



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKE
ÖRNEKLERİYLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE YENİ BİR
SİSTEM ÖNERİSİ**

Hazırlayan

Elif DURAK

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN

TOKAT- 2019

**TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKE ÖRNEKLERİYLE
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE YENİ BİR SİSTEM ÖNERİSİ**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 18 / 04 / 2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. İbrahim ÖZBAY

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Doğan BOZDOĞAN

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Hayrettin TÜLEYKAN

İmzası

.....
.....
.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
..26../03../2019 tarih ve 22-01 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul
edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. İlhan EROĞLU

Mühür
İmza



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üy. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum "Türk Vergi Yargısı Sisteminin Çeşitli Ülke Örnekleriyle Karşılaştırmalı Analizi ve Yeni Bir Sistem Önerisi" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

... / ... / ...

Elif DURAK

ÖNSÖZ

Tez danışmanım sayın Dr. Öğretim Üyesi Doğan BOZDOĞAN’a tez hazırlama sürecinde göstermiş olduğu anlayış ve yardımlarından dolayı teşekkürlerimi sunuyorum. Yüksek lisans eğitim sürecinde emeği geçen diğer tüm değerli hocalarıma da çok teşekkür ederim. Ayrıca, çalışmalarımı başından beri destekleyen eşime ve aileme de teşekkürü bir borç bilirim.

Elif DURAK



ÖZET

Vergiler, devletin egemenlik erkinin nihai bir sonucu olup cebri niteliğe sahip karşılıksız kamu geliridir. Dolayısıyla vergiler devletin önemli bir gelir kaynağıdır. Bireylerin kimi zaman bilinçli kimi zaman bilinçsiz olarak yaptıkları ödemeler olan vergiler ile devlet doğrudan ve dolaylı olarak vatandaşların kazançlarına müdahalede bulunmaktadır. Kamusal hizmetlerin artması ile vergilerde de artışın olması kaçınılmazdır. Bu noktada birey ile devlet arasında kamusal hizmetlerin karşılığı olarak alınan vergiler dolayısıyla zaman zaman uyuşmazlık çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıklar idari yollarla çözümlenebileceği gibi yargısal yollarla da giderilebilmektedir. Geçmişten günümüze diğer tüm ülkelerde olduğu gibi Türk vergi yargısı yapısal olarak değişime ve dönüşüme uğramıştır. Ancak, günümüzde dahi idari yargının bir kolu olarak yer almaktadır. Karşılaştırma yapmak amacıyla incelenen yabancı ülke örneklerinde vergi yargısı farklı konumlarda bulunmaktadır.

Amacımız Türkiye’de bir kamu geliri olmaktan öte ekonomik ve sosyal alanda da sonuçları bulunan vergilemeye verilen önemin artırılması ve bu bağlamda ortaya çıkan uyuşmazlıklar için de daha kapsamlı ele alınabilecek bir vergi yargısı örgütünün kurulmasına yönelik öneri sunmaktır.

Anahtar kelimeler: İdari yargı, vergisel uyuşmazlıklar, vergi yargısı

ABSTRACT

Taxes are the ultimate outcome of the state's power of sovereignty and are an unrequited public revenue with a penal status. Therefore, taxes are an important source of income for the state. Taxes, which are sometimes consciously or unconsciously made by individuals, intervene directly and indirectly to the earnings of citizens. With the increase of public services, it is inevitable to increase the taxes. At this point, occasional disagreements may arise from the state to the state because of the taxes that are received in return for public services. These disputes can be resolved through administrative means or by judicial means. As in all other countries, the Turkish tax jurisdiction has changed and changed structurally from past to present. However, even today, it is a branch of the administrative judiciary. However, in the case of foreign countries examined for comparison purposes, the tax jurisdiction is in different positions.

Our aim is to submit a proposal for the establishment of Turkey in a tax jurisdiction of organization which can also be considered a more comprehensive rather than public income other economic and social fields also given the taxation contained the results of increasing importance and for disputes that may arise in this context.

Key words: Administrative jurisdiction, tax disputes, tax jurisdiction

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
E	:Esas
ENA	:Ulusal Yönetim Okulu
HMK	:Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSK	:Hakimler ve Savcılar Kurulu
IRS	:İç Gelir İdaresi
İYUK	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
K	:Karar
KDV	:Katma Değer Vergisi
s.	:Sayfa
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜSİAD	:Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
vb.	:Ve Benzeri
VUK	:Vergi Usul Kanunu
VwGO	:Alman İdari Yargılama Usulü Kanunu

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	i
ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	i
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1:	2
YARGI KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE YARGI SİSTEMİ	2
1.1. Yargı Kavramı	2
1.2. Yargı Organı Olarak Mahkemeler ve Tasnifi.....	2
1.2.1. Yargı Sistemi İçerisindeki Mahkemeler	3
1.2.1.1. İlk Derece Mahkemeleri.....	4
1.2.1.2. Yüksek Mahkemeler	4
1.2.1.3. İlk Derece ve Aynı Zamanda Yüksek Mahkeme	5
1.2.2. Görmeyi Üstlenmiş Oldukları Uyuşmazlığın Niteliğine Göre Mahkemeler	5
1.2.2.1. Genel Mahkemeler	5
1.2.2.2. Özel Mahkemeler	6
1.2.3. Kuruluş ve Çalışma Biçimlerine Göre Mahkemeler.....	6
1.2.3.1. Tek Hakimli Mahkemeler	6
1.2.3.2. Çok Hakimli Mahkemeler	7
1.3. Yargının Fonksiyonları.....	7
1.4. Adli ve İdari Yargı.....	8
1.4.1. Adli Yargı	9
1.4.2. İdari Yargı.....	9
1.5. Türkiye’de Yargı Sistemi	10
1.5.1.1. Anayasa Yargısı	10
1.5.1.1.1. Anayasaya Uygunluk Denetimi.....	12
1.5.1.1.1.1. Somut Norm Denetimi (İtiraz- Def’i Yolu).....	12
1.5.1.1.1.2. Soyut Norm Denetimi (Dava Yolu).....	14

1.5.1.1.1.3. Bireysel Başvuru.....	15
1.5.1.2. Adli Yargı.....	16
1.5.1.3. İdari yargı	17
1.5.1.3.1. Görev Yönünden Farklılık.....	18
1.5.1.3.1.1. Geniş Görevli İdari Yargı Sistemi	18
1.5.1.3.1.2. Dar Görevli İdari Yargı Sistemi.....	18
1.5.1.3.2. Örgütlenme Yönünden Farklılık.....	18
1.5.1.3.2.1. Danıştay Biçimde Örgütlenme.....	18
1.5.1.3.2.2. Mahkeme Biçiminde Örgütlenme	19
1.5.1.4. Uyuşmazlık Yargısı.....	19
1.5.1.4.1. Uyuşmazlık Türleri.....	20
1.5.1.4.1.1. Görev Uyuşmazlığı	20
1.5.1.4.1.1.1. Olumlu Görev Uyuşmazlığı	20
1.5.1.4.1.1.2. Olumsuz Görev Uyuşmazlığı.....	21
1.5.1.4.1.2. Hüküm Uyuşmazlığı	23
BÖLÜM 2:	25
TÜRKİYE’DE İDARİ YARGININ ÖRGÜTLENİŞİ.....	25
2.1. İdari Yargı Yerlerinin Sınıflandırılması	25
2.1.1. Yüksek Mahkemeler	25
2.1.2. İlk Derece Mahkemeleri	25
2.1.3. Üst Mahkeme	26
2.1.4. Özel Yargı Yeri.....	26
2.2. İlk Derece Mahkemeleri	26
2.2.1. İdare Mahkemeleri	27
2.2.2. Vergi Mahkemeleri	27
2.2.3. Danıştay	29
2.2.3.1. Danıştay’ın Yargısal Görevleri	29
2.2.3.2. Danıştay’ın Yapısı.....	30
2.3. Üst Mahkemeler	31
2.4. İdari Yargılama Yönteminin Özellikleri.....	32
2.5. Vergi Yargısı Kavramı ve Önemi.....	34
2.6. Vergi Yargısının İdari Yargı İçerisindeki Yeri.....	34
2.7. Türkiye’de Vergi Yargısının Gelişimi.....	35
2.7.1. 1982 Yılından Önce Vergi Yargısı	35

