinde mülkiyet hakkı konusunda yapılan tartışmalar, sosyal haklar ile mülkiyet hakkı arasındaki gerilimden kaynaklanmıştır[270]. İHAM, mülkiyet hakkına dayanılarak yapılan başvurularda karar verirken maddenin üç ayrı kural içerdiğini belirtmiştir[271]: Birinci kural, genel nitelikte olup, mülkiyetten barışçıl biçimde yararlanma ilkesini; ikinci kural, mülkiyetten yoksun bırakmanın belirli kurallara bağlı olduğunu içermektedir.

---

[266] Yaltı Soydan, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, s. 90.
[267] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -I-, s. 157.
[268] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -I-, s. 158.
[269] Bu protokol, 20.03.1952'de Paris'te imzalanmış, 18.05.1954'te yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de, 10.03.1954'te 6366 sayılı yasayla onaylanıp yürürlük kazanmıştır. Madde hükmü şöyle der: "*Her gerçek ya da tüzel kişi, mülkiyetinden barışçıl biçimde yararlanma hakkına sahiptir. Kamu yararı dışında ve hukukun öngördüğü koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uyulmadıkça, hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz.*
Ancak yukarıdaki hükümler, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını kontrol etmek ya da vergilerin, diğer katkı paylarının ya da cezaların ödenmesini sağlamak için, bir devletin gördüğü yasaları yürürlüğe koyma hakkına hiçbir biçimde halel getirmez."
[270] *"Bu gerilimin kökeninde, iki hak türünün koruduğu sınıfsal çıkarların farklılığı yatar: Mülkiyet hakkı mülk sahiplerinin çıkarlarını korurken toplumsal eşitsizlikleri azaltmaya çalışan sosyal haklar geniş mülksüz kitlelerin çıkarlarıyla ilgilidir*." Yasemin Özdek, **Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye (AİHS Sistemi AİHM Kararlarında Türkiye)**, 1. Baskı, TODAİE, Ankara 2004, s. 295.
[271] Özdek, s. 297.

Üçüncü kural ise, devletlerin mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını kontrol etme hakkını tanımaktadır.

Mülkiyet hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle, İHAM'a yapılan başvuruların büyük bölümünü kamulaştırma davaları oluşturmaktadır. Vergi yükümlüsü, kendisine salınan bir verginin mülkiyet hakkını ihlâl ettiği gerekçesiyle, İHAM'a başvurabilir mi? Sorunun yanıtı ne yazık ki olumsuzdur. Mülkiyet hakkının düzenlendiği 1 nolu Protokol m.1/2'de, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını, vergilerin, katkı paylarının ve cezaların ödenmesi için devletlerin yasa koyma yetkisine karışılmayacağı hükmü düzenlenmiştir. Bu hükme dayanarak, devletlerin vergilendirme yetkisine karşı müdahale edilemeyeceği sonucunu çıkmaktadır. İHAM, idarenin takdir yetkisinin açıkça kullanıldığı ve kamu yararı kararı ile başlayan kamulaştırmaya[272] davalarında, mülkiyet hakkına müdahale olduğu için 6. maddeyi uygulamasına rağmen, idarenin bağlı yetkisinin bulunduğu vergi hukukuna ilişkin davalarda, 6. maddeyi uygulamamaktadır[273].

Mahkemenin vergi davalarına ilişkin bakışı, maddi menfaat üzerine kurulmuştur[274]. Mahkeme, menfaatin özel hukuk karakteri taşıdığını belirlerken, menfaatin kaynağındaki vergilendirme uyuşmazlığını dikkate almamaktadır[275]. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, İHAM, vergi yükümlüleri için kapsamlı bir koruma sağlamamaktadır. Çünkü vergilendirmeyi, devletin egemenlik hakkının doğal bir uzantısı olarak görmekte ve söz konusu alana müdahale etmek istememektedir. Böylece yükümlüler, verginin aslına dair işlemlere karşı (mülkiyet hakkını esas alarak) İHAS'ın öngördüğü haklardan ve mahkemenin sağladığı korumadan doğrudan yararlanamamaktadırlar.

Mahkeme, verginin aslına ilişkin davaları koruma kapsamına almazken, "suç isnadı" kavramını idari cezaları da kapsayacak şekilde genişlettiği için, bazı idari

[272] Akkuş v. Turkey, 19263/92 [1997] ECHR 45 (9 July 1997), http://www.worldlii.org/eu/cases/ECHR/1997/45.html - 39k -, Erişim Tarihi: 24.03.2006.
[273] İnceoğlu, s. 36.
[274] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -I-, s. 158.
[275] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -I-, s. 158.

işlem ve eylemleri suç isnadı niteliğinde değerlendirmiştir[276]. Mahkemeye göre, suç isnadı kavramı, sözleşmedeki diğer kavramlar gibi, ulusal niteleme ve değerlendirmelerden bağımsız "otonom" bir kavramdır[277]. Mahkeme, para cezası ve idare tarafından uygulanan vergi cezalarını bir suç isnadı olarak nitelendirdiği için, bu cezalara ilişkin yargılama süreçlerini adil yargılanma hakkının kapsamı altına almaktadır[278].

Bendenoun davası[279] idari yaptırım olarak uygulanan cezaların, adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemenin koruması altında olduğunu gösteren bir karardır. Mahkeme, Bendenoun davasıyla, idari nitelikli vergi davalarını cezai nitelikte değerlendirerek karar vermiştir[280]. "İHAM'ın bu kararı hakkında vergi cezası kesilen vergi yükümlüleri bakımından son derece büyük öneme sahiptir, çünkü mali nitelikli olan, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan vergi cezalarının 6. madde anlamında "ceza" olarak kabulü, vergi yükümlülerinin adil yargılanma hakkı bütününü oluşturan 6. maddenin koruması altında olduğu sonucunu verir"[281].

Ceza mahkemelerinde görülen vergi davalarında vergi yükümlüsü, sanık sıfatıyla adil yargılanma hakkına sahiptir. Hakkında suç isnadı bulunan kişi kavramı, dar anlamda sanığı (accused), geniş bir yaklaşımla şüpheliyi (suspect) de kapsar[282]. Böylece isnat, bireyin bir suç işlediğinden şüphelenilmesini, bu amaçla yakalama, tutuklama ve hazırlık soruşturması aşamalarını da kapsamaktadır[283]. Adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden birey, kendisine isnadın yöneltilmesinden itibaren korumadan yararlanır[284].

---

[276] Tezcan / Erdem / Sancakdar, s. 234.
[277] Feyyaz Gölcüklü / A. Şeref Gözübüyük, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s. 242.
[278] Yaltı Soydan, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, s. 91.
[279] Billur Yaltı Soydan, "*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -III-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 145, s. 112 Ekim 2000; "Bendenoun v. France, 24.2.1994, Series A, No: 284. (12547/86 [1994] ECHR 7 (24 February 1994). http://www.worldlii.org/eu/cases/ECHR/1994/7.html - 64k, Erişim Tarihi: 24.03.2006.
[280] Nihal Saban, "*4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız ?- I-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 139, 148.
[281] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -I-, s. 166.
[282] Billur Yaltı Soydan, "*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 106.
[283] Yaltı Soydan , Adil Yargılanma -II-, s. 106.
[284] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -II-, s. 104.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin suç isnadının bulunmadığına yönelik verdiği Ferrazzini kararı[285] çok tartışılmıştır. Ferrazzini davasında, bireyin makul sürede yargılanma hakkının açıkça ihlâli söz konusu olmasına karşın, İHAM suç isnadının olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Bu davaya ilişkin olarak Baker, İHAM'ın yeterli bir araştırma yaptığı konusunda kuşkusunun olduğunu, Ferrazzini'nin bir avukat tarafından temsil edilmediğini ve kararın verilmesinde karşı oy kullanan yani davayı kabul edilebilir gören yargıçların (on yedi yargıçtan altısı) görüşüne katıldığını ifade etmiştir[286]. İHAM, kamu hukuku alanındaki bazı davaları 6. maddenin kapsamına aldığı halde, vergi davalarını kapsam dışı bırakmıştır. Ferrazzini davasına dayanarak, İHAM'ın vergi davalarına, olumsuz yaklaşımla baktığı ve bu yönde bir istikrar oluşturamadığı söylenebilir.

Vergi davalarına ilişkin olarak İHAM'ın vermiş olduğu Funke v. Fransa kararı[287] da önemlidir. Bu kararla, vergi hukukunda yer alan arama kurumunun temel ilkeleri ortaya konulmuştur[288]. Funke, iç hukuk yollarını tükettikten sonra, gümrük idaresi tarafından istenen belgeleri vermediği için cezalandırılmasıyla adil yargılanma hakkının (İHAS m. 6/1) ihlal edildiğini ve bunun suçsuzluk karinesine aykırı olduğunu (İHAS m. 6/2), davasının makul sürede görülmediğini (İHAS m. 6/1) ve evinde yapılan aramayla özel yaşam hakkını ihlâl edildiğini (İHAS m. 8) iddia ederek, İHAK'a bireysel başvuruda bulunmuştur[289]. Yapılan inceleme sonucunda İHAK, para cezasına hükmedilmesinin, adil yargılanma hakkını ihlâl etmediğini ancak, konutunda yapılan aramanın, özel yaşama ve aile yaşamına saygı

---

[285] Yaltı Soydan, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, s. 93.

[286] Baker Phillip, *The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters*, http://www.taxbar.com/articles/Ferrazzini_Philip_Baker.pdf, Erişim Tarihi: 24.03.2006.

[287] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -III-, s. 124; "*Vergi müdürlüğünün ihbarı üzerine gümrük görevlileri, adli polisle birlikte 14 Ocak 1980'de başvurucunun ve eşinin yurtdışındaki malvarlıklarına dair bir delil elde etmek üzere evlerinde arama yapılmıştır. Başvurucu yurtdışındaki bankalarla ilgili belgelerini görevlilere ibraz etmemiş, evde yapılan ve dört buçuk saat süren aramada yabancı bankalardan verilmiş çek defterlerine, bazı belgelere ve eşyalara el konulmuştur. Başvurucu hakkında mali suçlarla ilgili herhangi bir ceza davası açılmamış, ancak başvurucunun belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle yapılan yargılama sonucu kendisine para cezaları verilmiştir.",* Osman Doğru, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi (1960-1994)**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1998, s. 333.

[288] Feridun Yenisey, "*Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar*", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku"** 14-15 Ocak 2005 Bahçeşehir Üniversitesi, Arıkan Yayınları, İstanbul 2006, s. 174.

[289] Yenisey, s. 177.

ile konuta saygı hakkına müdahale olarak değerlendirmiştir[290]. İHAM, bu davaya dayanarak, vergilendirme alanında çok önemli bir değerlendirmede bulunmuştur: "Bu belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan idare biçimindeki saptama, vergi idaresinin aramaya başvurmadan önce, bir takım belge ve bilgilere ulaşma yollarını deneme zorunluluğunu da göstermektedir. Bu durum ise, demokratik bir toplumda müdahalenin zorunluluğu kavramının sınırını oluşturmaktadır"[291].

Ülkemizde VUK'ta düzenlenmiş olan idari para cezalarında, vergi idaresinin denetim ve suç oluşturan olayların saptanması sürecindeki (inceleme, yoklama, arama) suç isnatlarında, ceza mahkemelerinde görülen özgürlüğü bağlayıcı (kaçakçılık ve iştirak fiilleri) cezalarda vergi yükümlüsü ve sorumlusu, adil yargılanma hakkının verdiği güvencelerden yararlanabilmektedir[292]. Bir başka söylemle, vergi yükümlüsüne ve sorumlusuna; ceza davasına bağlı adli yargılama sürecinde, İHAM yolu açık olduğu halde; vergi mahkemelerinde görülen davalarda, İHAM devletin egemenlik alanına müdahale etmemek gibi gerekçelerle daha çekinceli yaklaşmakta ve yükümlüler uluslarüstü hukuksal korumadan çok fazla yararlanamamaktadırlar.

[290] Yenisey, s. 193.
[291] Nihal Saban, "*Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri*", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları",** 10-14 Mayıs 2004 Belek / Antalya, Yaklaşım Yay, Ankara 2004, s. 733.
[292] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma -II-, s. 117, 118.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL HUKUKUNDA "HUKUKSAL KORUMA"

I.VERGİ USUL HUKUKU

Vergi hukukunda, maddi ve şekli vergi hukuku ayrımı bulunmaktadır. Maddi vergi hukuku, kişileri belirli bir vergi borçlusu durumuna sokan kurallardan oluşur[293]. Vergi borcunun doğması, sona ermesi ve bunların içeriğine ilişkin hukuksal ilkeler[294] maddi vergi hukukunun alanına girer. Şekli vergi hukuku ise, devletle kişiler arasında vergi kanunları nedeniyle ortaya çıkan hukuksal ilişkinin usule ve gerçekleştirilmesine ilişkin kuralları düzenleyen bir alandır[295]. Bir başka ifadeyle şekli vergi hukuku, maddi vergi hukukunda belirlenen hakların ve yükümlülüklerin yerine getirilme usullerini ve korunmasını düzenler[296].

Vergi hukuku dallarından biri olan vergi usul hukuku ise, vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilmesi ve kullanılma şekillerini gösteren kurallardır[297]. Vergi usul hukukunun kapsamına, vergilerin tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğler, zamanaşımı, defter tutma ve vergi uyuşmazlıkları girer. Bunun yanında, vergi anlaşmazlıklarının hem idari, hem de yargısal aşamadaki kurallarını düzenler. Vergi usul hukuku, vergi hukukunun tüm alanlarına uygulanan genel ilkeleri kapsadığı için vergi hukukunun genel bölümü olarak değerlendirilebileceği ifade edilmiştir[298].

Vergi Usul Kanunu ise, diğer usul yasalarına yapılan göndermelerin dışında, vergilendirmeye ilişkin bütün genel hükümleri düzenlemiştir. Böylelikle, uygulamadaki tüm vergiler için, bağımsız bir usul hukukunun temelleri atılmıştır[299].

---

[293] Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 41.
[294] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 5.
[295] Çağan, Vergi Hukukunda Süreler, s. 41.
[296] Mutluer, s. 28.
[297] Erginay, Vergi Hukuku, s. 22.
[298] Kaneti, s. 14.
[299] Erginay, Vergi Hukuku, s. 24.

Vergi usul hukukunu şekli hukuk olarak belirlediğimizde; pozitif hukukta, Vergi Usul Kanunu, bir idari usul kodu[300] ve İdari Yargılama Usulü Kanunu da bir usul kanunu olması nedeniyle, bir açıdan yargı öncesi ve yargı süreçleri açısından bir bütün oluştururken; bir başka açıdan yargı ve yargı benzeri usuller açısından da paralellik taşır. Böyle bir yaklaşımla tanımladığımız vergi usul hukuku, maddi hak ve yükümlülüklerin gerçekleşmesini sağlamak üzere, hukuksal korumanın yapı taşlarını oluşturur.

II. HUKUKSAL KORUMA

A. İdari Yargılama Usulü Kanunu: Hukuksal Korumayı Sağlayan Yargı Usulü / İlkeler

Yargılama hukukunun hangi alanına ilişkin olursa olsun, yargılama sürecinde izlenecek ve uygulanacak olan belli ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler yargılamayı yapan makam kadar, yargının süjelerine de kılavuzluk yaparak "hak"kın saptanmasına ve teslim edilmesine olanak verir. Türk yargı sistemi; anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı ve askeri yargı ve uyuşmazlık yargısı olmak üzere beşe ayrılmıştır. Her bir yargı sisteminin işleyişinde, kendine özgü yargılama usulleri ve ilkeleri bulunmaktadır. Vergi yargısı da, idari yargı sisteminin içinde yer alması nedeniyle, uygulamada bu ilkelerle işleyişini gerçekleştirmektedir.