2.7.2. 1982 Yılından Sonra Vergi Yargısı	37
2.8. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	40
2.8.1. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etmenler	41
2.8.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık	41
2.8.1.2. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık.....	43
2.8.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık	44
2.8.1.4. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık	45
2.8.1.5. Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık	46
2.9. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	47
2.9.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	47
2.9.1.1. Uzlaşma.....	48
2.9.1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	48
2.9.1.1.1.1. Uzlaşmaya Varılması	49
2.9.1.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	50
2.9.1.1.2.1. Uzlaşma Kapsamı ve Talebi	50
2.9.1.1.2.2. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmesi.....	51
2.9.1.2. Hata Düzeltme.....	52
2.9.1.2.1. Hesap Hataları	52
2.9.1.2.2. Vergilendirme Hataları	53
2.9.1.2.3. Hataların İdari Yoldan Düzeltilmesi.....	55
2.9.1.2.3.1. Re'sen Düzeltme	55
2.9.1.2.3.2. Talep Üzerine Düzeltme	56
2.9.1.3. Pişmanlık ve Islah	57
2.9.1.4. Cezalarda İndirim.....	59
2.9.1.5. İzaha Davet.....	59
2.9.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yollarla Çözümü	61
2.9.2.1. Vergi Yargılamasına Hakim Olan İlkeler	61
2.9.2.1.1. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	62
2.9.2.1.2. Kıyas Yapılmama İlkesi	62
2.9.2.1.3. Delil Serbestisi İlkesi.....	62
2.9.2.2. Vergi Davasının Kapsamı ve Dava Açma Hakkının Doğması	62
2.9.2.2.1. Verginin Tarhı	63
2.9.2.2.2. Ceza Kesilmesi	63
2.9.2.2.3. Takdir Komisyonu Kararları	63

2.9.2.2.4. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler	64
2.9.2.2.5. Ödeme Emri.....	64
2.9.2.2.6. İhtirazi Kayıtlarla Yapılan Beyan	65
2.9.2.2.7. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemleri.....	65
2.9.2.2.8. Haciz	67
2.9.2.2.9. Vergi Hatalarının Şikâyet Yoluyla Düzeltme Başvurusunun Reddi	67
2.9.2.2.10. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilmemesi ya da Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisizlik ve Süre Aşımı Yönünden Başvuruyu Reddetmesi.....	67
2.9.2.2.11. Tecil İsteğinin Reddi	68
2.9.2.3. Dava Konusu Edilemeyecek İşlemler	68
2.9.2.3.1. Özelgeler (Muktezalar).....	69
2.9.2.3.2. Maliye Bakanlığı Tarafından Çıkarılan Genelgeler, İç Tebliğler ve Yazılar	69
2.9.2.3.3. Vergi İnceleme Raporları	69
2.9.2.4. Vergi Davalarında Görev ve Yetki.....	71
2.9.2.4.1. Vergi Davalarında Görevli Mahkeme	71
2.9.2.4.2. Vergi Davalarında Yetkili Mahkeme	72
2.9.2.4.3. Vergi Davasının Tarafları.....	72
2.9.2.4.3.1. Vergi Davasında Davacı Taraf.....	73
2.9.2.4.3.2. Vergi Davasında Davalı Taraf	74
2.9.2.5. Vergi Davalarında Dava Açma Süresi	75
2.9.2.6. Dava Dilekçesinin Verilmesi	77
2.9.2.6.1. Dilekçelerin Verileceği Yerler.....	78
2.9.2.6.2. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller	78
2.9.2.7. Dava Açmanın Sonuçları	79
2.9.2.7.1. Derdestlik.....	79
2.9.2.7.2. Zamanaşımının Kesilmesi	80
2.9.2.7.3. Hak Düşürücü Sürenin Korunması.....	80
2.9.2.7.4. Hüküm Verme Zorunluluğu	80
2.9.2.7.5. Sav (İddia) ve Savunmanın Sınırlandırılması.....	80
2.9.2.7.6. Yürütmenin Durdurulması.....	81
2.9.2.7.6.1. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları.....	83
2.10. Davanın İncelenmesi ve Karara Bağlanması.....	83
2.10.1. Dilekçe Üzerinde İlk İnceleme	84

2.10.2. Duruşma Yapılması	85
2.10.3. Dosyaların İncelenmesi ve Karar	86
2.10.4. Davanın Karara Bağlanması	88
2.10.5. Kararın Sonuçları	89
2.11. Kanun Yolları	90
2.11.1. Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları	91
2.11.1.1. İstinaf.....	91
2.11.1.2. Temyiz.....	93
2.11.1.2.1. Temyiz Yolunun İşleyişi	95
2.11.1.2.2. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar	96
2.11.2. Vergi Yargısında Olağanüstü Kanun Yolları.....	97
2.11.2.1. Kanun Yararına Temyiz	97
2.11.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi.....	98
BÖLÜM 3:	101
SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERİN VERGİ YARGISI SİSTEMİ.....	101
3.1. Fransa’da Vergi Yargı Sistemi	101
3.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	102
3.1.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollardan Çözümü.....	102
3.1.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yollarla Çözümü.....	103
3.1.2. Fransız Vergi Yargı Sistemine Hakim Olan Prensipler	103
3.1.2.1. Re’sen Araştırma İlkesi	103
3.1.2.2. Yeni Vakıa ve Deliller.....	104
3.1.2.3. Kanun Yollarına Başvuru Süresi.....	104
3.1.2.4. Davadan Feragat ve Çekilme	105
3.1.2.5. Üçüncü Kişilerin Davaya Etkisi	105
3.1.2.6. Temsil.....	105
3.1.2.7. Hukuki Dinlenilme Hakkı	106
3.1.2.8. Mükellefin Bilgilendirilmesi	106
3.1.3. Vergi Davasının Kapsamı	106
3.1.3.1. Vergi Davasına Konu Edilemeyecek İşlemler	107
3.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkemeler ve Yargılama Usulü	107
3.1.4.1. İdare Mahkemeleri	108
3.1.4.2. İstinaf Mahkemeleri	108

3.1.4.3. Danıştay (Conseil d'État).....	109
3.1.5. Vergi Davalarında Dava Açma Süreleri	111
3.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Yargı Sistemi	111
3.2.1. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları	112
3.2.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollardan Çözümü.....	113
3.2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları.....	114
3.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Yargılamasına Hakim Olan Prensipler ..	115
3.2.2.1. Re'sen Araştırma İlkesi	115
3.2.2.2. Yeni Vakıa ve Deliller.....	115
3.2.2.3. Kanun Yollarına Başvuru Süresi.....	116
3.2.2.4. Tarafların Davadan Çekilmesi	116
3.2.2.5. Davaya Müdahale.....	116
3.2.2.6. Temsil.....	117
3.2.2.7. Hukuki Dinlenilme Hakkı	117
3.2.2.8. Mükellefin Bilgilendirilmesi	118
3.2.3. Vergi Davasının Kapsamı	118
3.2.4. Vergi Davalarında Görevli Mahkemeler	118
3.2.4.1. Federal Vergi Mahkemesi (U.S Tax Court).....	119
3.2.4.2. Federal Bölge Mahkemesi (U.S District Court).....	120
3.2.4.3. Amerikan Federal İddia Mahkemesi (U.S Courts of Federal Claims).....	120
3.2.5. Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süresi	121
3.3. Almanya'da Vergi Yargısı Sistemi.....	122
3.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	122
3.3.1.1. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü	122
3.3.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yollardan Çözümü	123
3.3.2. Alman Vergi Yargı Sistemine Hakim Olan Prensipler	124
3.3.2.1. Re'sen Hareket İlkesi	124
3.3.2.2. Yeni Vakıa ve Deliller.....	124
3.3.2.3. Kanun Yollarına Başvuru Süresi.....	125
3.3.2.4. Kanun Yollarından Feragat ve Kanun Yolu Talebinin Geri Alınması.....	125
3.3.2.5. Davaya Müdahale.....	125
3.3.2.6. Temsil.....	126
3.3.2.7. Hukuki Dinlenilme Hakkı	126
3.3.2.8. Mükellefin Bilgilendirilmesi	126

3.3.3. Vergi Davasının Kapsamı	127
3.3.4. Vergi Davalarında Görevli Mahkemeler	127
3.3.4.1. Vergi Mahkemeleri	127
3.3.4.2. Federal Vergi Mahkemesi	128
3.3.4.3. Federal Anayasa Mahkemesi	128
3.3.5. Vergi Davalarında Dava Açma Süreleri	130
BÖLÜM 4:	131
VERGİ YARGISI DÜZENİNE YENİ BİR SİSTEM ÖNERİSİ	131
4.1. Vergi Yargısı Düzenine İlişkin Öneri.....	131
4.2. Süre Olarak Öneri	135
4.3. Hakimler ve Savcıların Yapısına İlişkin Öneri.....	136
4.4. Verginin Tahsiline Yönelik Öneri	139
SONUÇ	141
KAYNAKLAR.....	143
ÖZGEÇMİŞ	158

GİRİŞ

Türk vergi yargısı sisteminin bugüne kadar geçirmiş olduğu evreler ve bu sisteme yönelik yapılabilecek yenilikler önem arz etmektedir. Türk vergi yargısı sistemi, taraflardan birinin idare olması sebebiyle kuruluş ve ilerlemesi idari yargı alanında cereyan etmektedir. Ancak, idarenin eylem ve işlemlerini yanlış, eksik veya hiç yapmamasından kaynaklanan zararlardan öte vergilendirme sürecinin ekonomik ve sosyal boyutları vardır. Bu sebeple vergi yargısının idari yargıdan ayrılarak kendine has bir yargı alanında ilerlemesi yönünde görüş ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Yeni bir öneri sunmak doğrultusunda hazırlanan çalışma, temel olarak dört bölümden oluşmaktadır. Öncelikle birinci bölümde yargı kavramı ve yargı sistemleri ele alınmıştır. Yargı birimlerinin özelliklerinden ve farklılıklarından bahsedilecektir. Anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı ve uyuşmazlık yargısı olmak üzere dört temel yargı birimlerinin görev alanları bu bölümde incelenecektir.

İkinci bölümde ise vergi yargısının temel bir yargı birimi olan idari yargı örgütünün içerisinde yer almasından ötürü Türk idari yargı sisteminin geçmişten günümüze kadar yaşadığı reformlar üzerinde durulmuştur. Ayrıca, vergi yargısından bahsedilerek muhtemel vergi uyuşmazlıklardan ve çözüm yollarından bahsedilecektir.

Üçüncü bölümde ise ortaya koymaya çalışılan öneriye de örnek teşkil edebilecek ülkeler arasından Amerika, Fransa ve Almanya’da yer alan vergi yargısı örgütlerinin yapıları incelenecektir. Her biri için vergi yargısında uygulanan prensiplerden bahsedilerek herhangi bir uyuşmazlık durumunda mükelleflerin başvurabileceği idari ve yargısal yollar bu bölümde açıklanacaktır.

Son olarak dördüncü bölümde gerek Türkiye gerekse çeşitli ülkelerin idari yargı ve vergi yargısı yapıları incelendikten sonra mevcut sistemimizin eksikliklerini de göz önünde bulundurarak yeni bir sistem önerisi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu sisteme yönelik olarak vergi yargısı düzenine yönelik öneri, süre olarak öneri, hakimlerin ve savcılarının yapısına ilişkin öneri ve verginin tahsiline yönelik öneri yapılacak olup idari yargıdan bağımsız bir şekilde vergi yargısı yapısının oluşmasına imkân temel teşkil etmesi açısından önem arz etmektedir.

BÖLÜM 1:

YARGI KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE YARGI SİSTEMİ

Türkiye’de yargı sistemine değinilmeden önce bu bölümde yargı ve mahkeme kavramından ve mahkemelerin tasnifinden bahsedilecektir. Ayrıca, bir organın yargı erki olarak tanımlanabilmesi için hangi şekli ve maddi kriterleri taşıması gerektiğine ve yargı erkinin üstlendiği fonksiyonlara değinilecektir.

1.1. Yargı Kavramı

Türk Dil Kurumu’na göre yargı; “Yasalara göre mahkemece bir olay veya olgunun doğuşuna etken olan sebeplerin de göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi sonucu verilen karar, kaza” şeklinde tanımlanmaktadır. Bir devletin yapılanmasında yer alan temel üç erk yasama, yürütme ve yargıdır. 1982 Anayasasında ise yargı erkinden 9. maddede bahsedilmiştir. Buna göre; “Yargı yetkisi, Türk milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılır”. Buradan anlaşılacağı üzere yargı tek bir organdan oluşmamaktadır. Ayrıca Anayasadaki tanım göz önüne alındığında yargı erki hiçbir organ, makam, merci veya kişi tarafından kendilerine emir, talimat verilemeyen, genelge gönderilemeyen, tavsiye ve telkinde bulunulamayan yapıdır. Yine tüm kararları yasama ve yürütmeyi bağlamakta ve hiçbir surette kararlarının yerine getirilmesi geciktirilememektedir (Günday, 2011: 5).

1.2. Yargı Organı Olarak Mahkemeler ve Tasnifi

Mahkeme, hüküm sözcüğünden türetilmiş olup “muhakeme yapılan yer” ve “hüküm verilen yer” anlamlarına gelmektedir. Dar anlamda mahkeme devlet tarafından görevlendirilen adalet dağıtımı işiyle uğraşan yargı birimleridir. Bu anlamda, devletin temel fonksiyonlarından olan yargı erkini gerçekleştirmeyi üstlenmiştir. Geniş anlamda mahkeme ise, yargı görevini üstlenmiş her türlü kuruluş olarak tanımlanabilir (Yüce, 2013: 2).

Anayasa Mahkemesinin verdiği bir kararda bir kurulun, mahkeme sayılabilmesi için üç özelliği taşıması gerektiğini vurgulanmaktadır: “Bir kuruluşun mahkeme sayılabilmesi için, karar organlarının hakimlerden teşekkül etmesi, yargılama tekniklerini uygulayarak ve genelde dava yolu ile uyuşmazlıktan ve anlaşmazlıkları çözümlenmekle görevli olması ve

Anayasa'da sayılan ve başında bir yüksek mahkemenin bulunduğu yargı düzenlerinden birinde yer alması gereklidir.”¹

Bir kuruluşun mahkeme olarak tanımlanabilmesi için gereken birtakım özellikler ise şunlardır (Başlar, 2005: 156);

- Yargılama usul ve güvencelerine sahip olması,
- Kararların mutlak veya nispi anlamda kesin hüküm teşkil etmesi,
- Yüksek mahkeme dışında temyiz olanağının olması,
- Üyelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığını güvence altına alması,
- Bir hukuk kuralına aykırı davranılıp davranılmadığı veya bir hakkın ihlal edilip edilmediğini belirleyen veya denetleyen bir organ olmasıdır.

Mahkemelerin tasnifi ise şu şekilde yapılabilir (Yüce, 2013: 4):

- Yargı sistemi içerisindeki mahkemeler
 - İlk derece ya da hüküm mahkemeleri
 - Yüksek mahkeme,
 - İlk derece ve aynı zamanda yüksek mahkeme
- Görmeyi üstlenmiş oldukları uyuşmazlıkların niteliklerine göre mahkemeler
 - Genel mahkemeler
 - Özel mahkemeler
- Kuruluş ve çalışma biçimlerine göre mahkemeler
 - Tek hakimli mahkemeler
 - Çok hakimli mahkemeler

1.2.1. Yargı Sistemi İçerisindeki Mahkemeler

Türk yargı sistemi alt ve üst mahkeme olarak örgütlenmiştir. Alt mahkeme kararı verdikten sonra bu karara karşı üst mahkemeye başvurulabilir. Ayrıca, kanunda düzenlenmiş birtakım konularda üst mahkeme olarak örgütlenmiş mercii ilk derece mahkemesi olarak davayı inceleyebilmektedir. Yargı sistemi içindeki mahkemeleri yüksek mahkemeler, ilk

¹ Anayasa Mahkemesi (18.02.1992), E. 1992/12 K. 1992/7, RGT: 13.05.1992 RG no: 21227.

derece ve aynı zamanda yüksek mahkemeler ve ilk derece mahkemeleri olarak ayırmak mümkündür.

1.2.1.1. İlk Derece Mahkemeleri

Bir davayı ilk aşamada gören ve karara bağlayan yargı yerlerine ilk derece mahkemeleri denilmektedir. Yani, ortaya çıkan herhangi bir uyuşmazlığın çözüme bağlanması için ilk olarak dava açılabilen mahkemelerdir. İlk derece mahkemeleri uyuşmazlıkların maddi ve hukuki yönlerini inceleyen mahkemelerdir. Verdikleri kararlar bir üst mahkemenin hukukilik denetimine tabidir. Hukuk mahkemeleri arasında sulh hukuk mahkemesi, asliye hukuk mahkemesi ve asliye ticaret mahkemesi ile özel kanunlarda belirtilen diğer mahkemeler ilk derece mahkemeleri olarak belirtilmiştir. İdari yargı alanında ise idare ve vergi mahkemeleri ilk derece mahkemelerine örnek olarak verilebilir (Yüce, 2013: 5).

Soruşturma ve yargılama yapmak suretiyle dava konusu olaya kanunları uygulayan ve hüküm veren bu mahkemelere, söz konusu niteliklerinden dolayı “vakıa mahkemesi” veya “hüküm mahkemesi” de denilmektedir (Arslan, Yılmaz vd., 2016: 85). Danıştay kanunun belirlediği konularla sınırlı kalmak üzere Danıştay, idare ve vergi mahkemeleri ilk derece mahkemeleri arasında yer almaktadır.