Vergi yargısı, idari yargı içinde örgütlendiği için bu alana ilişkin yargılama kuralları vergi yargısı için de geçerlidir. İdari yargılamaya egemen olan başlıca ilkeler; kendiliğinden araştırma ilkesi, yargılamanın mahkeme tarafından yönetilmesi, dolaysızlık ve yargılamanın açıklığı ilkesidir[301]. Bu ilkeler, kişiyi davalı konumda olan güçlü idareye karşı koruyan temel güvencelerdir.

Vergi yargıcı usul kurallarını uygularken ya da yasaları yorumlarken, hukukun genel ilkelerinden olduğu gibi, yargılama hukukunun ilke ve kurallarından

[300] Saban, Vergi Hukuku, s. 303.
[301] Bu ilkeler, A. Ülkü Azrak'ın "Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Genel Esasları" adlı eserinden esinlenerek ve Avrupa Topululuğu Adalet Divanı'nın işleyişi örnek alınarak kurgulanmıştır.

yararlanır. Vergi yargısına egemen olan bu ilkeler vergi davasına yön veren ve uyuşmazlıkların giderilmesine kaynaklık eden mekanizmalardır.

1. Mahkemenin Kendiliğinden Araştırma Yapabilmesi

Medeni yargılama usulünde, *"taraflarca hazırlama"* ilkesi egemen olup yargıç buna bağlı olarak tarafların sundukları iddia, savunma ve kanıtlarla bağlıdır; kendiliğinden kanıt araştırması yapmaz[302]. Yargıç gerek davayı yürütmek, gerekse maddi olay ve olguları araştırmak bakımından geniş yetkilerle donatılmıştır[303]. Kediliğinden araştırma yetkisi, yargıca yüklenen bir "özgörev" niteliği taşımaktadır.

Kendiliğinden araştırma; söz konusu ilke uyarınca hareket etme yetkisiyle donatılmış ve bu görevi yüklenmiş olan vergi yargıcının, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunu sağlamak için gerekli her türlü araştırmayı kendiliğinden yapmasıdır[304].

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin 1. bendinde, Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalarda her türlü incelemeyi kendiliklerinden yapacakları hükmü yer almaktadır.

İdari yargıda söz konusu ilkenin varlığı, yargı organlarının araştırmalarını keyfi bir biçimde yürütebileceği anlamına gelmemelidir[305]. Yargı organlarının sahip olduğu yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlıdır (Anayasa'nın 125/4 ve İYUK m. 2/2 1. cümlesi). Bu nedenle sözü edilen her türlü inceleme, sadece işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimini gerçekleştirecek oranla sınırlı tutulmalıdır[306]. Kendiliğinden araştırma yetkisi, İYUK m. 2/2'de yerindelik denetimi yapılamayacağı kuralıyla sınırlanmıştır. İlkeye, "idari işlem ve eylem niteliğindeki yargı kararı verilemeyeceği" şeklinde başka bir sınırlama da getirilmiştir. Vergi mahkemesinin iptal ettiği matrahın yerine, matrahı

---

[302] Kuru / Arslan / Yılmaz, s. 402.
[303] Gözübüyük / Tan, Cilt: I, s. 766.
[304] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 85.
[305] Süheyla Şenlen Sunay, **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1997, s. 11.
[306] Şenlen Sunay, s. 14.

kendisinin belirlemesi[307], söz konusu sınırlamayla çelişmektedir. Ancak vergi mahkemesi, gerekli veriler açık olarak saptanmış olsa da vergi idaresinin isteminden daha yüksek bir matrah takdirini yapamaz[308]. Kumrulu, mahkemenin istemle bağlı olması (ultra petita) kuralının, kendiliğinden araştırma ilkesiyle bağdaşmayacağını; istemle bağlı olma ilkesinin vergi yargısının objektif niteliği ile uyuşmadığını ifade etmiştir[309].

Mahkemenin maddi olayın gerçekliği konusunda yaptığı araştırma, incelenen olayın boyutuna göre gerekli derinlikte tutulmalıdır. Maddi olay hakkında yeterince inceleme ve araştırma yapılmaksızın karar verilmesini, Danıştay bozma nedeni saymıştır[310]. Kendiliğinden inceleme kapsamında, dosya dışında inceleme yöntemleriyle kanıt toplanmasına ilişkin çeşitli kararlar bulunmaktadır[311]. Ayrıca Danıştay'ın bir kararında "*İdari yargıda re'sen inceleme esası cari olduğundan veraset yolu ile intikal eden mirasta bilançoda görülen borçların mevcudiyetini ispat eden vesika ve ticari defterlerin mahkemece incelenmesi gerekiyorsa bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sonra karar verilmesi gerektiği*" öngörülmüştür[312]. Yine Danıştay, davacı iddialarının cevapsız bırakılması halinin, davacı lehine karar vermeye neden olmayacağı ve İYUK'un 20. maddesine göre mahkemenin gerekli incelemeyi kendiliğinden yapması gerektiği yönünde karar vermiştir[313].

İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 20/ 3'te "devletin güvenliği" ve "yüksek menfaatleri" gözetilerek söz konusu bilgi ve belgelerin verilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, sözkonusu ilkeye getirilmiş bir sınırlamadır. Yüksek menfaat,

---

[307] Saban *"...anlaşmazlıkları çözmek zorunda olan vergi mahkemeleri, anlaşmazlıklarda idareninkinden farklı her vergi matrahı tespitinde vergi idaresinin yerine geçerek işlem yapıyor demektir. Bunun anlamı anayasa ve İYUK yine kendi içindeki maddelerle ihlâl ediliyor demektir*." şeklinde farklı yönde bir değerlendirme yapmıştır. Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 29.

[308] Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2001, s. 47.

[309] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 89.

[310] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 93; Danıştay Üçüncü Dairesi, 24. 02. 1986, E. 1986/394, K. 1986/1751.

[311] Danıştay Yedinci Dairesi, 14.01.1986, E. 1984/1525, K. 1986/48, "*Vergi mahkemeleri 2577 sayılı Kanununun 20/1 maddesi uyarınca, her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacaklarından, ithal eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymetinin gerektiğinde mahkemece araştırılması gerektiği…",* **DD**, Yıl: 17, S. 64-65, 1987, s. 257.

[312] Danıştay Yedinci Dairesi, 21.10.1986, E. 1986/1381, K. 1986/2375, **DD**, Yıl: 17, S. 66-67, 1987, s. 325.

[313] Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 17.11.1986, E. 1986/2905, K. 1986/3043, **DD**, Yıl: 17, S. 66-67, 1987, s. 416.

devlet güvenliği ve bir yabancı devletle ilgili olmak gibi nedenler; son derece belirsiz, her tarafa çekilebilecek ve bunların arkasına sığınarak mahkemenin doğruyu ve adili bulmasını engelleyecek nitelikteki sınırlamalardır[314].

Vergi yargısında yargıç, yargılamaya yeni olaylar sokamaz. Yargılamaya yeni olaylar sokmak, ayrı bir uyuşmazlığın ortaya çıkması anlamına gelmektedir. İYUK m. 20/1 bendindeki hüküm, sadece kanıtların sağlanmasını kapsamaktadır[315]. Maddi olayın gerçekliği araştırılırken, keşif ve bilirkişi incelemesi yollarına başvurulabilir. Yargıç ayrıca, davanın taraflarından mevcut bilgi ve belgeleri getirmelerini veya bunların gönderilmesini isteyebilir. Yargıcın ilgililerden veya idari makamlardan istediği bilgi ve belgeler kendisine verilmedikçe, mahkemenin kendiliğinden araştırma yetkisi amacına ulaşamayacaktır. Bu nedenle söz konusu ilke, istenilen belge ve bilgilere ulaşılabildiği ölçüde işlevini yerine getirebilir.

İdare edilenler karşısında, savunma ve kanıt sunma (ya da sunmama) bakımından diğer tarafa karşı oldukça güçlü durumda olan idarenin taraf olduğu davalarda, mahkeme aktif bir konuma getirilmiş, davanın yürütülmesi, maddi olay ve olguların araştırılıp ortaya çıkarılması konusunda geniş yetkilerle donatılmıştır[316].

İdari davalarda olduğu gibi vergi davalarının sonuçları, kişisel haklar ve çıkarların yanında, toplumun çıkarlarını da ilgilendirmektedir. Bu nedenle mahkemenin sadece taraflarca gösterilen kanıtlarla yetinmesi yeterli görülmemiş, yargıca araştırma yetkisi verilerek idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesi işlevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi amaçlanmıştır[317].

---

[314] Zabunoğlu, s. 99.

[315] Gülsen Güneş, "*Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması*", **Vergi Dünyası**, Sayı: 53, Ocak 1986, s. 37; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜHF Döner Sermeye İşletmesi Yayınları No: 77, İzmir 1997, s. 95.

[316] *"Davacının harekete ivmeyi verdikten sonra, adeta uyuşmazlıkta saf dışı edildiği, davasına idare mahkemesinin sanki bir veli, vasi, davanın esas sahibi gibi el konulup sonuçlandığı…*" şeklinde sözü edilen ilkeye eleştiriler yapılmıştır. Sait Güran, **Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerine Yapısal Bir Deneme**, İÜHF Yayınları, İstanbul 1997, s. 147.

[317] Zuhal Bereket, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 194.

Mahkemenin araştırmayı kendiliğinden yapması, yükümlülere hukuksal güvence sağlamaktadır. Çünkü yargıcın açılan bir davayı sadece tarafların sundukları belgelerle sağlıklı bir şekilde sonuca bağlaması olanaklı değildir. Davacının elinde davayla ilgili dökümanlar az sayıdadır. Vergi idaresinin elindeki bilgi ve belgelere mahkeme, kişilere göre daha kolay ulaşır. Kanıtların toplanmasında söz konusu yetkinin, önemli bir işlevi bulunmaktadır[318]. Verilen kararların maddi gerçeği yansıtabilmesi için, bu ilke yoluyla mahkemeye geniş yetkiler tanınmıştır. Böylelikle idarenin yargısal denetimi daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmiş olacak ve hukuksal koruma etkili bir şekilde sağlanabilecektir.

2. Yargılamanın Mahkeme Tarafından Yönetilmesi

Kendiliğinden araştırma ilkesinin egemen olduğu bir yargılama sisteminde, "yargılamanın mahkeme tarafından yönetilmesi" ilkesi geçerlidir[319]. Yargı sistemimizde, ceza yargılamasında olduğu gibi idari yargılamada da söz konusu ilke geçerlidir. Dava dilekçesinin ilk incelenmesi (İYUK m. 14), davalı idareye re'sen tebliği (İYUK m. 16), dilekçeye karşı idarenin itirazlarını içeren cevap layihası ve cevaba cevap dilekçesi mahkemeye sunulacağı için bunlar da davacıya yine mahkeme tarafından tebliği, duruşmaya karar verilmesi, tarafların duruşmaya davet edilmesi (İYUK m. 17), son kararın mahkemece verilmesi (İYUK m. 22) ve tebliği (İYUK m. 25) yargılamanın mahkeme tarafından yönetildiğinin açık göstergeleridir.

Yargılamanın mahkeme eliyle yönetilmesi kişilere hukuksal bir güvence sağlamaktadır. Çünkü çeşitli yetkilerle donatılmış ve örgütlenmiş vergi idaresinin karşısında, kendisine göre güçsüz olan kişi bulunmaktadır. Davanın yürütülmesi bakımından kişilerin yeterli bilgi, belge ve deneyime sahip olmamaları; bazen kast ve ihmallerinin olması maddi gerçeğin bulunmasını güçleştirir. Mahkeme gerekli bilgi ve belgeleri ilgililerden isteyerek davanın daha kısa sürede sonuçlanmasını sağlar. Bu nedenle yargılamanın yetkilerle donatılmış (kanıtları elde etme, her türlü araştırmayı

---

[318] Zehredin Aslan, "*Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi*", **Nazif Kuyucuklu'ya Armağan**, İstanbul Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı: 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, s. 55.

[319] A. Ülkü Azrak, **Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi, Fakülte No: 20, Rektörlük No: 3521, İstanbul 1988, s. 145.

yapabilme, keşif yapma, bilirkişiye başvurma) olan mahkeme tarafından yürütülmesi, kişiler için daha güvencelidir.

3. Yargılamada Sözlülük İlkesi

İdari yargılamada kural olarak, "yazılılık" ilkesi geçerlidir. İYUK'un 1. maddesinin 2. bendine göre *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır."*

Yazılılık ilkesinin genel kural olması nedeniyle, davalar dosya üzerinden sonuçlanmakta ve tarafların istemi veya mahkemenin gerekli görmesi halinde duruşma yapılabilmektedir[320].

Vergi yargısında yazılı usulün kural olması sözlülük ilkesine engel değildir. Sözlü yargılama, mahkemenin duruşma yapmak suretiyle karar vermesidir[321]. Duruşma yazılı yargılama usulünün bir istisnası olduğu için, genel kural olan yargılamanın yazılılığı özelliğini değiştirmemektedir.[322] İdari yargının bu genel ilkesi yargılamanın taraflarını tanıma, uyuşmazlığı öznelleştirme konusunda bir eksikliğe neden olmaktadır. Kağıt üzerinden insanî gerçeği tanıma olanağı olmayacağına göre, duruşma yapıp uyuşmazlığın "kişi" öğesini görerek hakkaniyete uygun karar vermek adil yargılanma bakımından daha istenir bir durumdur. İdari yargıda, yargılama konusu çoğu zaman "işlem"dir. İdari eylemler de ön-karar kurumuyla kâğıt üzerine dökülmektedir. Anayasa'nın 138. m.'ne göre "Hakimler, …Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak *vicdanı kanaatlerine* göre hüküm verirler. O halde uyuşmazlık konusunda karar verirken yargıç "vicdani kanaat"

---

[320]Danıştay Üçüncü Dairesi, 24.12.1986, E. 1986/1201, K. 1986/2706, *"İYUK'ta yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İYUK'un 31. maddesinde HUMK'un şahadete ilişkin hükümlerine atıf bulunmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasabın, , vergi mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet edilmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrara edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerin uyarlık bulunmamaktadır*." **DD**, Yıl: 17, S: 66-67, 1987, s. 189, 190; Danıştay Dördüncü Dairesi, 28.09.1987, E. 1985/5491, K. 1987/3507, *"Bürokrasinin yapısı ve yönetim sistemimizin özelliklerinden dolayı, olaylar, durumlar ve bunların oluşturduğu olguların belgeye dökülmesi, yönetsel yargıda yazılı yargılama yönteminin benimsenmesini gerekli ve zorunlu kılmakla birlikte, bireysel etkinliklerle ilgili kimi durumlarda gözlemin, yargılamaya katkısı da gözden uzak tutulamaz.*", **DD**, Yıl: 18, Sayı: 70-71, 1988, s. 208.

[321] Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nda, Yargılama Usulü Tüzüğü'nün 54. maddesine göre, duruşma yapılması zorunlu olup, bu husus tarafların isteğine bırakılmamıştır; Azrak, Avrupa Toplulukları, s. 145.

[322] Onar, Cilt: III, s. 1936.

kullanması gerekli olan durumlarda bu olanaktan yoksun kalacaktır. Duruşma kurumu yargıç için işte bu yoksunluğu gidermeye yönelik iyi bir olanak olarak değerlendirilebilir.