1.2.1.2. Yüksek Mahkemeler

İlk derece mahkemelerinin hüküm ve kararlarını hukuka uygunluk bakımından denetleyen üst derece mahkemeleridir. Aynı zamanda bir yüksek mahkeme, yeniden yargılama yaparak vakıaların doğru değerlendirilip değerlendirilemediğini inceleyen mahkemedir. Kanun tarafından öngörülen yollara, başvuru üzerine gidilebilmektedir. (Arslan ve Tanrıver 2001: 39). Buna göre üst derece mahkemesi tarafından vakıanın incelenebilmesi için talepte bulunulması gerekir.

Bir üst mahkeme ilgilinin kendisine gelene kadar tüm hukuki yolların bitirilmiş olmasını talep eder. Yüksek mahkemenin kararları, herhangi bir mahkemenin denetimine tabi olmadığı için kesindir. Kendisi bir temyiz mercii olduğu için verdiği kararların yeniden temyiz edilmesi mümkün değildir. Türkiye’de de yargı düzeni iki dereceli olarak kurulmuştur. Bu sebeple dava ilk derece mahkemesinde karara bağlandıktan sonra kararın hukuka uygunluğunu denetleyecek yapı bir üst mahkemedir (Gözübüyük, 2012: 31).

1.2.1.3. İlk Derece ve Aynı Zamanda Yüksek Mahkeme

Davayı hem ilk derece mahkemesi olarak inceleyip hem de nihai karara bağlayan yüksek mahkemedir. Kararları kesin olduğundan temyizi mümkün olmayan kararlar da denilmektedir. Böylelikle, tek başına bir yargı kolunu oluşturmaktadır. 2017 yılında Anayasa değişikliği ile kaldırılan Askeri Yüksek İdare Mahkemesi bu türde örgütlenmeye örnek olarak verilebilir. Bu mahkeme salt askeri nitelikli davalara ilk ve son inceleme mercii olarak bakan bir yapıdaydı (Yüce, 2013: 5). Bununla birlikte Danıştay da hem ilk derece hem de yüksek mahkeme olarak yer almaktadır.

1.2.2. Görmeyi Üstlenmiş Oldukları Uyuşmazlığın Niteliğine Göre Mahkemeler

Somut bir uyuşmazlık durumunda çözüm için başvurulmuş ilk derece mahkemeleri hüküm mahkemeleri olarak da anılır. Söz konusu hüküm mahkemeleri genel ve özel mahkemeler olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.2.1. Genel Mahkemeler

Genel mahkemelerde görülecek işler, belli konularla sınırlandırılmamış olup aksi belirtilmedikçe aynı yargılama hukuku disiplinine aittir. Belirli kimseler veya gruplar arasındaki uyuşmazlıklar veya belirli türdeki uyuşmazlıklar değil de aynı yargı düzeninin görev alanına giren tüm konularda uyuşmazlıkları çözen mahkemelerdir. Hukuk yargılaması bakımından sulh hukuk ve asliye hukuk mahkemeleri genel mahkemelere örnek verilebilir (Arslan ve Tanrıver, 2001: 41; Mehmet Yüce, 2013: 5).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 5. maddesine göre, vergi mahkemeleri ile ilk derece olarak Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki idari davalara idare mahkemelerince bakılacak denilerek idare mahkemeleri genel görevli mahkeme olarak tayin edilmiştir.

1982 yılında idari yargı reformu yapılmadan önce Danıştay idari yargıda genel görevli mahkeme olarak sayılıyordu. İdare mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte Danıştay genel görevli mahkeme olma niteliğini kaybetmiştir (Gözübüyük, 2004: 136).

1.2.2.2. Özel Mahkemeler

Belirli kimseler veya gruplar aralarındaki çıkan uyuşmazlık nedeniyle yargılamak veya belirli türdeki uyuşmazlıkları çözüme bağlamak amacıyla kurulan mahkemelerdir. Özel mahkemelere ihtisas veya uzmanlık mahkemeleri de denilmektedir. Yani, özel mahkemeler kanunun izin verdiği ölçüde belirli bir kişi hakkında yapılan yargılama için de kurulabilir. İş mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve icra mahkemeleri özel mahkemelere örnek verilebilir. Özel görevli mahkemelerde bakılacağı bir kanun hükmü ile belirtilmemiş olan bütün dava ve işler, genel görevli mahkemelerde görülür (Yüce, 2013: 6).

Özel mahkemeler ile genel mahkemeler arasındaki ilişki bir görev ilişkisidir. Görev, kamu düzeni ile ilgili olduğundan taraflarca davanın her aşamasında öne sürülebileceği gibi hakim tarafından da re'sen dikkate alınabilir (Karşı, 2012: 130). Özel mahkemelerde davaya bakılacağı açıkça hükme bağlanmadıkça davalar genel mahkemelerde görülür. Özel mahkemelerde davanın görülmesi konunun ayrı bir uzmanlık gerektirmesinden ötürüdür (Arslan ve Tanrıver 2001: 41). Böylelikle Danıştay, istinaf ve vergi mahkemeleri idari yargı alanında görevli özel mahkemelerdir.

1.2.3. Kuruluş ve Çalışma Biçimlerine Göre Mahkemeler

Kuruluş ve çalışma biçimlerine göre mahkemeler tek hakimli veya çok hakimli olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İş yükü veya uyuşmazlık konusu maddi tutar davanın tek hakimli ya da çok hakimlide görülmesini etkiler.

1.2.3.1. Tek Hakimli Mahkemeler

Tek hakimli mahkemeler yalnızca bir hâkimin varlığı eşliğinde yürütülüp ve aynı hakim tarafından karar verilen mahkemelerdir. Tek bir hakim söz konusu mahkemede tüm davaları inceleyip karara bağlar. Ülkemizde adli yargıda ilk derece mahkemelerinin çoğu tek hakimlidir. Bu mahkemelere örnek olarak sulh, asliye hukuk ve asliye ceza mahkemeleri gösterilebilir (Yüce, 2013: 6).

Adli yargıda kural tek hakimli mahkeme olmasına rağmen idari yargıda kural çok hakimli mahkemenin davayı görmesidir. Bu nedenle adli yargıda çok hakimli mahkemeler istisna, idari yargıda ise tek hakimli mahkemeler istisna denilebilir. Parasal konulara dayanan

uyuşmazlıklarda meblağ belirli bedelin altında kalıyorsa genellikle tek hakim tarafından karar verilir. İdari yargıda tek hakimli mahkemelere idare ve vergi mahkemeleri örnek verilebilir (Özcan, 2015: 9).

1.2.3.2. Çok Hakimli Mahkemeler

Çok hakimli mahkemeler birden fazla hakimin görev yaptığı mahkemelerdir. Birden fazla hakim olduğu için bu kişilerin arasından biri mahkeme başkanı olur. Mahkeme başkanı duruşmayı yönetir ve delillerin ikamesini sağlar. Ancak, kural olarak tahkikat ve yargılama işlemleri kurul tarafından yapılır ve karar verilir. Yargılama ve hüküm için kural olarak tam kadro görevde olmaları gerekir. Bu mahkemelere örnek olarak, asliye ticaret mahkemesi, ağır ceza mahkemeleri ve tüm yüksek mahkemeler (Bölge Adliye Mahkemeleri, Yargıtay ve Danıştay) gösterilebilir (Yüce, 2013: 6).

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun 4. maddesine göre, idare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar mahkeme üyesi bulunur. Mahkeme kurulları ise başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın herhangi bir sebeple yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder. Buna göre adı geçen mahkemeler birden fazla hakimden oluşmaktadır.

1.3. Yargının Fonksiyonları

Kurulu yargı organlarının ilk başta amacı hukuk düzeninin sağlanması ve bu düzenin korunmasıdır. Buna göre, yargı fonksiyonu görevini üç aşamada yerine getirir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2012: 443):

- Bir hukuki uyuşmazlık sebebiyle hukuka aykırılık durumunun ortaya çıkması,
- Hukuka aykırılık iddiasının araştırılıp tespit edilmesi,
- Hukuka aykırılık olduğuna dair kanaate varılırsa bu aykırılık giderilir.

Yargı fonksiyonunun maddi ve şekli kriterleri vardır. Maddi bakımdan hukuki uyuşmazlıkları araştırıp çözen bir devlet fonksiyonudur. Bu fonksiyon kanunları uygulama yetkisine sahip olmakla yasama ve yürütme fonksiyonlarından ayrılır. Uyuşmazlıkla ilgili hukuk normunu tespit ederek irade gösterici özelliği taşıdığı söylenebilir. Ayrıca verdiği

kararlar kesin hüküm niteliği taşıırken idari işlemler değiştirilebilir veya kaldırılabilir (Özbudun, 2009: 327).

Şekli kriter ise o görevi yerine getiren organa göre nitelendirme yapmaktır. Buna göre yargı işlevini yerine getiren bağımsız mahkemelerdir. Bağımsız mahkemelerin tümünü ele almakla yargı fonksiyonunu geniş tutan bir ölçüttür. Ancak, maddi ve şekli kriteri birlikte değerlendirerek fonksiyonu tanımlamak gerekir. Böylelikle, bağımsız mahkemelerin hukuki uyuşmazlıkları karara bağlama faaliyetine yargı fonksiyonu denilmektedir (Gözler, 2012: 428). Diğer bir deyişle, yargı hukuki uyuşmazlıkları ve uyuşmazlık iddialarını aksinin iddia edilemeyeceği bir biçimde kesin karara bağlayan bir devlet fonksiyonudur (Günday, 2011: 12).

Yargı fonksiyonunun özelliklerinden tipik olanı “kesin hüküm verme”dir. Aksine yürütme organı verdiği kararları geri alabilir, değiştirebilir veya kaldırabilir. Diğerisi ise “bağımsızlık” özelliğidir. Hakim hiçbir baskı ve etki altında kalmadan karar verebilmektedir. Bağımsızlık hem hakimler hem de mahkemeler için geçerli bir özelliktir. Yargı hem devletin fonksiyonu hem de karşısında yönetenin ve devletin karşısında yer alan bir fonksiyondur. İdareyi denetim fonksiyonunu da üstlendiği için onu taraf alan bir yapıya sahip olmaktadır (Gözler, 2010: 393-395).

Yargı fonksiyonunun olmazsa olmaz özelliği “hakimlik teminatı”dır. Anayasanın 139. maddesine göre: “Hâkimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınmaz.” Bu hüküm yargının işleyişine ket vurmamak adına getirilmişti. Hakimin üzerinde hem maddi hem manevi baskı hissetmeksizin verdiği kararlar daha adilane olacaktır (Özbudun, 2009: 355).

1.4. Adli ve İdari Yargı

Fransa’da doğan idari yargı, adli ve idari yargı ayrımını da beraberinde getirmiştir. Fransız İhtilalinden sonra merkezi yönetimin derebeyler üzerindeki etkisi arttıkça merkezi idarenin atadığı görevliler ile iş bölümü yapılmaya başlanmış ve idari işlere bakanlar ile adli işlere bakanlar ayrılmıştır. Yeni düzende artık yargıçlar yalnızca özel kişiler arasında yaşanan uyuşmazlıklara bakacaklar; idare ile bireyler arasında gelişen uyuşmazlıklara karışmayacaklardı. İş bölümü ve uzmanlaşma gibi teknik nedenlerden kaynaklanan ayrımın

yanında iki farklı alanda çıkan uyuşmazlıklar için kullanılan hukuk kuralları farklıdır. Bu sebeple yargı ayrılığı sistemi akılcıdır (Gözübüyük ve Tan, 2010: 20-27).

Yargı birliği sisteminin getirdiği sakıncalardan bazıları şunlar olabilir (Gözübüyük, 2012: 8):

- İdari uyuşmazlıkların adli yargı tarafından karara bağlanması uzmanlaşmaya ve iş bölümüne ters düşmektedir. Adli yargıda uyuşmazlığın tarafları birbirlerine denk olmasına rağmen yönetim hukukunda çıkan uyuşmazlıklarda bir taraf idare olup daha bireylerden üstün konumdadır. Bu nedenle adli yargı hakimlerinin aldığı eğitim ile idari uyuşmazlıkları çözmeye elverişli olmamaktadır.
- Adli ve idari yargı ayrımı yapılmadığında yargı birliği sistemi içerisinde idare hukuku özel hukuka yaklaşır ve idari yargı gelişimini önler.
- Yargı birliğinin uygulandığı ülkelerde Fransa'da uygulanan yargı ayrılığı sistemine göre bireylerin yönetime karşı korunması daha geç bir zamanda başarılabilmiştir.
- Adli yargı, yönetimin tek yanlı olarak yaptığı idari işlemleri denetleme konusunda zayıf kalmıştır. Amerika'da bu denetim boşluğunu yarı yargısal konumda olan kuruluşlara vererek doldurabilmişlerdir.

1.4.1. Adli Yargı

Genel yargı düzeni adli yargının alanıdır. Diğer yargı düzenleri adli yargıdan koparak zamanla oluşan yargı düzenleridir. Diğer yargı düzenlerinin görev alanına girmeyen konulara adli yargı bakmaktadır. Adli yargı, ceza ve hukuk mahkemeleri olarak örgütlenmişlerdir (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2012: 446). Özel hukuk alanındaki uyuşmazlıkları çözmek ve Ceza Kanunu hükümlerini uygulamak amacıyla görevli adli yargı organlarıdır. Verdikleri kararlara karşın gidilebilecek üst mahkeme Yargıtay'dır (Günday, 2011: 5).

1.4.2. İdari Yargı

Devletin idari fonksiyonlarını kullanmaktan kaynaklanan tasarrufları ve girişimleri dolayısıyla hak ihlaline uğrayan kimseler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların çözüm yeri idari yargıdır. İdarenin faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun denetimi noktasında bir araç olan idari yargı bir uyuşmazlığı giderme yeri olmaktan ziyade bireylerin idarenin faaliyetlerinden zarar görmelerinin engellenmesidir (Azrak, 1977: 149).

Adli yargıdan bağımsız bir idari yargının varlığına ihtiyaç duyulmasının sebepleri şunlardır:²

- Kamu hizmetlerinden doğan uyuşmazlıkların yapıları birbirinden farklı olması,
- Söz konusu bu hizmetlere uygulanacak kuralların hukuki ve teknik özellik taşımaları,
- Özel hukuk dalı ile idare hukuku arasında esas ve prensip farklılıklarının bulunması,
- Özel hukuk ile idare hukuku alanında çıkan uyuşmazlıklar arasında farklılıklar olması,
- İdari işlemlerin, idare hukuku dalında uzmanlaşmış ve kamu hukuku dalında bilgi ve tecrübe edinmiş hakimler tarafından denetlenmesinin zorunlu sayılmış olmasıdır.

1.5. Türkiye’de Yargı Sistemi

Türkiye’de yargı sistemi, çeşitli yargı kollarından oluşmaktadır. Türkiye’de yüksek yargı organı kadar yargı kolu bulunmaktadır. Buna göre, Türk yargı sistemi, Anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı, uyuşmazlık yargısı, seçim yargısı olmak üzere başlıca beş yargı kolu üzerine kurulmuştur.

1.5.1. Yargı Kolları

Her bir yargı birimi, içerisinde nitelikleri itibarıyla bir bütünlük teşkil eden davalar ve işler ayrı bir yargılama usulüne tabi tutulmasıyla oluşturulan bütünlüğü ifade eder. Yukarıda sayılan yargı birimlerinin her biri kendi içerisinde bir bütünlük oluşturur (Yüce, 2013: 10). Söz konusu yargı kolları aşağıda detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

1.5.1.1. Anayasa Yargısı

Normlar hiyerarşisinde en tepede bulunun Anayasa olduğuna göre tüm kanun ve diğer tüm düzenlemeler Anayasaya uygun olmak zorundadır. Bu zorunluluğu denetleyecek bir de makama ihtiyaç vardır (Özbudun, 2009: 341). Bu doğrultuda oluşturulan Anayasa yargısı dar anlamda görevi norm denetimi yapmaktır. Geniş anlamda ise, Anayasa hukukuna

² Anayasa Mahkemesi (25.05.1976), E.1976/1 K.1976/28, RGT: 16.08.1976 RG no: 15679.

uygunluğunun sağlanması amacını güden her türlü yargı işleminin yapıldığı birimdir (Atar, 2011: 296).

Anayasa yargısı, 1961 Anayasasıyla hukukumuza girmiştir. Batı demokrasilerinde yer alma nedenine benzer bir şekilde Anayasa ve insan hakları ihlallerine bir tepki olarak doğmuştur. Öyle ki, çoğunluğun iradesini yansıtmak maksadıyla Cumhuriyet Senatosu ve Anayasa Mahkemesi olarak ikili yapı kurulmuştu (Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2012: 466).

Anayasanın 48. maddesine göre Anayasa Mahkemesinin görevleri şunlardır:

- Anayasa Mahkemesi kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler. Ancak, olağanüstü hallerde ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz.
- Bireysel başvuruları karara bağlar.
- Anayasa Mahkemesi Cumhurbaşkanını, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanını, Cumhurbaşkanı yardımcılarını, bakanları, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Hakimler ve Savcılar Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlarını görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar.
- Anayasa Mahkemesi, Anayasa ile verilen diğer görevleri de yerine getirir.