Duruşma, İYUK'un 17. maddesinde düzenlenmiştir: "*Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve bir milyarı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı bir milyar lirayı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır*". Buna göre vergi mahkemelerinde duruşma yapılabilmesi için uyuşmazlığın yasaca saptanan miktarı aşması gerekmektedir. Tek yargıçla görülen davalarda uyuşmazlık konusu miktarın belli bir tutarı aşması her zaman olanaklı olmadığı için, bu davalar duruşmasız yapılacaktır. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinin reddi üzerine açılacak davaların iptal davası niteliğinde olması, duruşma yapılmasına olanak verir[323]. İlk derece yargı organlarında iptal davaları ile uyuşmazlık konusu belli tutarı aşan, tam yargı ve vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabilmektedir. Duruşma istendiği halde, davanın duruşma yapılmadan sonuçlanması bir bozma nedenidir[324]. Temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve ayrıca Danıştay veya BİM'nin kararına bağlı tutulmuştur. Duruşma istemi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. Ayrıca tarafların istemine bağlı olmaksızın Danıştay ve mahkeme, duruşma yapılmasına karar verebilir (İYUK m. 17/4). Duruşma davetiyeleri, duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir (İYUK m.17/5).

Duruşma, taraflara daha önce yazılı olarak ileri sürdükleri iddia ve itirazları sözlü olarak ayrıntılı biçimde açıklama olanağı sunar[325]. Yargılama sürecinde duruşma yapılarak ve taraflar bu süreçte aktif kılınarak daha adil kararlar verilebilir. Çünkü sadece dosya üzerinden inceleme yapılarak maddi gerçeğe ulaşmak araştırmayı zorlaştırabilir ve mahkeme, maddi gerçeğe ulaşamadan karar verebilir.

[323] Özbalcı, s. 368.
[324] Özbalcı, s. 369.
[325] Azrak, Avrupa Toplulukları, s. 145.

Duruşma yapılan durumlarda, tarafların olgusal gerçekleri anlatması ve açıklaması sırasında tutanak tutulmamaktadır. Yani adli yargıdan farklı olarak idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında duruşma yapılırken açıklama ve anlatımlar tutanakla saptanmamaktadır. Uygulama, bireylerde yargıya karşı güvensizliğe yol açmaktadır. Bu nedenle vergi davalarında duruşma yapılan hallerde, tarafların anlatımları tutanak düzenlenerek saptanmalıdır.

4. Yargılamada Dolaysızlık İlkesi

Yargılamada dolaysızlık ilkesi; son kararı verecek yargılama makamının, soruşturmayı bizzat yönetmiş ve kanıtların içeriğini doğrudan doğruya öğrenmiş olmasıdır[326]. "Bu ilke, idari usulünü kanunlaştırmış bulunan ülkelerde, usul ilkesi olarak değerlendirilmemekte, hiyerarşi düzeninin üst kademelerindeki makamların, kural olarak alt makamlar tarafından yapılan soruşturma sonucunda elde edilen bilgi ve belgelere göre karar vermeleri öngörülmektedir."[327]

Dolaysızlık ilkesi kendiliğinden araştırma ve yargılamada sözlülük ilkeleriyle de bağlantılıdır. "Davanın taraflarının, tanıkların ve bilirkişiyle, kanun sözcüsünün sözlü beyanları ancak kararı verecek mahkeme kurulu üyelerinin tümü önünde yapılmış olduğu takdirde yargılamanın sözlü yapılmış olmasının pratik bir değeri vardır. Çünkü ancak bu suretle, karara katılan tüm yargıçlar olayları ve delilleri dolaysız olarak öğrenme fırsatına sahip olacaklardır."[328]

Vergi yargısında uyuşmazlığa ilişkin kanıt araçları ve işlem dosyası çoğu zaman vergi idaresi tarafından mahkemeye sunulan belgelerden oluşur. Yargıç tatmin edici bir çözüm bulabilmek için sunulan bu belgelerle yetinmeyip gerekli gördüğü her türlü bilgi ve belgeyi istetebileceği gibi "keşif" kurumuna başvurarak gerekli incelemeleri bizzat kendisi yapabilir. Dosya hakkında karar vermek için

---

[326] Azrak, Avrupa Toplulukları, s. 146.

[327] A. Ülkü Azrak, Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi, Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul 1964, s. 204'(ten aktaran Gürsel Özkan, "*İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi gereken Genel İdari Usul İlkeleri*", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, 17-18 Ocak 1998 Ankara, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998, s. 58.)

[328] Azrak, Avrupa Toplulukları, s. 146.

giderilmesi gerekli olan en küçük bir kuşkunun bile aydınlatılmadan bırakılmaması gerekir. Dolaysızlık uygulaması işte vergi yargıcının tıpkı bir ceza yargıcı gibi uyuşmazlığı çözmeye yarayan bilgi ve belgelere bizzat kendisinin ulaşması ve kendisi tarafından değerlendirilmesi için tanınan bir olanaktır.

5. 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 yanısıra, 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 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.

Duruşmaların herkese açıklığı konusunda, İHAS m. 6/1'de ise, "*Herkes gerek medeni hak ve yükümlülükle ilgili nizalar gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni*

ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar vereceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir." denmektedir. Bu hüküm değerlendirildiğinde, bizdeki yasal düzenlemeden farklı olarak, *hükmün de açık olması* koşulu aranmaktadır. Ancak İHAS'ın 6/1 maddesindeki sınırlamalar daha geniş tutulmuştur.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi m. 6'da yer alan açıklık ilkesi, taraf devletler için iki yükümlülük getirmektedir. Birincisi, davanın açık duruşma ile görülmesi; ikincisi, duruşma sonucu kararın açık olarak verilmesidir. Bu yükümlülüklerin amacı, halkın denetimi olmaksızın gizli bir yargılama sonucu adaletin dağıtılmasının önüne geçilmesini ve yargı sistemine bireylerin güven duymasını sağlamaktır[329]. Hükmün açık olması yükümlülüğü, mahkeme kararının, her zaman açık olarak duruşmada okunacağı anlamına gelmemekte, ilgililerin bilgi edinmesi amacıyla kararın mahkeme kalemine bırakılmasını veya kamu denetimini sağlayacak şekilde yayınlanmasını deyimler[330].

Açıklık ilkesi, ayrıca dava sürecince tarafların bilgi edinebilme haklarını[331] da kapsamaktadır. Bu konuda, 4001 sayılı yasanın[332] 10. maddesi ile iptal edilen İYUK'un m. 20/4. bendi önemlidir. Açıklık ilkesine getirilen bir sınırlama olarak görülen bu hükümde, *getirilen veya idarece gönderilen gizli belge ve dosyaların taraf veya vekillerine incelettirilemeyeceği* belirtilmişti. Söz konusu hükme dayanarak davanın taraflarına veya vekillerine, gizlilik kaydı öne sürülerek mahkemeye getirilen bilgi ve belgeleri inceleme olanağı verilmemekteydi. Hüküm, tarafların en doğal hakkı olan bilgi edinme hakkına getirilmiş bir sınırlamaydı. İYUK'un m. 20/3. bendine eklenen hükme göre, verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemeyeceği öngörülmüştür. Bu hüküm, vergi yükümlüleri bakımından bir güvence oluşturmaktadır. "V*erilmeyen*

[329] İnceoğlu, s. 328.
[330] İnceoğlu, s. 352.
[331] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 97.
[332] RG: 18.06.1994, 21964.

bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez" ifadesi, biçimsel yorum tekniği ile değerlendirildiğinde, yargıcın verilmeyen bir bilgi ve belgenin "gizli" olması durumunda bunu idarenin aleyhine yorumlaması gerekir. Hukuk devletinin yerine getirmekle yükümlü olduğu hukuksal güvenlik ve güvenceler dikkate alındığında, idarenin savunmasına dayanak aldığı ve mahkemeye sunmadığı her türlü bilgi ve belgeyi "*kanıt yükümlülüğünü yerine getiremediği*" biçiminde yorumlanması ve mahkemenin bunu kişi lehine kullanması gerektiği söylenebilir.

Açıklık ilkesiyle, kişilerin yargıya olan inancı pekişir. Yargılamanın kapalı yapılacağına ilişkin zorunluluklarda, kamu yararının yanında, bireyin haklarının da göz önünde tutulması gerekir. Salt kamu yararını gerçekleştirmek pahasına, kişilerin hakları göz ardı edilmemelidir.

B. Vergi Usul Kanunu: Hukuksal Korumayı Sağlayan Yargı Benzeri Usuller / İlkeler

İdarenin donatılmış yetkileri ve müdahaleciliği karşısında, kişi haklarının korunabilmesi için, uygulamada sadece bağımsız mahkemelerin sağladıkları güvenceler yeterli olmamaktadır[333]. Çoğu zaman yargısal yola başvurmanın masraflı ve uzun bir süreci gerektirmesi veya hakkın yerine getirilmesinin artık pratik bir yararının olmadığı durumlarda, kişi haklarının gerektiği gibi korunduğundan söz edilemez[334].

İdarenin işlem ve eylemlerinin salt yargı organları aracılığıyla denetlenebileceği ve kişisel hak ihlâllerinin ancak bu şekilde giderilebileceği eksik bir anlayışı yansıtır. Bu nedenle, idare ile kişiler arasında çıkan anlaşmazlıklar bir yargılama disiplini şeklinde giderilmelidir. İdari işlem sürecinde ilgili kişi; olay, belge ve kanıt sunarak bunları tartışabilmelidir. Kişinin sürece katılması, uygun

[333] Azrak, İdari Usul, s. 69.
[334] Azrak, İdari Usul, s. 70.

zaman ve koşullarla idare tarafından düzenlenmelidir[335]. Bu da ancak yargı benzeri usullerle sağlanabilir.

Kişisel nitelikte idari tasarrufların meydana getirilmesiyle ilgili faaliyetler, yargı organlarının faaliyetlerinin bağlı olduğu usullere-yani yargılama usullerine-benzeyen, fakat idarenin yapı ve fonksiyonuna uydurulmuş bulunan bazı usullere bağlanmıştır[336]. Yargı benzeri usuller; idarenin yapı ve işleyişine uydurulmuş olan, idarenin kişisel nitelikte bir karar alınmadan önce, ilgili kişi veya kişilerin görüşlerinin alınmasının zorunlu tutulduğu, sözlülük ve açıklık ilkesinin egemen olduğu[337], kişilerin düşüncelerini bildirme ve kanıtlarını sunma olanağının tanındığı ve alınan kararlara karşı idari ve yargısal yollara başvurunun açık tutulduğu bir işleyiş ve sistemdir.

İdarenin amacı; yürütme faaliyetlerini, hukuk devleti ilkelerine uygun bir şekilde gerçekleştirmektir. Bu da idarenin yasallığı ve idari işlem ve eylemlerin yargısal usullere benzeyen usullere tabi kılınmasıyla mümkün olabilmektedir[338]. Yargılamaya benzer usullerde, idare yargı yetkisine sahip değildir ancak yaptığı iş yargılama gibidir[339]. Bu usuller, yargı denetimi dışındaki bir sistemdir. Böylelikle, idare yargı dışı bir yöntemle, kişilerin zararlarını giderecek yetki ve donanıma sahip olabilmektedir[340]. İdare ile bireyler arasındaki ilişkiler, bir yargılama disiplini çerçevesinde geliştirildiği takdirde, kişilerin hak ve çıkarları daha iyi korunmuş olur[341]. Dolayısıyla bu yöntemle; idare ile birey arasındaki uyuşmazlıklar, yargı yoluna gidilmeden barışçıl yollarla daha kısa sürede çözümlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'ndaki hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim ve uzlaşma gibi düzenlemelerde, yargılamaya benzer yönetsel usullerle sorunlar çözüme kavuşturulmaktadır.

---

[335] Tekin Akıllıoğlu, " *İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku*", **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, 11-12 Mayıs 2000 Ankara, Danıştay Yayın Bürosu Yayınları No: 59, Ankara 2000, s. 119.
[336] Azrak, İdari Usul, s. 76.
[337] Azrak, İdari Usul, s. 76.
[338] Bahtiyar Akyılmaz, "*Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun",* **İdari Usul Kanunu Hazırlığı, Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, Başbakanlık Basımevi, 17-18 Ocak 1998 Ankara, s. 35.
[339] Lütfi Duran, "*İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular*", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı, Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, Başbakanlık Basımevi, 17-18 Ocak 1998 Ankara, s. 32.
[340] Odyakmaz, İdari Usulden Beklediklerimiz, s. 4.
[341] Azrak, İdari Usul, s. 73.

1. Vergilendirme ile İlgili Kararları Alacak Olan Makamların Yetkileri: Pişmanlık - Cezada İndirim

İdarede yasallık ilkesi ve hukuk devleti anlayışı, idarenin işlem ve eylemlerinin yargı denetimine açık olmasını ve idarenin sadece yasanın yetki verdiği durumlarda görev yapmasını gerektirir[342]. Gerek kamu hizmetlerinin gelişen ve değişken özelliği, gerekse yasal düzenlemelerin bütün ayrıntılarıyla düzenlenmesine olanak bulunmaması karşısında idareye takdir yetkisinin verilmesini zorunlu kılmıştır.

Takdir yetkisi, idarenin serbest hareket edebilme, karar alma gücü ve olanağıdır[343]. İdare hukukunda takdir yetkisinin karşıtı "bağlı yetki"dir. Hukuk kurallarının idarenin nasıl davranacağını açık olarak belirlendiği, idarenin seçim hakkının olmadığı durumlarda bağlı yetkiden söz edilir[344].

Vergi daireleri de vergilendirmeye ilişkin pek çok yetkiye sahiptir. "Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak bakanlıkça belli edilen kamu gelirleriyle ilgili mükellefi tespit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercii nezdinde hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunulması ve yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütür."[345] Vergi dairelerinin kuruluş, görev, yetki ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir[346].

---

[342] Giritli / Bilgen / Akgüner, s. 74.
[343] Giritli / Bilgen / Akgüner, s. 75.
[344] Giritli / Bilgen / Akgüner, s. 76.
[345] Nihal Saban, **Vergi Hukuku Genel Kısım**, 2. Basım, Der Yayınları, İstanbul 2003, s. 133.
[346] Saban, Genel Kısım, s. 133.

Vergi idaresi de Vergi Usul Kanunu çevresinde çizilmiş sınırlar içinde kalarak bazı durumlarda takdir yetkisini kullanır. Ancak burada vergi idaresinin kullandığı yetki, idare hukuku anlamındaki "takdir" yetkisi değildir[347].

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumunu da, vergi idaresinin yetkileri çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Vergi yükümlüleri beyana dayanan vergilerde, işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde, yasada belirlenen koşulları gerçekleştirmek suretiyle bu durumdan kurtulabilirler. Vergi yükümlülerinin işledikleri vergi ziyaı suçlarını yetkili mercilere kendiliğinden dilekçe ile haber vermelerinin yanında, VUK m. 371'de aranan koşulların da bulunması gereklidir[348]. Bunlar, yükümlünün durumunu bildirmeden önce bir ihbarın yapılmamış, vergi incelemesinin başlamamış olması veya olayın takdir komisyonuna gitmemiş olması, kaçakçılık fiilinin işlendiğinin saptanmamış olması ve hiç verilmemiş olan beyannamelerin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmiş olması gibi koşullardır.