Anayasanın 146. maddesine göre Anayasa Mahkemesinin yapısı 2017 tarihi itibarıyla şu şekildedir:

- Anayasa Mahkemesi on beş üyeden kurulur.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi; iki üyeyi Sayıştay Genel Kurulunun kendi başkan ve üyeleri arasından, her boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden, bir üyeyi ise baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday içinden yapacağı gizli oylamayla seçer. Türkiye Büyük Millet Meclisinde yapılacak bu seçimde, her boş üyelik için ilk oylamada üye tam sayısının üçte iki ve ikinci oylamada üye tam sayısının salt çoğunluğu aranır. İkinci oylamada salt çoğunluk

sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için üçüncü oylama yapılır; üçüncü oylamada en fazla oy alan aday üye seçilmiş olur.

- Cumhurbaşkanı; üç üyeyi Yargıtay, iki üyeyi Danıştay genel kurullarınca kendi başkan ve üyeleri arasından her boş yer için gösterecekleri üçer aday içinden; en az ikisi hukukçu olmak üzere üç üyeyi Yükseköğretim Kurulunun kendi üyesi olmayan yükseköğretim kurumlarının hukuk, iktisat ve siyasal bilimler dallarında görev yapan öğretim üyeleri arasından göstereceği üçer aday içinden; dört üyeyi üst kademe yöneticileri, serbest avukatlar, birinci sınıf hâkim ve savcılar ile en az beş yıl raportörlük yapmış Anayasa Mahkemesi raportörleri arasından seçer.
- Yargıtay, Danıştay ve Sayıştay genel kurulları ile Yükseköğretim Kurulundan Anayasa Mahkemesi üyeliğine aday göstermek için yapılacak seçimlerde, her boş üyelik için, en fazla oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır. Baro başkanlarının serbest avukatlar arasından gösterecekleri üç aday için yapılacak seçimde en fazla oy alan üç kişi aday gösterilmiş sayılır.

1.5.1.1.1. Anayasaya Uygunluk Denetimi

Yukarıda da belirtildiği üzere Anayasaya uygunluk denetiminin ana konusunu kanunlar oluşturmaktadır. Normlar hiyerarşisi bağlamında, kanunların üst norm konumundaki Anayasaya uygun olması esastır. Hem maddî anlamda hem de şeklî anlamda kanunlar da anayasaya uygunluk denetiminin konusunu oluşturmaktadır (Teziç, 2009: 406). Normun düzenlenip yürürlüğe girmesinden sonra yapılan denetim, düzenleyici denetimdir. Bu denetim yargı mercileri tarafından yargısal usuller kullanılarak yapılmalıdır (Aliefendioğlu, 1997: 37-38.). Kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, dava yolu ve itiraz-def'i yolu olmak üzere iki türdür. İtiraz yoluyla denetime somut norm denetimi de denir. Dava yoluna ise “soyut norm denetimi” de denmektedir (Teziç, 2005: 198).

1.5.1.1.1.1. Somut Norm Denetimi (İtiraz- Def'i Yolu)

İtiraz-def'i yolu bir mahkemede görülmekte olan bir davanın karara bağlanmasının, o davada kullanılacak hukuk normunun anayasaya uygun olup olmaması konusunda yapılan denetimdir (Kıratlı, 1966: 28).

Anayasa'nın 152. maddesine göre: “Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya

tarafından birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddî olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.”

Anayasa hükmüne göre Anayasa Mahkemesi denetimine başvurulması uygulanacak kanun veya kanun hükmünde karnamelerin mahkeme tarafından Anayasaya aykırı görülmesi ya da taraflardan birinin aykırılığı öne sürüp mahkeme tarafından iddianın ciddi görülmesi gerekir.

Anayasaya aykırı görülen norm başlı başına soyut bir normdur. Ancak, onu belli olaya uygulamak somut hale getirir. Somut norm denetimi tabiri buradan gelmektedir (Aliefendioğlu, 1997: 132).

Diğer yandan, somut norm denetimine başvurabilmek için davaya bakmakta olan bir mahkeme olması gerekir. Dava açmanın sonuçlarından biri de dertestliktir. Dava dilekçesinin verildiği tarihte dava açılmış sayılmaktadır (HMK, m.118/1). Aynı kişiler aynı konu bakımından birden fazla yerde dava açamazlar (Yüce, 2013: 199). Dolayısıyla bir mahkemede dertest olan bir davanın varlığı gerekir. Dava henüz açılmamış veya herhangi bir nedenle dava ortadan kalkmışsa somut norm denetimine gidilemez (Gözler, 2000: 364). Ancak Anayasa Mahkemesi, konunun kendisine intikalinden sonra herhangi bir sebeple davanın ortadan kalkmış olmasını, Anayasaya aykırılık sorununun incelenmesine engel görmemektedir.³

Mahkeme, uygulanacak kanun hükmünün anayasaya aykırı olduğu kanısına varması ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasını ciddi bulması durumunda Anayasa Mahkemesine başvurma zorunluluğu vardır (Çakırca, 2010: 28). Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddî görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır (Anayasa, m.152/2).

Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. 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 (Anayasa, m.152/3).

³ Anayasa Mahkemesi (18.02.1967), E.1966/31 K.1967/45, RGT: 18.04.1968 RG no: 12878.

Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz (Anayasa, m.152/4).

1.5.1.1.1.2. Soyut Norm Denetimi (Dava Yolu)

Anayasa’da belirtilen kişi, organ ve kurumlar tarafından belli bir normun Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle yetkili yargı organında açılan davada yapılan denetimdir. Somut bir olaya dayandırmadan açılabilen dava türü olması sebebiyle soyut norm denilmektedir. Diğer bir adı da söz konusu normun iptali istendiği için iptal davasıdır. Somut bir olaya dayanmaması dolayısıyla denetim türü bakımından önleyici ve düzelticidir (Aliefendioğlu, 1997:48).

Önleyici denetim olarak açılan iptal davasında iptali istenen normun Anayasa’ya aykırılığına karar verilse dahi kanun yürürlükten kaldırılmaz. Dava konusu norm yürürlüğe girmez. İptal kararları resmi makamlar için bağlayıcı durumdadır (Gören, 1999: 274).

İptal davası açma hakkı tanınan kimseler ve makamlar Anayasa’da sayılmıştır. Buna göre: “Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.” (Anayasa, m.150). Denetimi yapacak organ kendisine yukarıda sayılan yetkili kimseler tarafından başvuru yapılmadan re’sen hareket ederek denetime başlayamaz. Madde metninden de anlaşıldığı üzere kanunun tümünün iptali istenebileceği gibi, yalnızca bazı hükümlerinin de iptali istenebilir.

Soyut norm denetiminin sadece şekil bakımından veya sadece esas bakımından denetlenmesi mümkündür. Şekil yönünden denetim, normun anayasada öngörülen usul ve şekil kurallarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı hususlarına ilişkin iken; esas yönünden denetim, normun içeriğinin anayasaya aykırı bir yönü olup olmadığının denetlenmesinden ibarettir (Gözübüyük, 2002: 276).

1.5.1.1.1.3. Bireysel Başvuru

Anayasal başvuru olarak da adlandırılan Anayasal şikayet, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru ile ulaşılmak istenen amaç Anayasa'da güvence altına alınan hak ve özgürlüklerin korunmasıdır (Aliefendioğlu, 1997: 58). Diğer bir ifadeyle, güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklere karşı yasama, yürütme veya yargı organlarınca yapılan ihlallere son verilmesi amacıyla başvurulana olağanüstü bir kanun yoludur. Bireysel başvuru, temel hak özgürlüklere karşı ihlallerin sona erdirilmesi için gidilebilecek en son hukuki çaredir. Başka hukuki yollara gidilebilecekse bireysel başvuru yapılamaz. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi değerlendirme yaparken genel mahkemelerin hak ihlali yapıp yapmadıklarına ve ihlal varsa bunun başka bir yolla giderilip giderilemeyeceği yönünde karar verir. Yürütmenin durdurulmasına, mahkeme kararının infazına veya söz konusu kanun hükmünün uygulanmasına karar veremez. (Kılınç, 2008: 23).

5982 sayılı Kanun'un 18. maddesi ile değişikle 1982 Anayasası'nın 148. maddesinin 1. fıkrasında; "Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar" hükmü ile Anayasa Mahkemesi'nin görevlerinden birisinin de bireysel başvuruları karara bağlamak olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. Aynı maddenin 3. fıkrasında: "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlâl edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır." 4. fıkrasında: "Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz" ve 5. fıkrasında da: "Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir" düzenlemelerine yer verilerek bireysel başvuru yolu ülkemiz Anayasa yargısında 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren verilen kararlarda geçerli olmak üzere hayata geçirilmiştir (Ekinci ve Sağlam, 2012: 25).