Pişmanlık, beyan üzerine tarh ve tahakkuk etmiş tüm vergiler için geçerlidir. Ancak ilgili maddede, pişmanlık hükümlerinin emlak vergisinde uygulanamayacağı

---

[347] Bu bölüm içindeki başlıklarda kullanılan "karar"; kesin ve yürütülebilir nitelikteki işlemler olarak anlaşılmalıdır. "Karar", kavramı, idare hukuku bakımından iki kategoride değerlendirilmektedir. Birincisi; genel, soyut ve sürekli nitelikte tanımlanabilecek düzenleyici işlemdir. Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanan belli kazanç ve irat çeşitlerinde stopaj oranlarının değiştirilmesinin "yasayla tanımlanan alt ve üst sınırlarda kalmak koşuluyla değiştirerek belirleme bir "karar"la olmaktadır. İkincisi ise, "*idarenin öznel ve kişisel hukuki durumları yaratan, değiştiren veya kaldıran birel veya özgül işlemlerdir. Türkiye'de çok sayıda idari organ, makam ve kamu görevlileri, günlük faaliyetleri sırasında ve dolaysıyla sayısız karar alırlar. Esasen idarenin görevlerini yerine getirirken normal ve genel olarak yaptığı işlemler bu türdendir. Örneğin, vergi salma, ceza kesme, personel atama...İdari kararların en önemli özelliği, ilgililerin rıza ve muvafakati olmasa da, idarenin tek yanlı iradesiyle hukuki durumları üzerinde etki yapmasıdır.",* Duran, İdare Hukuku, s. 394.

[348] 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. (Değişik bent: 01/05/1981 - 2455/4 md.) Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) (...) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması;

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

5. (Değişik bent: 04/12/1985 - 3239/30 md.) Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci Maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

belirtilmiştir. Bunun nedeni ise, emlak vergisi değerinin kamulaştırma olasılığına karşı yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmaktır[349]. Kanun kapsamına giren suçlar ise, vergi kaybı, kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarıdır. Usulsüzlük suçları bu düzenleme kapsamına girmemektedir[350].

Pişmanlıkla ilgili düzenlemelerin yasada açıkça düzenlenmesi, hangi koşullar altında yükümlülerin bundan yararlanılacağı ayrıntılı olarak düzenlendiği için burada vergi dairesinin takdir yetkisinin olmadığı ve bağlı yetkiye tabi olduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde düzenlenen cezada indirimde, vergi dairesinin yetkilerini saptamak gerekir. Söz konusu maddeye göre, vergi yükümlüsü veya sorumlusu; dava açma süresi içinde vergi dairesine başvurarak re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi veya farkını ve indirimden arta kalan vergi cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında üçte biri oranında indirilir. Burada cezada indirim miktarlarının yasada açıkça düzenlenmesi, vergi dairesinin bir takdir hakkının olmadığını ve pişmanlıkta olduğu gibi bağlı yetkiye tabi olduğunu göstermektedir.

Cezada indirim yolunun düzenlenmesinin temel nedeni, vergi ve kesilmiş cezanın hazineye kısa sürede girmesi ve yargı yoluna gidilmeden vergi anlaşmazlıklarını yönetsel bir süreçte giderilmesi sağlanmaktadır.

2. Vergilendirme ile Kararlar Alınmadan Önceki Hazırlık Safhasında Katılım: İnceleme

Katılım ilkesi, ilgililerin yani işlemin hitap ettiği kişinin, işlemin hazırlanmasında katkıda bulunması ve kendisinin idare önünde savunma hakkının bulunmasıdır[351].

[349] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 221.
[350] Mutluer, s. 316, 317.
[351] Duran, İdari Usul İlkeleri, s. 31.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 28 Eylül 1977 tarihli ve 77/31 sayılı kararı "Bireyin Yönetsel İşlemler Karşısında Korunması" başlığını taşımakta ve bu konuda beş temel ilke saptanmaktadır[352]. Dinlenme Hakkı altında düzenlenen ilke, "haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikte her yönetsel işleme karşı ilgilin olay ve delilleri öne sürme ve gerektiğinde kanıt araçlarını sunma hakkı vardır. Bunlar sadece yönetimce göz önünde tutulur. Uygun durumlarda, ilgiliye elverişli süre içinde ve olaya uygun şekilde yukarıdaki hakları bildirilir."

Kararın temelinde, bireyle yönetim arasındaki ilişkilerde hakkaniyetin sağlanmasıdır. Bu ilke, ilgiliye yönetsel işlem hazırlık yöntemi sırasında dinlenilme hakkı vermekte; ilgili alınacak kararlara karşı olaylar öne sürebilmekte, kanıtlarını sunabilmektedir[353].

İdare önünde savunma, ortada henüz kesinleşmiş bir karar yokken yani hazırlık aşamasında kişinin haklarını ve menfaatlerini savunabilmesine olanak verilmesidir[354]. Ayrıca idari kararlar kesinleşmeden önce tarafların katılımı; idarenin yanlış yapması olasılığını azaltmakta ve ayrıca idareye yanlışlarını düzeltme şansı tanımaktadır[355].

Vergi hukukunda inceleme[356], idari karar alınmadan önce yükümlünün idari işlemin hazırlık sürecine katılımına örnek olabilecek bir düzenlemedir. VUK m. 134/1 vergi incelenmesinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. VUK m. 141/1, *"İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir."* Burada

[352] Tekin Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, TODAİE, Ankara 1983, s. 191.
[353] Akıllıoğlu, Savunma Hakları, s. 195.
[354] Duran, İdari Usul İlkeleri, s. 31.
[355] A. Ülkü Azrak, "*İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar*", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, 17-18 Ocak 1998 Ankara, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998, s. 89.
[356] Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yay., İstanbul 1994, s. 34.

ilgililerin, itiraz ve düşüncelerinin tutanağa geçirilmesi[357], idari işlemin hazırlık sürecine katılımı sağlayan bir düzenlemedir. Tutanağın imzalanması burada önem arz eder. Tutanağa yönelik imza, yükümlüler için bir güvence niteliğine sahiptir. İncelemenin kendisi, bir icrai işlem olmamasına rağmen, tutulan tutanağa göre verginin tarhı bir icrai işlemdir. İncelemede işlem kesinleşmeden önce, incelenmeye tabi olan kişilerin hak ve çıkarlarını savunabilmesine olanak tanınmaktadır. Vergi incelemesi, ayrıca, hataların kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle hata yapılmasını önleyici bir işleve de sahiptir[358].

3. Vergilendirme ile İlgili Kararlara Karşı İdari Başvuru Yolları: Hata

İdari işlem, idarenin yönetim hukuku alanında yaptığı tek yanlı hukuksal işlemlerdir[359]. İdare görevlerini yaparken ve yetkilerini kullanırken hukuk düzeninde değişiklik yapan, yeni hukuksal durum yaratan işlemlerde bulunur[360]. Yönetsel işlemlere karşı iptal davası açılmasının yanında idari yollara da başvurulur. Vergi Usul Kanunu'nda idari kararlara karşı, idari başvuru yolları düzenlenmiştir.

Vergi hukukunda, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü için düzenlenmiş olan yöntemlerden biri, vergi hatalarının düzeltilmesidir[361]. VUK'un, 116. ve 126. maddeleri arasında vergi hatalarının kapsamı ve düzeltme yöntemleri düzenlemiştir. Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.116). Vergi hataları kendi içinde hesap hataları (VUK m.117) ve vergilendirme hataları (VUK m.118) olarak iki gruba ayrılmaktadır. Vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemelerine başvurulacağı gibi, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla söz konusu hata, vergi dairesince re'sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir.

---

[357] "İ*nceleme sürecindeki her şeyin tutanağa bağlı olması gerekir. Bu da vergi mükellefinin inceleme sürecindeki baskı nedeniyle söyledikleri, verdiği bilgi ve belgelerin vergi cezası ve devamında ceza davasında aleyhine delil olarak kullanacağı anlamındadır*.", Saban, Vergi Hukuku, s. 175.

[358] Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları,** İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2005-17, İstanbul 2005, s. 87.

[359] Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 137.

[360] Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 137.

[361] Kaneti, s. 130; Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 173; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s. 453; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon 2003, s. 115.

Düzeltme başvurusu reddedilen vergi yükümlüsü, şikâyet yolu ile üst mercie başvurabilir.

Vergi hatalarının idare veya yükümlü ile hakkında ceza kesilenler tarafından ortaya çıkartılmış olabilir. İdare tarafından saptanan açık ve mutlak vergi hataları idare tarafından re'sen düzeltilir (VUK m. 121). Yükümlü aleyhine re'sen yapılan düzeltmelerde yükümlünün dava hakkı saklıdır. İdarece yapılan düzeltmeler, yükümlünün lehine olabileceği gibi, aleyhine de olabilir. Vergi yükümlüsü, kendisinden istenen veya ödemiş olduğu vergide, yasada sayılan hata türlerinden birini olduğunu iddia ediyorsa, bu hatanın düzeltilmesi için ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvuruda bulunur (VUK m. 122). Vergi dairesince yapılan inceleme sonucu, bir vergi hatası varsa bu düzeltilir, aksi durumda hatanın bulunmadığına ilişkin karar yükümlüye tebliğ edilir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir (VUK m. 124/1).

Vergi hatalarının düzeltilmesi yöntemiyle, idare hukuku bakımından sakat işlemin geri alınması sağlanır. Bunun yanında düzeltme yoluyla, belli sakatlıkların giderilmesiyle verginin yasallığı ilkesinin sübjektif idari işlemler bakımından gerçekleşmesi sağlanır[362]. Düzeltme yolu, hem vergi yükümlüsü hem de vergi dairesi bakımından daha güvenceli bir yöntemdir. Bu yolla vergi dairesi alacağını daha kısa sürede alır, diğer taraftan vergi yükümlüsü de yargı yolunun uzun ve zahmetli sürecinden kurtulmuş olur. Vergi hatalarının düzeltilmesi yönteminde, vergi yükümlüsü çifte güvenceye sahiptir. Çünkü işlemdeki vergi hatası için hem idari yollara başvurabilmekte, hem de bu yöntemde sonuç alamadığı takdirde yargı yoluna gidebilmektedir.

[362] Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 173, 174.

4. Vergilendirme ile İlgili Kararlarda İdare Önünde Menfaat İlişkisi Bulunan Kişilerin İdare Önündeki Muhakemede Yetki ve Ödevleri: Uzlaşma

Vergilendirmeden kaynaklı her tür uyuşmazlığı yargıya taşımak çoğu zaman katlanılmaz sonuçlar doğurmaktadır. Vergi idaresi alacağını geç alabilmekte, yükümlü ise maddi ve manevi yüklere katlanmak zorunda kalmaktadır. Bu nedenle yargılamaya benzer usullerle, karşılıklı fedakârlık ve irade uyuşumu ile tarafların vergilendirmeden doğan bir uyuşmazlığı yargı organına taşımaksızın aralarında gidermeleri daha işlerli bir çözüm yöntemi olabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan uzlaşma kurumu da, yargı benzeri usullerle uyuşmazlıkların çözümlendiği yönetsel bir mekanizmadır.

Uzlaşma[363] kurumu, 1963 yılında 205 sayılı yasayla VUK'a katılan Ek 1-12. maddelerde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. "Vergi Usul Kanunu, idarenin takdir yetkisinin vergilendirmeye ilişkin ikincil sorunlara özgü olması kuralının bir istisnası olarak uzlaşmayı kabul etmiştir."[364]. Uzlaşma, vergi dairesi ve yükümlü bakımından, somut bir vergi ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeksizin kısa sürede, idari aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yoludur[365].

---

[363] Kaneti, s. 227, Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 170; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 430; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2001, s. 231; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2004, s. 115.

[364] Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 138.

[365] Ahmet Kumrulu, "*Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim*", **DD**, Yıl: 19, Sayı: 72-73, 1989, s. 17.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesine[366] göre, uzlaşmaya başvurabilmek için gerekli ön koşul ikmâlen, re'sen veya idarece tarh edilmiş bir verginin olmasıdır. Uzlaşma yoluna gidebilmek için tarhiyatta vergi hatası, maddi hata, VUK'un 369. maddesindeki yanılmanın olması, yasa hükümlerine gereği gibi nüfuz edilememesi, uyuşmazlık konusu olay ile ilgili olarak vergi yargısı ve idare arasında görüş farklılığının olması gerekir. Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde yeniden uzlaşma isteminde bulunulamaz. Uzlaşmanın sağlanamadığına dair tutanağa idarenin son teklifi yazılır. Vergi yükümlüsü dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Uzlaşmanın özünde, vergi ile ilgili bir sözleşme yatmaktadır. Vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün uzlaşması, idare hukuku anlamında idari bir sözleşme olamayacağı, bunun ancak *"sözleşme benzeri"*[367] bir niteliğe sahip olabileceği ifade edilmiştir[368]. Uzlaşmada ilişkinin iki taraflı olması, taraf iradelerinin rolü ve eşitliği nedeniyle, bu çözüm yolunun "sözleşme" niteliğinin baskın olduğu da belirtilmiştir[369]. Uzlaşma sağlandığı takdirde yükümlü, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşılan vergi veya cezaya karşı vergi idaresinin matrah

---

[366] Ek Madde 1 - *(Ek madde: 19/02/1963 - 205/22 md.; Değişik madde: 22/07/1998 - 4369/18 md.) Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğunun veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Sürekli, geçici ve merkezi uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya müracaat etmeye yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığınca hazırlanır.*

[367] Onar, Cilt: III, s. 1590-1598.

[368] Saban, Vergi Hukuku, s. 263, 264.

[369] Kumrulu, Uzlaşma, s. 17.

arttırımı nedeniyle dava açma hakkının bulunup bulunmadığına ilişkin önemli bir içtihadı birleştirme kararı bulunmaktadır[370].

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde yükümlü veya ceza muhatabı, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya on beş günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar (VUK Ek m. 7).

Vergi hukukunda uzlaşma, Anayasa'nın 73. maddesindeki verginin yasallığı ilkesine ters düştüğü gerekçesiyle eleştirilmektedir[371]. Uzlaşma, yönetim yönünden bir *"ödün kurumu*" olarak değerlendirilmiştir. Vergi İdaresi, uzlaşma nedeniyle olay üzerine eğilerek ve yükümlünün isteklerini ve özel durumlarının göz önünde tutarak, kabul edebileceği vergi ve ceza miktarını belirlemekte, bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçmektedir[372].

Uzlaşma her ne kadar, verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak görülse de diğer ülkelerde olduğu gibi, bizim vergi hukukumuzda da yer alan bir kurumdur. Çünkü bu yolla, vergi uyuşmazlıkları yargı yoluna gitmeden daha kısa bir sürede çözümlenebilmektedir[373]. Uzlaşmanın bir *"ödün"* kurumu olduğu yönünde sert eleştiriler yapılmışsa[374] da, bu ödün sadece vergi idaresi bakımından değil, yükümlü bakımından da geçerlidir. Zaten niteliği gereği tek taraflı değil, *"karşılıklı"* yapılan bir anlaşmadır.

---

[370] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 2.7.1981, E. 1985/5, K. 1985/4, "*Takdir Komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve vergi cezası hakkında uzlaşılmış olmasının, matrah arttırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın görülmesine engel olup olmadığı konusunda 7. daire ile 3, 4 ve 9. dairelerin kararları arasında ortaya çıkan aykırılığın, uzlaşılan veri ve cezanın matrahının arttırılması yolundaki vergi dairesi davasının incelenemeyeceği yönünde birleştirilmesi suretiyle giderilmesi hk.*", **DD**, Yıl: 16, Sayı: 62-63, 1986, s. 105.

[371] Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 171; Saban, Vergi Hukuku, s. 263; Yılmaz Aliefendioğlu, "*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*", **DD**, Yıl: 1, Sayı: 1, 1971, s. 47.

[372] Yılmaz Aliefendioğlu, "*Vergide Uzlaşma*", **DD**, Yıl: 8, Sayı: 28-29, 1978, s. 3.