Bireysel başvuru yolu herkese açıktır fakat sadece Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru talebinde bulunamaz. Özel hukuk tüzel kişilerine ise yalnızca bazı haklar bakımından başvuru yapma hakkı tanınmıştır. Örgütlenme hürriyeti veya hak arama hürriyeti bağlamında sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilirler. Kamu gücünün ayrıcalık ve yükümlülükleri

kullanan kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yoluna gidemez. Bireysel başvurunun, kanunlarda zorunlu idari ve yargısal başvuru yolları öngörülmüşse, bu yolların tamamının “tüketildiği tarihten”, “başvuru yolu öngörülmemişse ihlâlin öğrenildiği tarihten itibaren” 30 gün içinde yapılması gerekir. Bu süreyi aşan başvurular reddedilir. (Ekinci ve Sağlam, 2012: 15-25).

Anayasanın 153. maddesine göre;

- Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz.
- Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.
- Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez.
- İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.
- İptal kararları geriye yürümez.
- Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.

1.5.1.2. Adli Yargı

Adli yargı, diğer yargı kollarının görevine girmeyen konular ile birlikte olağan, genel ve en geniş yargı kolu olma özelliğine sahiptir. Bir uyuşmazlık alt yargı kolunun görev alanına girmiyorsa adli yargının görev alanındadır. Adli yargı düzeni kendi içerisinde ceza yargılama hukuku ve medeni yargılama hukuku olarak ikiye ayrılmaktadır (Yüce, 2013: 18).

Medeni yargılama hukuku, özel hukuk alanında çıkan uyuşmazlıkların bir sonuca bağlanması durumunda mahkeme üyelerinin uygulayacakları usul ve yöntemlerini ortaya

koyar. Dava konusu uyuşmazlığın dava konusu yapılıp mahkeme tarafından karara bağlanmasına kadar olan süreçte sürecin yöntem olarak düzenlenmesine ve verilen kararın kesinleşmesi ile doğurduğu sonuçların ortaya konulmasına dair kuralları oluşturmaktadır. Bu kurallar Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir (Kuru, 2015: 3).

Medeni yargılama hukuku çekişmeli yargı işleri ve çekişmesiz yargı işleri olarak ikili ayrıma da sahiptir. Çekişmeli yargıda iki taraf arasında bir uyuşmazlık vardır. Çekişmesiz yargıda ise bir uyuşmazlıktan ziyade idari yargı faaliyeti olup bireyi korumak adına alınan önlemlerden oluşmaktadır. Bir kimseye vasi atanması, adın değişikliği veya bir kişinin gaipliğine karar verilmesi vb. konular çekişmesiz yargı işlerine örnek verilebilir (Yüce, 2013: 19).

Ceza yargılama hukuku, suç teşkil eden bir fiilin kovuşturulması ve bir karara hükmedilmesi sürecinde uygulanacak kuralları ortaya koyan bir hukuk dalıdır (Akıntürk, 2008: 23). Ceza muhakemesi cezai sorumluluk gerektiren uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmak için yürütülen faaliyetlerin bütünüdür. Bu süreçte iddia, savunma ve yargılama olmak üzere üç temel faaliyet bulunmaktadır. Savcılık iddia makamı olup bir suçun işlendiğini öne sürer. Savunma makamı olarak şüpheli veya müdafî bu iddiaya cevap verir. Hakim iddia ve savunma makamlarının görüşlerinden sonra suçun işlenip işlenmediği konusunda vicdani kanaatlerini de göz önünde bulundurarak karar verir (Zafer, 2013: 3).

1.5.1.3. İdari yargı

İdari yargı, idare ile bireyler arasında çıkan uyuşmazlıkları sona erdiren adli yargı kapsamı dışında kalan ayrı bir yargı düzenidir. İdari yargı, idare hukukunun özel bir bölümüdür. Fransa'da doğup gelişen bu yargı düzeni ülkemizle birlikte pek çok ülkeyi de etkilemiştir. Ülkemize bu düzen Tanzimat Döneminde batılılaşma çabaları sonucu girmiştir. Başlangıçta Fransa model alınarak oluşturulan idari yargı, daha sonraları bir gereksinime de cevap vermeye başlamıştır. Yönetim ile çıkan uyuşmazlıklar ile kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar için uygulanacak hukuk kurallarının farklı olması gerektiği sonucu çıkmıştır. Bu gereklilik idari yargının varlığını haklı kılmıştır (Gözübüyük, 2012: 4-8).

İdari yargı sistemini benimseyen ülkelerde örgütlenmelerde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık kuruluşu ve görevleri bakımından oluşmaktadır (Günday, 2001: 10).

1.5.1.3.1. Görev Yönünden Farklılık

Bazı idari yargı sistemlerinden idarenin alanı geniş tutulurken bazılarında ise dar tutulmuştur.

1.5.1.3.1.1. Geniş Görevli İdari Yargı Sistemi

İdari yargı sistemini belirlemiş olan ülkelerde idari yargıya verilen görevler bakımından farklılık bulunmaktadır. Özellikle Fransa ve Türkiye’de idareye verilen görevler geniş tutulmuştur. Şöyle ki, idare hukukunu ilgilendiren tüm konularda uyuşmazlık çıktığı zaman idari yargı tarafından bakılmaktadır (Yalçın, 2006: 10).

1.5.1.3.1.2. Dar Görevli İdari Yargı Sistemi

İtalya, Belçika ve Almanya gibi ülkelerde idari yargının görev alanı, Türkiye’de olduğu gibi idare hukuku alanını ilgilendiren tüm konulara bakmak şeklinde değil sadece idarenin düzenleyici işlemlerini denetlemek şeklinde dar tutulmuştur. Sadece bu denetleme işlevinin yapıldığı iptal davaları idari yargının görev alanındadır. İdarenin mali sorumluluğuna gidildiğinde adalet mahkemeleri görev alır (Gözübüyük ve Tan, 2010: 32).

1.5.1.3.2. Örgütlenme Yönünden Farklılık

Birtakım ülkelerde idari yargı örgütlenmesi Danıştay tipi ve mahkeme tipi olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmiştir.

1.5.1.3.2.1. Danıştay Biçimde Örgütlenme

Bu tür örgütlenme tipinde yönetim başında Danıştay örgütlenmesi bulunan idari yargı yerlerince denetlenmektedir. İdareden ayrı kuruluşlar olmasına rağmen tamamen bağımsız sayılmamakta Danıştay ve idari yargı mensupları memur statüsündedirler. Bu şekilde örgütlenme biçimini benimseyen ülkeler başta Fransa olmak üzere Yunanistan, İspanya ve Belçika’dır (Günday, 2001: 11). Bilindiği gibi Danıştay sadece idari davalara bakmaz; ayrıca kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek şeklinde görevleri de vardır. Ayrıca Danıştay başkan ve üyeleri yargıç güvencesi olan kimselerdir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 30).

1.5.1.3.2.2. Mahkeme Biçiminde Örgütlenme

Bu tür örgütlenme biçiminde başta bir üst yargı organı bulunmakla beraber altında ise idare mahkemelerinin yer aldığı idari yargı kolu veya idari yargı düzeni tarafından idarenin denetimi yapılmaktadır. Mahkeme biçiminde örgütlenme tipinde hem adli yargıdan ayrılmış bir yapı hem de idare tamamen ayrı bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu tür örgütlenme tipine Almanya ve Avusturya gibi ülkelerde rastlanmaktadır.

Danıştay biçiminde örgütlenmeden farkı yüksek idare mahkemesinin ve diğer idare mahkemelerin görevlerinin yalnızca yargısal görevleri bulunup idari görevleri yer almaz. Ayrıca burada sayılan yargı organlarının üyeleri Danıştay tipinde olduğu gibi memur değil hâkim statüsündedirler (Günday, 2001: 10).

Kıta Avrupası ülkeleri idarenin yargısal denetiminin yapıldığı örgütlenme biçimlerini “latin” ve “germanique” olarak ikiye ayrılmış yapıda da sunmaktadırlar. İtalya, Belçika ve Fransa birinci grupta yer alırken Almanya, Avusturya ve İsviçre ikinci gruba dahil edilmektedir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 32). Birinci grupta yer alan ülkelerde bazı işler, idare hukukuna tabi tutulmakta ve idari yargının görev alanına; ikinci grupta yer alan ülkeler ise özel hukuka tabi tutulup adli yargının görev alanına girmektedir (Darendeli, 2003: 42).