[373] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 2.7.1981, E. 1985/5, K. 1985/4, *"Kanun gerekçesinde 'uzlaşma'dan amacın, vergi uyuşmazlıklarının suratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin biran önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması, mükellefle idare arasında vergi yönünden ortaya çıkan ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek çözüme bağlanması olduğu ifade edilmektedir.*", **DD**, Yıl: 16, Sayı: 62-63, 1986, s. 110.

[374] Aliefendioğlu, Uzlaşma Müessesi, s. 47.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde ise tarhiyat öncesi uzlaşma,[375] düzenlenmiştir. Bu uzlaşma yöntemi, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) uygulanır. Uzlaşmaya ilişkin usul ve esaslar, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmenliği'nce[376] düzenlenmiş ve son değişiklikler ise, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmenliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik[377] ile yapılmıştır.

Uzlaşma, idarenin tek taraflı iradesiyle gerçekleştirdiği işlemlere yükümlünün iradesi de katılarak vergilendirmede gerçek durumu saptanmasına yardımcı olunmaktadır[378]. Uzlaşmada, vergi idaresi ile yükümlü arasında karşılıklı bir ikna süreci gerçekleşmektedir. Her iki tarafın da çıkarları bulunmaktadır. Uzlaşma sürecinde yükümlü, istemlerini dile getirme olanağı bulur. Bu yanıyla uzlaşmada, yargılamaya benzer bir süreç yaşanmaktadır. Uzlaşma kurumu, işlevselliği nedeniyle yükümlülere yönetsel aşamada hukuksal bir koruma sağlamaktadır.

5. Vergilendirme ile İlgili Kararların İdare Tarafından Değiştirilebileceği veya Ortadan Kaldırılabileceği: Düzeltme

İdari işlem ve kararlar, hiyerarşik ve yargısal denetim yollarından, yetkili makam ve mercilerce iptal edilmek suretiyle başlangıçtan itibaren hükümsüz ve

---

[375] Ek Madde 11 - (Ek madde: 04/12/1985 - 3239/33 md.)
(Değişik fıkra: 11/08/1999 - 4444/7 md.) Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyaı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.
Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.
(Ek fıkra: 03/12/1988 - 3505/10 md.) Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112 nci Maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.
Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.
Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.
[376] RG. 03.02.1999, 23600.
[377] RG. 22.10.2005, 25974.
[378] Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 123.

geçersiz sayılabileceği gibi bunları yapan ve alan görevliler tarafından bir takım kayıt ve şartlarla geri alınabilir veya kaldırılabilir[379].

İdari yargılama Usulü Kanunu'nun "üst makamlara başvurma" kenar başlığını taşıyan 11. maddesinin birinci fıkrasında idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan istenebileceğini öngörmüştür. "Bu başvuru türü dava açma süresini etkileyen bir durum olarak öngörülmüşse de temeli üstün yetkisidir. Nitekim üst makamın olmaması dolayısıyla işlemi yapanın kendisinin üst olması durumu dışında, işlemi yapan yere başvuru dava süresini etkilememekte ve işlemi yapanın onu değiştirme, düzeltme, kaldırma ya da iptal ettirme gibi olanakları üstün emir ve yönlendirilmesi doğrultusunda olası bulunmaktadır."[380].

Geri alma (rücu etme), bir işlem ve kararı, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçersiz ve hükümsüz sayma iradesidir[381]. "Geri alma işleminin hukuka uygun olarak, geri almaya yetkili organ veya makam tarafından yapılması gerekmektedir. Geriye almaya yetkili organ veya makam ise, yetki koşutluğu ilkesi gereği, geri alınan işlemi yapmış olan organ veya makamdır"[382]. Örneğin, vergi dairesinin kararını yine kendisi geri alabileceği gibi, hiyerarşik açıdan üst makam da (Maliye Bakanlığı) ast makamın işlemini geri alabilir.

Kaldırma (ilga, lâğv, iptal, fesih) ise, bu hususstaki iradenin açıklandığı tarihten itibaren işlem ve kararın gelecekte yürürlüğe ve uygulanabileceğine son vermektir[383]. Bazı idari işlemler, dayandıkları düzenleyici işlemler yürürlükten kaldırıldığı zaman kendiliklerinden yürürlükten kalkarlar[384]. Örneğin bir vergi kanununun uygulanmasını sağlamak amacıyla yapılmış bir yönetmelik, bu kanunun ortadan kalmasıyla kendiliğinden yürürlükten kalkar. Kimi durumlarda, idari işlemler

[379] Duran, İdare Hukuku, s. 421.
[380] İl Han Özay, **Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1986, s. 76.
[381] Duran, İdare Hukuku, s. 421.
[382] Gözübüyük / Tan, s. 369.
[383] Duran, İdare Hukuku, s. 421.
[384] Giritli / Bilgen / Akgüner, s. 898.

kendi yürürlük sürelerini açık ya da kapalı biçimde saptarlar, böylece söz konusu sürelerin bitimi ile idari kararların yürürlüğü son bulur[385].

"Kişiler için kazanılmış hak ya da korunması gerekli kişisel durumlar yaratan işlemlerin ortadan kaldırılmasında ya da düzenleyici işlemlerdeki hükümlerin kaldırılarak yerine yenilerinin konmasında (değişiklik) düzenleyici işlemler ve kişisel işlemler ayrımı yapılmaktadır. Düzenleyici işlemler yürürlükte kaldıkları süre içinde, kişilerin kazandıkları hakları korurlar. Çünkü, düzenleyici işlemler kişisel durumlara dönüşmedikçe, kazanılmış hak doğurmazlar"[386].

Vergi hukukunda muktezalar kazanılmış haklara örnek verilebilir. Muktezalar, yükümlülerin VUK m. 413[387] uyarınca, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüde düştükleri konularda, vergi idaresinden istedikleri yazılı açıklamalara verilen yanıtlardır[388].

Vergi yükümlülerinin, Maliye Bakanlığı'na yaptıkları başvurular sonucunda verilen cevaplar, sadece vergi yükümlülerine konu ile ilgili Bakanlık görüşünü açıklar[389]. Bu görüş Bakanlık için bağlayıcı olmasına rağmen, yükümlü ve yargı için bağlayıcı değildir[390].

Maliye Bakanlığı, her konuyla ilgili her yükümlüye ayrı ayrı mukteza verilmesinin iş yüklerini arttırdığı tespitinin ardından, yükümlülere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenlerin periyodik halinde yayınlanacağı, mukteza taleplerinin sirkülerle cevaplandırılabileceği ve sirkülerlerin de Gelirler Genel Müdürlüğü'nün web sitesinde yayınlanacağını belirtmiştir[391].

---

[385] Giritli / Bilgen / Akgüner, s. 898.
[386] Giritli / Bilgen / Akgüner, s. 899.
[387] **"***Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedir. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez."*
[388] Kaneti, s. 24.
[389] Saban, Genel Kısım, s. 59.
[390] Saban, Genel Kısım, s. 59.
[391] Saban, Genel Kısım, s. 59.

Vergi yükümlüsü, Maliye Bakanlığı'nın veya bu konuda yetkili bir biriminden yazıyla, tabi olduğu gelir dilimine ilişkin bilgi isteyebilir. Vergi idaresi, verilen bilgiyle bağlantılı olarak yükümlü aleyhine artık herhangi bir işlem yapamaz. Çünkü bu konuda yükümlünün kazanılmış bir hakkı bulunmaktadır.

Değiştirme (tadil), bir işlem ve kararın gelecek için önce kaldırılması, sonra da aynı zamanda yerine yenisinin yapılması ve alınması hükmünü taşır[392].

Düzeltme (tashih) ise, bir işlem ve kararın geçmişte ve gelecekte, doğrusunu yanlışının yerine koymaktır[393]. Vergi hukuku alanında da yükümlüler, düzeltmeden yararlanarak kendileri hakkında verilmiş bir kararı düzelttirebilirler. Örneğin, gelir vergisinin üçüncü dilimine tâbi bir yükümlüye, vergi idaresi dördüncü dilim üzerinden tarhiyat işlemi yapmışsa, yükümlü bu yanlışlığı vergi idaresine başvurarak düzelttirebilir.

[392] Duran, İdare Hukuku, s. 421.
[393] Duran, İdare Hukuku, s. 421.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL HUKUKUNDA BÜTÜNCÜL YAKLAŞIM: "ETKİLİ HUKUKSAL KORUMA" TASARIMI

Vergi hukukunda ve vergi usul hukukunda olmak üzere; maddi hukuk ve şekli hukuku kapsayacak biçimde ikili yapı üzerine kurduğumuz vergi yükümlüsünün hukuksal koru(n)ma(sı), bütüncül bir yaklaşım taşımadığı için bir sistem oluşturmaz. Bu parçalı yapı, çoğu zaman hukuksal korumanın etkisini göstermesine izin vermez. O halde sistemin pozitif hukuk içinde eksikliklerinin giderilerek tamamlanması, bir diğer deyişle bütüncül bir yaklaşıma ihtiyacı vardır. Bu yaklaşımı pozitif hukuk içinde hak ve yükümlülükler gerçekleşirken, maddi ve şekli hukuk açısından hukuksal korumayı sağlayacak usul hukuku olduğu için; vergi usul hukukunun bütünleri olarak algılamak ve bir sistem yaklaşımı ile tasarlamak gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde vergi hukuku ve vergi usul hukukundaki hukuksal koruma kavramlarını birlikte okumak gerekliliği içinde, vergi usul hukukunda etkili hukuksal koruma ile ilgili bir tasarım oluşturulmaya çalışılacaktır.

I. HUKUK DEVLETİ: HUKUKLA BAĞLI İDARE / VERGİ İDARESİ

A. İdari Usul Kodu

İdari yargı, hukuk yargılamasından farklı ve özelliği olan bir yargılama yöntemidir[394]. İdari yargılamada, İYUK olmasına karşın, bu kanunun bütünleyicisi olan İdari Usul Kanunu sistemimizde bulunmamaktadır.

İdare hukuku alanında, İdari Usul Kanunu'na büyük bir ihtiyaç duyulmaktadır. Usul yasaları, idari işlemin hazırlık sürecinde, idarenin izleyeceği usulü kendi takdirine bırakmak, işlemin yapılışında gizlilik, ilgilinin işlemden

[394] Gözübüyük / Tan, Cilt: I, s. 763.

haberdar olamaması, bilgi edinme olanağına sahip olmaması[395] gibi tehlikeleri ortadan kaldırmak ihtiyacından doğmuştur. İdari usul yasaları; idarenin, halkı sürekli olarak yönetsel prosedürler ve hukuk hakkında bilgilendirmesini; yönetim sürecine bireyin katılımını; hukukun işlerliğini sağlar. Bu yasalarının temelinde, tam ve adil katılım amacı yatmaktadır[396].

İdari usulle, salt idarenin keyfi ve sınırsız hareket alanını kısıtlamak değil, aynı zamanda yönetimde açıklık ve şeffaflık da sağlanır. Böylece birey ile yönetim arasındaki ilişki de yakınlaşmakta ve bireyin yönetime katılımı gerçekleşmektedir. Bu ise, hukuksal korumayı etkinleştirmekte ve pekiştirmektedir. İdare hukukumuzda büyük bir eksiklik olan İdari Usul Kanunu, sisteme dahil edilerek, eksik parçalar tamamlanmalıdır.

B. Mükellef Hakları Bildirgesi

Vergi yükümlü ve sorumlularının, vergilendirmeden kaynaklı hukuk dışı işlem ve eylemlerine karşı daha etkili hukuksal koruma yöntemlerinden biri, vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki ilişkiden geçmektedir. Vergi idaresi denildiği zaman, Maliye Bakanlığı gelir örgütünün bütün birimleri anlaşılmaktadır. Ancak bu örgütün yükümlüye bakan bir yönü bulunmaktadır. Söz konusu yön ise, yükümlü ile devamlı ve birebir ilişki içinde olan vergi daireleridir. Bu nedenle yükümlü ile her süreçte karşı karşıya gelen vergi dairelerinin, maliye örgütündeki yeri ve önemi oldukça büyüktür[397].

"Vergi hukukunda yeni eğilim, birey hakkı-insan hakkı-yükümlü hakkı kavramlarının ortak bir payda etrafında tartışılmasından yanadır."[398]. Mükellef hakları, vergilendirme sürecinde devlet ile yükümlü arasındaki hukuksal ilişkide

[395] Akyılmaz, s. 36.
[396] John Hardin Young, "*Adminisrative Procedure Act of U.S.A"*, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, 17-18 Ocak 1998, Ankara, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998, s. 22, 25.
[397] Karyağdı, s. 7.
[398] Yaltı Soydan, Mülkiyet Hakkı, s. 114.

yükümlülere tanınan haklar manzumesi olarak tanımlanmıştır[399]. Bir başka tanımda ise, "vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır."[400].

Bir çok ülkede[401], vergi yükümlüsünün korunmasını amaçlayan düzenlemeler "Vergi Yükümlülüğü Bildirgesine" (Taxpayers' Declaration) dönüştürülmüştür[402]. Mükellef hakları bildirgelerinin bir kısmı yasa şeklinde düzenlenmiş ve amaç yükümlü haklarına yasal bir koruma sağlamaktadır. Bunların bir kısmı ise, mükellef hakları imtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler şeklinde, yükümlü haklarının açıklanmasından oluşmakta ve vergi idaresiyle olan ilişkilerde kolaylık, belirlilik ve etkin bir koruma sağlamaktadır[403].

Amerika Birleşik Devletleri Kongresi, 1996 yılında kabul ettiği yasa ile Mükellef Hakları Beyannamesi'ni ilân etmiştir. Bu yasaya göre mükelleflerin IRS ile olan ilişkileri sırasında sahip oldukları haklar şunlardır (IRS, 2000a: 1)[404]:

a. Mükellef haklarının güvence altına alınması,
b. Gizlilik ve güvenirlik sağlanması,
c. Profesyonel, doğru ve nazik muamele edilmesi,
d. Temsilci kullanılabilmesi,
e. Sadece doğru hesaplanmış vergileri ödeme,
f. Çözümlenmemiş vergi sorunlarıyla ilgili yardım alma,
g. Uzlaşma ve yargı yoluna başvurma,
h. Kesilen ceza ve gecikme zammının azaltılması.

Türkiye'de ise bu konuya ilişkin olarak, Maliye Bakanı 25 Şubat 2006'da Erzurum'da yapılan üçüncü Vergi Dairesi Başkanları toplantısında "Mükellef

[399] Adnan Gerçek, *"Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi"*, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 29, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 127.
[400] R. Dönmez "Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi, Yaklaşım, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004, s. 57'(den aktaran Gerçek, Mükellef Hakları, s. 127.)
[401] Kanada (Vergi Yükümlüleri Hakları Bildirgesi 1985); Fransa (Vergi Yükümlüsü Senedi 1987); Yeni Zelanda (İlkeler Bildirgesi 1986); İngiltere (Vergi Yükümlüsü Senedi 1986); Amerika Birleşik Devletleri (Vergi Yükümlüsü Haklar Yasası 1988), Yaltı Soydan, Mülkiyet Hakkı, s. 114.
[402] Yaltı Soydan, Mülkiyet Hakkı, s. 114.
[403] Gerçek, Mükellef Hakları, s. 124.
[404] Gerçek, Çağdaş Eğilimler, s. 4.

Hakları Bildirgesi"ni açıklamıştır[405]. Söz konusu bildirge, Maliye Bakanlığı tasarrufunda idari bir düzenleme şeklinde yapılmıştır. Amaç ve içerikten son derece yoksun şekilde hazırlanmış olan bildirge, gelecek zamanlı vaatlerden başka, yükümlülere işlevsel hiçbir koruma sağlamamaktadır. Oysa bildirgede vergi yükümlülerinin, uygulamadaki sorunlarını giderecek ve bunlara somut çözümler getirecek düzenlemeler yer almalıydı. Ayrıca bu, bir bildirge şeklinde değil; ya VUK'un içinde yer alan ayrı bir bölüm olarak, ya da "Mükellef Hakları Yasası" olarak yayınlanması gerekirdi. Çünkü bağlayıcılığı olan bir düzenlemeyle ancak yükümlülerin hakları, devlet karşısında güvence altına alınarak korunabilir. Aksi takdirde hiçbir bağlayıcılığı olmayan bir idari düzenlemenin, kişilere pratikte bir yararı olmayacaktır. Maliye Bakanlığı, uluslararası hukuka uygun bir yapıyı, bazı ülkelerdeki düzenlemeleri kötü bir şekilde kopyalamakla değil; *hukuk bütünü içinde işleyen bir sistem yaklaşımı ile oluşturmalıdır*[406].

C. Ombudsman

İsveç kökenli olan ve sözcük olarak "temsilci", "sözcü", "koruyucu", "arabulucu", "kamu denetçisi" anlamlarına gelen Ombudsman, halkın yönetsel işleyişle ilgili yakınmalarını alan, belli bir araştırma ve inceleme süreci sonucu elde

[405] "Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
• Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
• Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
• Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
• Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
• Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
• Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
• Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
• Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
• Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız."

[406] Nihal Saban, "*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri*", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen"**, 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Yay., İstanbul 2000, s. 274.

ettikleri bulguları ilgili kuruma, parlamentoya ve kamuoyuna ileten etkili bir denetim mekanizmasıdır[407].

Çeşitli hukuk sistemlerinde farklı isimlerle anılan Ombudsman[408], insan haklarının korunmasında ve geliştirilmesinde yargısal olmayan mekanizmaların en güvenilir ve en işlevsel olanı olarak kabul edilmektedir[409]. Ombudsman, devletin yaptırım uygulama gücüne karşı bir önlem olarak, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine ilişkin olası tehdit ve sınırlandırmalar karşı bir güvence oluşturur[410].

Bir çok ülkede kamu denetçisi görevini üstlenmiş olan Ombudsman, aynı zamanda vergilendirme sürecinde de, yükümlü haklarının korunması ile ilgili uyuşmazlıkları çözümlemektedir[411]. "Amerika'da, Vergi Yükümlüsü Ombudsmanı olarak yerleşik bir kuruma dönüşmüştür. Normal işlemler aşamasında ya idari kanallarla çözülemeyen vergi idaresi problemlerinin çözümü için bir program (The taxpayer Ombudsman in the National Office Administers the IRS Problem Resolution Program) olarak oluşturulmuştur. Kurum her alanda değil ancak belirlenmiş problemlere çözüm üretebilir. Bunlar; ödenen verginin iadesi (refund), araştırma (inquiry), tebliğ (notice) ve diğerleridir. Bu durumlarda Ombudsman'a başvurulur."[412].

Daha etkili ve işlerli bir yönetim için araştırma, soruşturma ve denetleme faaliyetini yerine getirmek amacıyla kurulmuş olan Ombudsman kurumu[413] ülkemizde Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu[414] şeklinde Meclis'ten çıkmasına karşın Cumhurbaşkanı tarafından henüz onaylanmadığı için yasalaşamamıştır. Vergi yükümlüsünün, vergi idaresinin işlem ve eylemleri karşısında karşılaştığı sorunları çözmek amacıyla, tarafsız ve bağımsız bir kurum olan Vergi Ombudsmanı

---

[407] Müslüm Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yay., İstanbul 1999, s. 265.
[408] İngiltere (Parliamentary Commissioner for Administration), Fransa (Médiateur), Rusya (Prokatura), İtalya (Difensore Civico), İspanya (Defensor del Peublo), Selçuk Soybay, **İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetlenmesi** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul 1994, s. 73.
[409] Soybay, s. 73.
[410] Akıncı, s. 286.
[411] Gerçek, Mükellef Hakları, s. 126.
[412] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 54.
[413] Akıncı, s. 367.
[414] Kanun No: 5521, 15.6.2006.

oluşturulmalıdır. Yönetimin, yargı dışında denetlenmesinin yöntemlerinden biri olan Ombudsman, yükümlüler için de önemli ve etkili bir güvence mekanizması olacaktır.

II. VERGİ ÖDEVİNİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ: VERGİ USUL HUKUKU

A. Vergi Yargılama Usulü Kanunu

Hukuk sistemimizdeki vergi yargısının temeli, 1982 yılında gerçekleşen idari yargı reformuna dayanmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun varlığına karşın, yargılamaya ilişkin bütün düzenlemeler bu yasada yer almamıştır. Hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na (HUMK) atıf yapılmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu; yargıcın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, davaya katılma, davanın ihbarı, vekiller, feragat, kabul, teminat, karşılıklı dava, bilirkişi, delil tespiti, keşif yargılama giderleri, adli yardım ve duruşma intizamı ile ilgili konularda hüküm bulunmayan durumlar için HMUK'a açıkça atıfta bulunmaktadır. Söz konusu durum, İYUK'un eksikliğini ortaya çıkarmaktadır. İYUK ile HUMK'un atıfta bulunulan hükümleri saklı kalmak şartıyla, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri de uygulanmaktadır (İYUK m. 31).

İdari yargı içinde örgütlenen vergi yargısı, bağımsız bir yapıya sahip değildir. Ancak sorun, bağımsız bir yapıya sahip olmamaktan değil; uygulanan yasaların birbirini bütünleyememesinden kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu, Alman kaynaklıdır. Vergi yargısının da dahil olduğu idari yargı sistemi ve uygulanan kanunlar Fransa kökenlidir. Problem alanı ise, yargı modelinin iki farklı ülke olan Alman ve Fransız hukuklarının ülkemizde tek bir sisteme dönüştürülmesinden doğmaktadır[415].

Vergi yargılamasında uygulanan yasa hükümleri; VUK, İYUK BİMİMVMKGHK ve AATUHK'da düzenlenmiştir. Değişik tarihlerde yürürlüğe

[415] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 26.

giren ve farklı konuları düzenleyen bu kanunlar uygulamada bazı sorunlar yaratabilmektedir[416]. Örneğin, bir usul kodu olan VUK'un 377, 378 ve mükerrer 378. maddelerinde yargılamaya ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Ayrıca yargılama usul kodu olan İYUK'ta da, usule ilişkin hükümler yer almıştır. İYUK'ta vergiyle ilgili hükümler çok dağınıktır ve ayrı bir başlık altında düzenlenmemiştir. Yani vergi yargısına ilişkin yerleşik ve sistemli bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum vergi yükümlü ve sorumluları için bir karışıklık yaratmakta, hak arama sürecinde, etkin bir koruma sağlayamamaktadır.

Vergi hukukunun özerk bir hukuk dalı olması vergi yargılamasının İYUK'tan bağımsız bir Vergi Yargılama Usulü Kanunu'na ihtiyaç duyması sonucunu doğurmuştur[417]. Bu kanunun içinde hem yargılamaya, hem de idari çözüm yollarına ilişkin düzenlemeler yer almalıdır. Vergi Yargılama Usulü Kanunu ile yargılamadaki karışıklık giderilecek ve işleyiş hızlanacaktır. Böylelikle ilgililer, hukuksal olarak tüm düzenlemelerin yer aldığı tam korumalı bir kanuna sahip olacaklardır.

B. Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu, vergi kanunları içinde vergilendirme alanında bir usul kodudur[418]. Hem şekli, hem de maddi vergi hukuku kurallarını düzenleyen VUK 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 ödevleri; Üçüncü Kitapta değerleme; Dördüncü Kitapta ceza hükümleri; Beşinci Kitapta vergi davalarıyla ilgili hükümler yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu, vergi idaresinin artan müdahalesine karşı kişi haklarının gerektiği şekilde korunmasını, vergi idaresinin faaliyetlerinin şekil ve usul

---

[416] Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi (Sorunlar Çözüm Önerileri),** TOBB Yayınları, Ankara 2002, s. 94.
[417] Deniz Güngör Sağlık, **Türk Vergi Hukukunda İspat**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul 2002, s. 120.
[418] Saban Vergi Hukuku, s. 303.

kurallarıyla bağlanmasını sağlar[419]. Böylece vergi idaresinin yetki ve sınırlarının Vergi Usul Kanunu ile çizilmesi yükümlü haklarını güvence altına alır.

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 bulunur[420]. Vergi yükümlülerinin maddi yükümlülük olarak tanımlanan en önemli ödevi, vergi borcunu zamanında ve yasalara uygun bir şekilde ödemesidir[421]. Bunun yanında yükümlünün şekli vergi yükümlülüğü olarak adlandırılan, biçimsel ve usule ilişkin ödevleri de bulunmaktadır. Vergi yükümlüsü ve sorumluları bu ödevleri yerine getirmedikleri takdirde, bir takım idari ve cezai yaptırımlarla karşılaşırlar. Bu yaptırımların neler olduğunun VUK'ta ayrıntılı olarak düzenlenmesi, bireyler için somut bir güvence oluşturmaktadır.

Vergi idaresinin hukuka aykırı işlem ve eylemleri karşısında, vergi yükümlülerinin ne tür haklarının olduğu ve bunların nasıl kullanılmasının gerektiği de VUK'ta düzenlenmiştir. Vergi idaresinin hukuk dışı uygulamalarına karşı, vergi yükümlüleri yönetsel ve yargısal yollara başvurabilecektir. Vergi uyuşmazlıklarının yönetsel düzeyde giderilebilmesi için VUK'ta bir takım düzenlemeler bulunmaktadır: Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen idari çözüm yollarının, etkinliğinin arttırılması gerekmektedir. Vergilendirme alanındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan çözümlenmesi işlevini gerçekleştiren uzlaşma vergi yükümlüleri tarafından benimsenip kabul gören bir yöntemdir[422]. Uzlaşma kurumunun iki türü bulunmaktadır: Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya uyuşmazlıkların çözümünde etkili ve etkin bir yöntem olması sebebiyle olumlu bakılabilirken, tarhiyat öncesi uzlaşmaya aynı şekilde bakmak olanaklı

[419] Saban, Vergi Hukuku, s. 306.
[420] Öncel, s. 38.
[421] Öncel, s. 38.
[422] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 60.

değildir. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşmada, şeffaflık ve açıklık bulunmamaktadır. Bu durum ise yönetimin açıklığı ilkesine aykırı bir durumdur. Bu nedenle, tarhiyat öncesi uzlaşma sistemden çıkarılmalıdır.

İdari çözüm yöntemlerinden bir diğeri, vergi hatalarının düzeltilmesidir. Ancak söz konusu yöntemde bazı aksaklıklar bulunmaktadır. "Vergi Yargısının Etkinliği" konulu araştırma projesinde, vergi dairelerinden yükümlülerin bir yıl içinde ne kadar düzeltme isteminde bulunulduğu ve bunların vergi dairesince ne kadarının düzeltildiğine yönelik sorulara yanıt verilememiştir. Çünkü vergi dairelerinin düzeltme ile ilgili olarak özel bir kayıt sisteminin olmadığı belirtilmiştir[423]. Vergi idaresi, vergi hatalarını kabul etmeme gibi zorlaştırıcı bir tutuma sahiptir[424]. Vergi idarelerinin, yeni bir yapılanmaya ve yenilenmeye gereksinimi bulunmaktadır. Vergi daireleri bünyesinde düzeltme birimleri oluşturularak, bunlar tarafından reddedilen düzeltme istemlerinin şikâyet yolu ile hiyerarşik yapı içinde üst makam olan Maliye Bakanlığı'na başvurulabilecek bir üst yapı oluşturulmalıdır[425].

Sistemimizde yer alan yönetsel çözüm yolları olan hata düzeltme ve uzlaşma kurumuna yükümlüler, istekleri doğrultusunda başvurabilmektedirler. Söz konusu kurumların işlevleri arttırılmalı ve bunlar iyi bir şekilde donatılmalıdır. Ayrıca bu mekanizmaları denetleyebilecek idari bir üst kurum da kurulmalıdır. Kişilerin öncelikle bunlara başvurması yasayla zorunlu kılınmalıdır. Böylelikle uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümü gerçekleşecek; vergi mahkemelerinin ve dolayısıyla Danıştay'ın iş yükü azaltılmış olacak; vergi yükümlüleri de sorunlarına daha kısa sürede çözüm bulabileceklerdir.

Vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki ilişkileri kolaylaştırmak amacıyla idarenin yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amacı gerçekleştirmek için vergi idaresi bünyesinde birimler (halkla ilişkiler birimi) kurulmalıdır. Söz konusu birimlerde, yükümlülerin sorunlarına açıklama ve çözüm getirecek uzmanlar görevlendirilmelidir. Böylelikle çok sık değişen ve karmaşık olan

[423] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 68.
[424] Kumrulu, Vergi Yargısında Sorunlar, s. 6.
[425] Saban, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 68.

vergi yasalarına kişilerin uyumu daha çabuklaşacak ve sorunlar yönetsel ve yargısal aşamaya gelmeden açıklayıcı bilgilendirmelerle giderilmiş olacaktır. Önerilen düzenlemeler ve mekanizmalar yasal bir zemine dayandırılarak gerçekleştirilmelidir. Ancak bu şekilde yükümlüler etkili bir şekilde korunabilir.

C. Bölge İdare Mahkemelerinin İstinaf Mahkemesine Dönüştürülmesi

Vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkemeler, üç aşamalı bir yapılanmadan oluşmaktadır. İlk derece görevli yargı yeri, vergi mahkemeleridir. Bunların kurul halinde verdikleri kararlara karşı, temyiz yoluyla Danıştay'a; tek yargıçla verilen kararlara karşı da itiraz yoluyla BİM'e başvurulmaktadır. Görünüşte üç aşamalı bir yargı sistemi olmasına karşın, işlevselliği bakımından iki derecelidir. Çünkü BİM kararlarını tekrar Danıştay'a götürebilme olanağı tanınmamıştır[426]. Bölge idare mahkemelerinin görev alanı sınırlı olduğundan, bunların varlığı sembolik bir nitelik taşımaktadır[427].

Bölge idare mahkemeleri, istinaf mahkemelerinin özelliklerine sahip değildir. İstinaf mahkemeleri; genel mahkemelerde hükme bağlanan davaları, tarafların başvurusu üzerine maddi ve hukuksal yönleri ile yeniden ele alıp, hükme bağlayan yargısal bir yoldur. İstinaf, temyizden farklı olarak somut olguların tekrar araştırılmasını, gerekirse yeniden yargısal araştırmaların (keşif, bilirkişi gibi) incelemesi yapılmasına olanak tanır. Bunlar, ilk derece mahkemesinin verdiği kararı değiştirebilir, yeni bir karar alabilir[428].

Üç aşamalı bir yapılanmanın içinde yer alan bölge idare mahkemelerine, gerçek istinaf mahkemesi niteliği tanınmalı[429] ve buna uygun yeni yasal ve örgütsel düzenlemeler yapılmalıdır. Böylelikle mevcut yargısal mekanizmanın işlerliği arttırılarak, kişiler hukuksal olarak daha etkili bir şekilde korunacaktır.

[426] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 55.
[427] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 56.
[428] Başpınar, s. 7.
[429] Kumrulu, Vergi Yargılamasının Temelleri, s. 47.

III. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜ: ANAYASA YARGISI / ANAYASA ŞİKÂYETİ

Anayasa şikâyeti, kişinin zarara uğratılan her türlü temel hak ihlâlinin, kamu gücünün hangi alanından geldiği önemsenmeden, bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesidir[430]. Anayasa şikâyeti, var olan mekanizmalarla giderilmeyen "temel hak ihlâllerini ortadan kaldırmaya yönelik istisnai ve ikincil nitelikte bir başvuru yoludur."[431].

Anayasa şikâyeti, kamu gücünün bir işlem veya eylemiyle kişinin bir temel hakkının ya da temel hakka özdeş bir hakkın doğrudan ihlâl edildiği iddiasıyla yapılabilir[432]. Şikâyetçi, Anayasa tarafından güvenceye alınmış bir hakkının çiğnendiğini, bir yasanın ya da hukuka aykırı bir düzenleyici işlemin veya uluslararası sözleşmenin uygulanması sonucu haklarının ihlal edildiğini bu yolla ileri sürer[433].

Türkiye'de anayasa yargısı bulunmasına karşın, anayasa şikâyetine yönelik bir düzenleme sistemimizde henüz yer almamaktadır. Oysa söz konusu başvuru yolu, kişiler için önemli bir güvence mekanizmasıdır. Çünkü soyut ya da somut norm denetimi, yeterli bir hukuksal koruma sağlayamamaktadır. "Bir normun uygulama alanı içine yüzlerce binlerce olay sığar. Kapsamı içinde yer alan olayların büyük bir çoğunluğu için Anayasaya aykırı olmayan bir norm, tek bir olayda dahi kişinin temel hakkının ihlâline dayanak teşkil etmişse, o kişinin hakkının korunması gerekir. Oysa soyut ya da somut norm denetiminde böyle bir ihlâl, ihmale uğrayabiliyor. Bu durumda eğer hukuk o kişinin hakkını koruyamıyorsa, orada hukuk devleti en azından eksiktir. İşte bu korumayı sağlayan yöntem anayasa şikâyetidir."[434].

---

[430] Winfried Hassemer, *"Anayasa Şikâyeti ve Buna İlişkin Sorunlar (Almanya'da Temel Hak Şikâyeti Hakkında Rapor)",* **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004, s. 164.
[431] M. Yavuz Sabuncu / Selin Esen Arnwine, *" Türkiye için Anayasa Şikâyeti Modeli Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004, s. 230.
[432] Hassemer, s. 165.
[433] Herbert Haller, "*"Anayasa Şikâyeti ve Buna İlişkin Sorunlar (Avusturya'da Temel Hak Şikâyeti Hakkında Rapor)",* **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004, s. 179.
[434] Fazıl Sağlam, *"Türkiye için Anayasa Şikâyeti Modeli Tartışma Paneli"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004, s. 268.

Sistemimizde yer alan denetim yollarıyla, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması dolaylı ve yerel mahkemenin takdirine bağlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Kişilerin hak ve özgürlük ihlallerini doğrudan Anayasa Mahkemesine götürebilmeleri, hukuksal korumanın etkililiği bakımından büyük önem taşımaktadır[435]. Anayasa şikâyeti olmayan bir anayasa yargısının topal olduğu ifade edilmiştir[436].

Anayasa şikâyetinin iki temel işlevi bulunmaktadır. Birincisi, kişilerin öznel haklarını koruması; ikincisi, kararlar aracılığıyla kimi anayasal sorunların açıklığa kavuşturulması ve anayasa düzeninin korunmasına, geliştirilmesine katkıda bulunmasıdır[437]. Anayasa şikayeti sadece bireysel hakları koruma amacı taşımamakta bunun yanında, "objektif anayasa hukukunun spesifik bir hukuksal koruma aracı niteliğine de sahip olacaktır"[438].

Temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla bireysel başvuru yolu, bir çok ülkede[439] anayasa yargısının ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu yol, hukuk devleti ilkesinin daha etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine ve devlet organlarının yaptığı temel hak ihlallerine karşı, bireyin korunmasını sağlamaktadır[440]. Anayasa şikâyetiyle, temel hakların ihlali nedeniyle İHAM'a taşınan davalarda önemli bir azalma olabileceği söylenmiştir[441].

Bu yöntemde, kişiler sadece yasalara karşı değil, bütün kamu tasarruflarına karşı doğrudan iptal davası açmalıdır. Bununla birlikte söz konusu durum bir actio popularis[442] olmamalı; sadece davayı bir anayasal hakkı çiğnenen kişi

---

[435] Mehmet Turhan, *"Türkiye için Anayasa Şikâyeti Modeli Tartışma Paneli"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004, s. 248.
[436] Sağlam, s. 269.
[437] Sabuncu/ Esen Arnwine, s. 230.
[438] Zafer Gören, *"Anayasa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 11, Ankara 1995, s. 132.
[439] Almanya, Avusturya, İsviçre, İspanya, Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, Macaristan, Belçika, Meksika, Arjantin, Brezilya, Kolombiya, Kore; Göztepe, s. 26.
[440] Sabuncu/ Esen Arnwine, s. 229.
[441] Hakan Pekcanıtez, "*Mukayeseli Hukukta Medeni Yargıda Verilen Kararlara Karşı Anayasa Şikâyeti*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 12, Ankara 1995, s. 286.
[442] Tarihsel köken olarak bu terim, "Roma halkı adına herhangi bir yurttaşın açtığı ve para mahkûmiyetini içeren dava" olarak kullanılmıştır; Yılmaz, s. 16.

açabilmelidir[443]. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun açılmasıyla mahkemenin iş yükünün artması gibi bir olumsuzluk, yasaların anayasal denetiminin gerçekleştirilememesinden daha az sakıncalıdır.

Anayasa şikâyeti, Türk Anayasa Yargısına ancak anayasada yapılacak bir değişikle sisteme dahil edilebilir. Anayasa şikâyeti, soyut ve somut norm denetiminde olduğu gibi ayrıntılı bir şekilde düzenlenerek Anayasa Mahkemesi'nin görev alanı içinde yer almalıdır. Böylelikle kişiler hem dolaylı ve zahmetli yöntemlerden kurtulmuş olmakta, hem de temel hak ve özgürlüklerin korunmasında bizzat kendileri etkin kılınarak etkili bir hukuksal koruma gerçekleşecektir.

[443] Kıratlı, s. 31.

SONUÇ

Vergilendirme sürecinin öncesinde ve sonrasında; hem maddi hukuk, hem de şekli hukuk kapsamında, vergi yükümlüsü ve sorumlularına nasıl bir hukuksal korumanın sağlandığını ortaya koyma amacı taşıyan çalışmada şu bulgulara ulaşılmıştır:

Yargısal boyuttaki hukuksal koruma, idari yargı yeniliğinden önce vergi idaresi bünyesinde örgütlenmiş olan İtiraz ve Temyiz Komisyonları tarafından sağlanmaktaydı. Bu Komisyonlar, mahkeme niteliği taşımadığı ve vergi idaresi içinde işleyen mekanizmalar olduğu için nesnellik boyutu ve sağladığı güvence yeterli değildi. Ayrıca söz konusu Komisyonlar; bir yasanın anayasaya aykırılığını (mahkeme niteliğine sahip olmadıkları için) Anayasa Mahkemesi'ne götürememekteydiler. Böyle bir durum ise, hukuk devletinin temel unsurlarından olan yasaların anayasaya uygunluk denetiminin gerçekleşmesine büyük bir gölge düşürmekteydi. Ancak bu sistemin bir önemli yararı, denetimin üç aşamalı olarak gerçekleşebilmesiydi.

İdari yargı reformu ile getirilen üç yasayla (Danıştay Kanunu, BİMİMVMGKHK ve İYUK) yeni bir yapılanmaya geçilmiş; İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kurulları kaldırılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargı yeri, vergi mahkemeleri olmuştur. Bunların tek yargıçla verilen kararlarına karşı itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerine; kurul halindeki kararlarına karşı temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulmaktadır. Söz konusu yapılanma üç aşamalı olmasına rağmen, bölge idare mahkemelerinin istinaf mahkemesi niteliğinde bir işlevinin olmaması hukuksal korumayı engelleyici olumsuz bir sonuç doğurmaktadır. Danıştay ise, iş yükünden dolayı içtihad mahkemesi olarak asli işlevini gerçekleştirememektedir.

Hukuksal koruma, salt bir anlaşmazlık ortaya çıktıktan sonra mevcut idari veya yargısal mekanizmalardan oluşmamaktadır. Somut kurumsal mekanizmalardan önce anayasal, yasal düzenlemeler ile uluslararası sözleşme ve anlaşmalar, kişilerin

temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almaktadır. Anayasal ilkelerden hukuk devleti, diğer ilkelere de kaynaklık eden ölçü-normdur. İlkelerden hareketle vergilendirmeyle doğrudan bağlantılı olan vergi ödevi başlıklı anayasa hükmü, bütüncül olarak değerlendirildiğinde yükümlüler bakımından eksik boyutta bir hukuksal koruma sağlamaktadır. Bunun yanında hak arama özgürlüğüne ilişkin düzenlemeler Anayasa'nın 36 ve 40. maddelerinde yer almıştır. Anayasa m. 40, siyasal, yönetsel ve yargısal korumayı içeren ve kişilere bu yönüyle bir çok başvuru seçeneği sunan önemli bir maddedir.

Hukuksal koruma, salt yargı organlarıyla gerçekleşmemektedir. Yargı benzeri usullerle de yönetsel aşamada hukuksal koruma sağlanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan uzlaşma, hata düzeltme, cezada indirim ve pişmanlık ve ıslah kurumları; bazı eksikleri olmasına karşın vergi yükümlüleri ve sorumluları için işlevsel niteliği olan yönetsel çözüm mekanizmalarıdır. Yönetsel kurumlar, kişilere bazı olanaklar tanımaktadır. Bunlar aracılığıyla, uyuşmazlıklar daha kısa sürede giderilmekte ve bir yönüyle yükümlünün yönetsel sürece katılımı gerçekleşmektedir. Ancak söz konusu yönetsel mekanizmaların yasal düzenlemesi yeniden ele alınmalı; bunlar sistemin zorunlu parçaları haline getirilmelidirler.

Hukuksal korumanın mahkemeler boyutundaki bir görünümü de, kişilerin soyut ve somut norm denetimi ile bir yasanın aykırılığını yerel mahkemeler aracılıyla Anayasa Mahkemesi'ne taşımalarıdır. Bu yöntem, dolaylı ve uzun süreçli bir aşama olduğu için hukuksal korumayı zorlaştırıcı bir denetim yoludur. Bu nedenle bireysel başvuru yolu olan anayasa şikâyeti, sisteme dahil edilmelidir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi de, vergi yükümlü ve sorumluları için kurumsal bir güvence mekanizmasıdır. Vergi yükümlüsüne ve sorumlusuna; ceza davasına ilişkin adli yargılama sürecinde İHAM yolu koşulsuz açık olduğu halde, vergi mahkemelerinde görülen verginin aslına dair davalara, İHAM devletin egemenlik alanına müdahale etmemek gibi gerekçelerle daha çekinceli yaklaşmaktadır. Böylece yükümlüler, uluslarüstü düzeydeki yargısal korunmadan kısmen de olsa, mahrum bırakılmış olmaktadırlar.

Kaynağını idari yargıdan alan vergi yargısına egemen olan ilkeler, vergi yükümlü ve sorumlularına bir takım güvenceler sağlamaktadır. Mahkemenin araştırmayı kendiliğinden yapması ve yargılamayı yönetmesi, hukuksal gerçekliğin ortaya çıkarılmasını kolaylaştırmaktadır. Yargılamanın açıklığı, şeffaf yönetim anlayışı çerçevesinde kişilere güven vermektedir.

Sonuçta mevcut ilke, kural ve kurumsal mekanizmalar vergi yükümlü ve sorumlularına bir takım güvenceler vermekte ancak bunlar eksik boyutlu hukuksal koruma sağlamaktadırlar. Çalışmanın son bölümünde söz konusu eksikliklerin giderilmesi için maddi vergi hukuku ve şekli vergi hukuku beraber ele alınarak bütüncül bir okuma yapılmıştır. Ne salt maddi hukuk, ne de şekli hukukla gerçek bir koruma sağlanabilir. Etkili hukuksal koruma ancak bir bütün olarak gerçekleştirebilir. Kişilerin hukuk devletinden bekledikleri eşitlik, özgürlük ve güvenlik beklentileri ancak bu şekilde yaşama aktarılabilir.

KAYNAKÇA

AKAD, Mehmet / **DİNÇKOL,** Abdullah, **1982 Anayasası (Madde Gerekçeleri ve Maddelerle İlgili Anayasa Mahkemesi Kararları**, Alkım Yayınları, İstanbul 1998.

AKILLIOĞLU, Tekin, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi**, İmaj Yay., Ankara 2002.

----------, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, TODAİE, Ankara 1983, (atıf şekli: Savunma Hakları).

AKINCI, Müslüm, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yay., İstanbul 1999.

AKSOY, Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Vergi Yargısı Sistemleri**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

AKYILMAZ, Bahtiyar, "*Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun",* **İdari Usul Kanunu Hazırlığı, Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, Başbakanlık Basımevi, 17-18 Ocak 1998, Ankara 1998.

ALAN, Nuri "*Türk İdari Yargısında, Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi*", **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu**, Danıştay Yay., Ankara 1982.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, "*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi*", **DD**, Yıl: 1, Sayı: 1, 1971, (atıf şekli: Uzlaşma Müessesi).

----------, "*Vergi Yargısı ve Sorunları*" **DD**, Yıl: 9, Sayı: 32-33, 1979, (atıf şekli: Vergi Yargısı).

----------, "*Vergide Uzlaşma*", **DD**, Yıl: 8, Sayı: 28-29, 1978, (atıf şekli: Uzlaşma)

----------, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, (atıf şekli: Anayasa Yargısı)

ALMANCA TÜRKÇE-TÜRKÇE ALMANCA SÖZLÜK, Fono Yay., İstanbul 1980.

ARAL, Kenan, **Danıştay Muhakeme Usulü**, Sevinç Matbaası, Ankara 1965, (atıf şekli: Danıştay Muhakeme Usulü).

ARAL, Vecdi, **Toplum ve Adaletli Yaşam**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988.

ASLAN, Zehredin, "*Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi*", **Nazif Kuyucuklu'ya Armağan**, İstanbul Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı: 23-24, Ekim 2000-Mart 2001.

----------, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 1. Basım, Alfa Yay., İstanbul 1994, (atıf şekli: Yürütmenin Durdurulması).

AZRAK, A. Ülkü, "*İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar*", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, 17-18 Ocak 1998 Ankara, Başbakanlık Basımevi, Ankara1998.

----------, "*Umumi İdari Usul ve Kodifikasyonu Meselesi"*, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası** (İHFM), C. XXXIII, İstanbul 1967, (atıf şekli: İdari Usul).

----------, **Avrupa Topluluklarında İdari Yargının Genel Esasları**, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi, Fakülte No: 20, Rektörlük No: 3521, İstanbul 1988, (atıf şekli: Avrupa Toplulukları)

BAKER, Phillip, *The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters*, http://www.taxbar.com/articles/Ferrazzini_Philip_Baker.pdf.

BAŞPINAR, Ahmet, "*İdari Yargıda Makul Süre İçin Öneriler*", **Danıştay Başkanlığı Sempozyumu** (Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl), 11 Mayıs 2004.

BEREKET, Zuhal, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay**, Yetkin Yay., Ankara 1996.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2004.

BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt: II, 6. Baskı, Ongun Kardeşler Matbaacılık, Ankara 1979.

BÜYÜK LAROUSSE SÖZLÜK VE ANSİKLOPEDİSİ, Cilt:13, Milliyet Yay., İstanbul 1986.

CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara 1995.

----------, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2001.

ÇAĞAN, Nami, "*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*", **AÜHFD**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, Ankara 1980, (atıf şekli: Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme).

----------, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay. No: 389,Sevinç Matbaası, Ankara 1975, (atıf şekli: Vergi Hukukunda Süreler).

----------, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, (atıf şekli: Vergilendirme Yetkisi).

DOĞRU, Osman, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlar Rehberi (1960-1994**), İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 1998.

DOKUZOĞUZ, Ö. Yalçın / **KARAGÖZOĞLU**, H. Fevzi, **Vergi İhtilafları Emlak Alım Vergisi Kanunu Tatbikatı ve İlgili Danıştay Kararları**, Divan Matbaası, Ankara 1970.

DURAN, Lûtfi, *" İdari Yargı mı, Yargısal Denetim Benzeri mi?"* , **İMD**, Cilt: 28, Sayı: 10, Ocak 1982.

----------, "*Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I*", **İMD**, Cilt: 29, Sayı: 2, Mayıs 1982, (atıf şekli: Mahkemelerin Görev Alanı I).

----------, *"Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı II",* **İMD**, Cilt: 29, Sayı: 3, Mayıs 1982, (atıf şekli: Mahkemelerin Görev Alanı II).

----------, **İdare Hukuku Ders Notları**, İÜHF Yayınları, İstanbul 1982, (atıf şekli: İdare Hukuku).

----------, "*İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular*", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı, Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, Başbakanlık Basımevi, 17-18 Ocak 1998 Ankara, (atıf şekli: İdari Usul İlkeleri).

----------, *"Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akibeti",* **İMD**, Cilt: 14, Sayı: 2, Mayıs 1967.

----------, **Türkiye Yönetiminde Karmaşa**, Çağdaş Yay, İstanbul 1988.

Effective Judicial Protection and Full Effectiveness of Community Law, http/www. Jeanmonnetprogram.org/papers/98/98-1--Part-2. html-42k,

ERGİNAY, Akif, **Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi Resim ve Harç Kanunları** 1920-1977, Cilt:I, Elif Matbaacılık, Ankara 1977, (atıf şekli: Vergi Kanunları).

----------, **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1988.

----------, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara 1976, (atıf şekli: Vergi Hukuku)

ERKUT, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları No: 51, Ankara 1990.

GEMALMAZ, M. Semih, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 1.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 1997.

GEMALMAZ, M. Semih / **DOĞRU** Osman, *"Federal Almanya Cumhuriyeti İdari Usul Yasası (1976)*", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, Prof. Dr. Lütfi Duran'a Armağan Özel Sayısı,** Yıl: 9, Sayı: 1-3, 1988.

GERÇEK, Adnan, *"Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi"*, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 29, Sayı: 209, Şubat 2006, (atıf şekli: Mükellef Hakları).

----------, "*Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi*", **www.isguc.org**, (atıf şekli: Çağdaş Eğilimler).

----------, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

GEREK, Şahnaz /**AYDIN** Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2005.

GİRİTLİ, İsmet/ **BİLGEN**, Pertev / **AKGÜNER**, Tayfun, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2006.

GÖLCÜKLÜ, Feyyaz / **GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1996, s. 242.

GÖREN, Zafer, *"Anayasa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 11, Ankara 1995.

----------, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi. Yayını, İzmir 1999.

GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C: I, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2003.

GÖZTEPE, Ece, **Anayasa Şikâyeti**, AÜHF Yayınları No: 530, Ankara 1998.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / **TAN** Turgut, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt: I, Turhan Kitabevi, Ankara 1998.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Anayasa Hukuku**, 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, (atıf şekli: Anayasa Hukuku).

----------, **Yönetsel Yargı**, 22. Bası, Turhan Kitabevi Ankara 2005, (atıf şekli: Yönetsel Yargı).

GÜNDAY, Metin, "*1982 Anayasası'na Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı ve Sınırları*" **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Yay., Ankara 1990.

----------, *"İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması",* **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Danıştay Yayın Bürosu Yay. No: 59, Ankara 11-12 Mayıs 2000.

GÜNEŞ, Gülsen, "*Vergi Hukukunda Vakıaların Belirlenmesi ve Delillerin Toplanması*", **Vergi Dünyası**, Sayı: 53, Ocak 1986.

----------, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayınları, İstanbul 1998, (atıf şekli: Verginin Yasallığı).

GÜRAN, Sait, "*Anayasa Mahkemesinin İşlevi ve Bu Bağlamda Yürürlüğün Durdurulması*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 12, Ankara 1995.

----------, "*Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 9, Ankara 1993.

----------, *"Yönetimde Açıklık",* **İHİD Sarıca'ya Armağan,** Yıl: 3, Sayı:1-3, 1982.

----------, **Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerine Yapısal Bir Deneme**, İÜHF Yayınları, İstanbul 1997.

HALLER, Herbert, "*"Anayasa Şikâyeti ve Buna İlişkin Sorunlar (Avusturya'da Temel Hak Şikâyeti Hakkında Rapor)",* **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004.

HANÇERLİOĞLU, Orhan, **Felsefe Ansiklopedisi (Kavramlar ve Akımlar)**, Cilt: 2, I. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul 1977, (atıf şekli: Felsefe Ansiklopedisi).

----------, **Türk Dili Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul 1992, (atıf şekli: Türk Dili Sözlüğü).

HASSEMER, Winfried, *"Anayasa Şikâyeti ve Buna İlişkin Sorunlar (Almanya'da Temel Hak Şikâyeti Hakkında Rapor)",* **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004.

HUBER, Ernst Rudolf, "*Modern Endüstri Toplumlarında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet*", **Hukuk Devleti**, (Editör Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayıncılık, İstanbul 1998.

İNCEOĞLU, Sibel, **İnsan Hakları ve Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınevi, İstanbul 2002.

KABOĞLU, İbrahim Ö, **Özgürlükler Hukuku İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı**, 4. Baskı, Afa Yayınları, İstanbul 1998, (atıf şekli: Özgürlükler Hukuku).

----------, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 1. Baskı, Legal Yayıncılık, İstanbul 2005, (atıf şekli: Anayasa Hukuku).

----------, **Dayanışma Hakları**, TODAİE İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi Yay., Ankara 1996.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayını: 3434, Hukuk Fak. Yay: 698, İstanbul 1986/1987.

KARAGÜL, Yusuf, *"Vergi Mahkemelerinde Yürütmeyi Durdurma İsteminde Bulunmayı Gerektiren Davalar, Şartları ve Sonuçları"*, **Yaklaşım**, Yıl: 11, S: 128, Ağustos 2003.

KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, DEÜHF Döner Sermeye İşletmesi Yayınları No: 77, İzmir 1997.

----------, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, (atıf şekli: Vergi Hukuku).

KARYAĞDI, Nazmi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yay. No: 51, http:// www. maliye.gov.tr./kalite/kitap/bölüm 3_k pdf., s. 286, 287.

KIRATLI, Metin, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)**, Sevinç Matbaası, Ankara 1966.

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2000.

KIZILOT, Şükrü, "*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi Bakımından Bazı Yabancı Ülkelerin Uygulamaları"*, **Vergi Dünyası**, Sayı: 62, Ekim 1986, (atıf şekli: Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümlenmesi).

----------, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 6. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, (atıf şekli: Vergi İhtilafları).

----------, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: III, Yaklaşım Yay., Ankara, 1996.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1982.

KUMRULU, Ahmet G., *"Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri"*, **AÜHFD, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan**, Cilt: 36, Sayı: 1-4, Ankara 1979, (atıf şekli: Anayasal Temeller).

----------, **Vergi Yargılama Hukukunun Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara 1989, (atıf şekli: Vergi Yargılamasının Temelleri).

----------, *"Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme",* **İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, (II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi)**, 10-14 Mayıs 1993, Danıştay Yayınları, Ankara 1993, (atıf şekli: Vergi Yargısının İşlevi).

----------, "*Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim*", **DD**, Yıl: 19, Sayı: 72-73, 1989, (atıf şekli: Uzlaşma).

----------, "*Vergi Yargısında Sorunlar*", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs Antalya 1990, (atıf şekli: Vergi Yargısında Sorunlar).

KURU, Baki / **ARSLAN**, Ramazan / **YILMAZ**, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, 16. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005.

MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, **Türk Vergi Sistemi (Sorunlar Çözüm Önerileri)**, TOBB Yayınları, Ankara 2002.

MUTLUER, M. Kâmil, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.

ODYAKMAZ, Zehra, *"İdari Usulden Beklediklerimiz"*, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu (Bildiriler)**, TC Başbakanlık Basımevi, 17-18 Ocak 1998, Ankara 1998, (atıf şekli: İdari Usulden Beklediklerimiz).

----------, "*Yürürlüğü Durdurma*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 12, Ankara 1995.

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: III, 3. Baskı, Marifet Basımevi, İstanbul 1952.

ÖKÇESİZ, Hayrettin, *"Hukuk Devleti",* **Hukuk Devleti**, (Editör Hayrettin Ökçesiz), Afa Yayıncılık, İstanbul 1998.

ÖNCEL, Mualla, *"Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları: 522, Ankara 1983.

ÖNCEL, Mualla / **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Turhan Yayınları, Ankara 2004.

ÖZAY İl Han, **Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1986.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2001.

ÖZDEK, Yasemin, **Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye (AİHS Sistemi AİHM Kararlarında Türkiye)**, 1. Baskı, TODAİE, Ankara 2004.

ÖZKAN, Gürsel, "*İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi gereken Genel İdari Usul İlkeleri*", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, 17-18 Ocak 1998 Ankara, Başbakanlık Basımevi, Ankara1998.

PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon 2003.

PEKCANITEZ, Hakan, "*Mukayeseli Hukukta Medeni Yargıda Verilen Kararlara Karşı Anayasa Şikâyeti*", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 12, Ankara 1995.

REDHOUSE (İngilizce-Türkçe) Sözlük, 13.Baskı, Redhouse Yay, İstanbul 1986.

SABAN, Nihal, "*4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız ?- I-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000.

---------- "*4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız ?- II-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000.

---------- "*İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri"* **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"** 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Yay. İstanbul 2000.

----------, *"Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik"*, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"** 14-16 Mayıs 1998, MÜMAUM Yayın No: 12, İstanbul 2000.

----------, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul 2000, (atıf şekli: Vergi Yargısının Etkinliği).

----------, **Vergi Hukuku Genel Kısım**, 2. Basım, Der Yayınları, İstanbul 2003, (atıf şekli: Genel Kısım).

---------- "*Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri",* **19. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları"**, 10-14 Mayıs 2004 Belek/Antalya, Yaklaşım Yay, Ankara 2004.

----------, **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2005, (atıf şekli: Vergi Hukuku).

SABUNCU, M. Yavuz/ **ESEN ARNWİNE**, Selin, *" Türkiye için Anayasa Şikâyeti Modeli Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004.

SABUNCU, Yavuz, **Anayasaya Giriş**, 10.Baskı, İmaj Yayınları, Ankara 2004

SAĞLAM, Fazıl, *"Türkiye için Anayasa Şikâyeti Modeli Tartışma Paneli"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004.

SANCAR, Mithat, *"Hukuk Devleti: Kavramsal Bir Çerçeve"*, **"Devlet Aklı" Kıskacında Hukuk Devleti**, 3. Baskı, İletişim Yayınları, İstanbul 2004.

SİNGH, P. Mahendra, **German Administrative Law in Common Law Perspective**, 2. Edition, Springer, Berlin 2001.

SOYBAY, Selçuk, **İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetlenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul 1994.

SUSANA, De La Sierra "*Provisional Court Protection in Administrative Dispute in Europe: The Constitutional Satatus of Interim Measures Deriving from the Rigt to Effective Court Protection. A Comparative Approach",* **European Law Journal Review of European Law in Context**, Editor: Francis Snyder, Blackwell Publishing, Volume 10, Issue 1, January 2004.

ŞEKER, Nezih, **Hukuksal yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yay. İstanbul 1994.

ŞENLEN SUNAY, Süheyla, **İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1997.

ŞİN, Sevil, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2005-17, İstanbul 2005.

TANİLLİ, Server, **Devlet ve Demokrasi**, Say Yayınları, İstanbul 1982.

TANÖR, Bülent, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, 1. Basım, May Yayınları, İstanbul 1978.

TANÖR, Bülent / **YÜZBAŞIOĞLU**, Necmi, 1**982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 7. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2005.

TARHANLI, İştar, "*Amerikan İdari Usul Kanunu"*, **İHİD, Vakur Versan'a Armağan**, Yıl: 6, Sayı: 1-3, Aralık 1985.

TAŞKAN, Yusuf Ziya, "*Vergi Hukukunda Genel Düzenleyici İşlemelerin Dava Konusu Edilmesi"*, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 80, Lebib Yalkım Yay., Ağustos 1999.

TEZCAN, Durmuş / **ERDEM** Mustafa Ruhan / **SANCAKDAR** Oğuz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.

TEZEL, Adnan, "*Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı*", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs Antalya 1990.

TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku,** 2.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1991.

THE WORDSWORTH FRENCH-ENGLİSH ENGLİSH- FRENCH DİCTİONARY, Wordsworth Reference, Great Britain 1996.

TUNAYA, Tarık Zafer, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, 5. Baskı, Araştırma, Eğitim, Ekin Yay., İstanbul 1982

TURGAY, Recep, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1969.

TURHAN, Mehmet, *"Türkiye için Anayasa Şikâyeti Modeli Tartışma Paneli"*, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 21, Ankara 2004.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.

TÜRK DİL KURUMU, Okul Sözlüğü, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara 1994

ULUATAM Özhan / **METHİBAY** Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yay., Ankara 2000.

YALTI SOYDAN, Billur, "*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -I-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, (atıf şekli: Adil Yargılanma I).

----------, "*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -II-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, (atıf şekli: Adil Yargılanma II).

----------, "*İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı -III-*", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 145, (atıf şekli: Adil Yargılanma III).

----------, "*İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği*", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, (atıf şekli: İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği).

----------, "*Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı*", **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000, (atıf şekli: Mülkiyet Hakkı).

----------, "*Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak",* **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen**", 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi (MÜMAUM) Yayın No: 12, İstanbul 2000, (atıf şekli: Vergi Adaleti).

YAVUZDUGAN, Seçkin, "*Türk Anayasa Yargısı'nda Yürürlüğün Durdurulması*", **Türkiye'de ve Ulusalüstü Hukukta Bireylerin Geçici Yargısal Korunması**, Editör: Aslan Zehredin, 1. Basım, Alfa Yay., İstanbul 2005.

YENİCE, Kazım, *"Hak Arama Özgürlüğü ve Danıştay"*, **DD**, Yıl: 10, Sayı: 38-39, 1980.

YENİSEY, Feridun, "*Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar*", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku"** 14-15 Ocak 2005 Bahçeşehir Üniversitesi, Arıkan Yayınları, İstanbul 2006.

YILDIRIM, Turan, "*1982 Anayasası'na Göre Cumhurbaşkanı*" **10. Yıl Armağanı**, MÜHF Yayınları, İstanbul 1993.

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.

YOUNG, John Hardin, "*Adminisrative Procedure Act of U.S.A"*, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler**, 17-18 Ocak 1998, Ankara, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1998.

http://www.worldlii.org/eu/cases/ECHR/1997/45.html - 39k -

http://www.worldlii.org/eu/cases/ECHR/1994/7.html - 64k,

http://www.taxbar.com/articles/Ferrazzini_Philip_Baker.pdf

http://www.isguc.org,