1.5.1.4. Uyuşmazlık Yargısı

Uyuşmazlık mahkemesine ihtiyaç duyulması 1868 yılında Danıştay’ın kurulması ile gündeme gelmiştir. İdari yargı ile adli yargı arasında çıkması muhtemel görev uyuşmazlıklarına çözüm üzerine kurulan yargı organıdır. Bu doğrultuda çözüm, Danıştay’a görev verilerek bulunmuştur. Ancak, 1945 yılında çıkarılan bir yasa Uyuşmazlık Mahkemesi kurulabilmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 245).

Anayasanın 158. maddesine göre: “Uyuşmazlık mahkemesi adli ve idari yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını kesin olarak çözümlmeye yetkilidir. ilk kuruluşunda görev ve hüküm uyuşmazlıklarını gidermekle görevli olan mahkeme iken 1979 yılında çıkarılan bir yasa ile görev alanı genişletilmiştir. Böylece görev alanına ceza hukukundaki görev uyuşmazlıklarını çözmek de eklenmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 246-

248). “Uyuşmazlık Mahkemesi’nin görev alanı; adli, idari ve askeri yargı⁴ mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını karara bağlamak olduğundan, bu yargı düzenlerine girmeyen yargı mercileri arasındaki uyuşmazlıklar, Uyuşmazlık Mahkemesi’nin görev alanı dışında kalmaktadır. Nitekim, İl Seçim Kurulu ile İş Mahkemesi arasındaki olumsuz görev uyuşmazlığının çözümlenmesi için yapılan başvuru Uyuşmazlık Mahkemesi tarafından, “adli yargı mercii olduğunda kuşku bulunmayan İş Mahkemesi’nin görevsizlik kararına karşı, başkanı adli yargıya mensup bir hakim olmasına rağmen, Anayasa’nın 158. ve 2247 sayılı Kanun’un 1. maddesinde sayılan adli ve idari yargı mercii kapsamına girmeyen İlçe Seçim Kurulu Başkanlığı’nın görevsizlik kararı mevcuttur. Bu haliyle anılan mercilerin görevsizlik kararı nedeniyle oluşan görev uyuşmazlığının, Uyuşmazlık Mahkemesi’nin görev alanı dışında kaldığı kuşkusuzdur”⁵ diyerek reddetmiştir.

1.5.1.4.1. Uyuşmazlık Türleri

Temelde uyuşmazlık çıkabilecek durumlar görev ve hüküm uyuşmazlıklardır. Görev uyuşmazlığında mahkemeler birbiri aralarında kendilerini görevli sayabilecekleri gibi; her bir mahkeme herhangi bir dava konusu olayda kendilerini görevsiz de sayabilirler. Ayrıca hüküm uyuşmazlığında ise birden fazla mahkemede aynı konu ile verilen kararlar arasında çelişkiler bulunması durumudur.

1.5.1.4.1.1. Görev Uyuşmazlığı

Uyuşmazlık Mahkemesinin görev ve hüküm uyuşmazlıklarını çözmek olarak iki görevi olduğunu ifade ettik. Görev uyuşmazlıkları kendi arasında “olumlu görev uyuşmazlığı” ve “olumsuz görev uyuşmazlığı” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.5.1.4.1.1.1. Olumlu Görev Uyuşmazlığı

Uyuşmazlık Mahkemesi Kanunu’nun 17. maddesine göre: “Adli ve idari yargıya bağlı ayrı iki yargı merciine açılan ve tarafları, konusu ve sebebi aynı olan davalarda, bu yargı mercilerinin her ikisinin kendilerini görevli sayan kararlar vermiş olmaları” durumunda olumlu görev uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır.

⁴ Askeri yargı düzeni 2017 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Türk hukuk sisteminden kaldırılmıştır.

⁵ Uyuşmazlık Mahkemesi (22.6.1987), E.987/16 K.1987/21, RGT; 26.10.1987 RG no: 19616.

Olumlu görev uyuşmazlığının çıkış noktası, idari yargının görev alanının adli yargı karşında korunması maksatlıdır. Olumlu görev uyuşmazlığının yaşanabilmesi için bazı şartlar gerçekleşmelidir. Bunlar (Gözübüyük ve Tan, 2010: 250-252):

- Yargı yerine açılmış bir dava bulunmalıdır. Bu dava hukuk davası olabileceği gibi ceza davası da olabilir.
- Görevsizlik itirazında bulunulmalıdır. Görevsizlik itirazında bulunmanın belli zamanları vardır. Buna göre, hukuk mahkemelerinde davanın en geç birinci oturumunda, ceza mahkemelerinde delillerin ikamesine başlanmadan önce, idari yargı davalarında ise, dilekçe ve savunma evresi tamamlanmadan önce görevsizlik itirazında bulunulmalıdır. Bu süreler davaların uzamaması adına konulmuştur.
- Mahkeme, söz konusu itirazı reddetmelidir. Mahkemenin görevli olduğunu kabul etmesi ve itirazı reddetmesi bir ara karardır. Ancak, nihai kararlar temyiz edilebildiğinden son karar beklenmelidir.

Uyuşmazlık çıkarma yetkisi, adli yargıda Cumhuriyet Başsavcısına, idari yargıda ise Danıştay Başsavcısına verilmiştir. Bu kişiler kendiliğinden harekete geçmezler. Mutlaka davada görevsizlik iddiasını ileri süren kişi veya makam söz konusu başsavcılarını harekete geçirebilmektedir.

1.5.1.4.1.2. Olumsuz Görev Uyuşmazlığı

Uyuşmazlık Mahkemesi Kanunu'nun 14. maddesine göre: “Olumsuz görev uyuşmazlığının bulunduğu ileri sürülebilmesi için adli, idari veya askeri yargı mercilerinden en az ikisinin tarafları, konusu ve sebebi aynı olan davada kendilerini görevsiz görmeleri ve bu yolda verdikleri kararların kesin veya kesinleşmiş olması gerekir.” Burada yapılacak olan mevzuat güncellemesi ile askeri yargı hükümden çıkarılacaktır. Böylece, adli ve idari yargıdan her biri kendisini görevsiz saymaktadır.

Konuyla ilgili olarak, Karaman’da yaşanan örnek olay açıklayıcı bir niteliğe sahiptir. Karaman Sigorta İl Müdürlüğü'nce dikkatsiz ve özensiz davranılarak davacı ile aynı ticari unvana sahip olan başka bir firmanın SSK prim borcunun bildirilmesi üzerine davacı şirketin ihale dışı bırakılarak, hakkında ihalelere girmekten yasaklama kararı verilmesi nedeniyle uğranıldığı ileri sürülen zararın tazmini istemiyle açılan davanın idari yargı yerinde

çözümlemesi gerektiği hakkında Uyuşmazlık Mahkemesi hukuk bölümünün 30.11.2015 tarihinde verdiği bir karar şu şekildedir: ⁶

“İşbu karara karşı yapılan temyiz başvurusu üzerine Danıştay 10. Daire 30.06.2010 gün ve E:2008/11565, K:2010/5719 sayılı ilamı ile özetle; “5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Uyuşmazlıkların çözüm yeri" başlıklı 101. maddesinde; "Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar iş mahkemelerinde görülür." kuralına yer verilmiştir denilerek görevli mahkeme iş mahkemesi sayılmıştır.”

Ankara 2. İdare Mahkemesi de iş mahkemesini görevli bulmuştur. Davacı vekili aynı istemle bu kez adli yargı yerinde dava açmıştır. Ankara 11. İş Mahkemesi: 04.06.2012 gün ve E:2012/450, K:2012/477 sayılı kararı ile özetle; “...Dava, haksız fiil nedeniyle maddi ve manevi tazminat talebi olup, İş Hukuku veya Sosyal Güvenlik Hukukundan kaynaklanmadığı, haksız fiil nedeniyle uğranılan maddi ve manevi zararın tazmininin istendiği, Asliye Hukuk Mahkemesinin görevine girdiği, mahkememiz görevsiz bulunduğu anlaşıldığından, mahkememizin görevsizliği nedeniyle usulden reddine, dosyanın karar kesinleştiğinde ve talep halinde görevli Asliye Hukuk Mahkemesine gönderilmesine” şeklinde karar vermiş ve karar kesinleşmiştir. Ankara 3. Asliye Hukuk Mahkemesi: 21.11.2013 gün ve E:2012/443, K:2013/650 sayılı kararı ile özetle manevi tazminat talebinin kısmen kabulüne karar vermiştir.

Kural olarak idarenin zarar doğuran her türlü eylem ve işleminden doğan zararlar idari yargı yerinde dava konusu yapılmaktadır. Somut olay da bu genel kuralın istisnası niteliğinde olmadığından, hizmet kusuru nedeniyle oluşan zarardan kaynaklanan bu davanın İdare'ye karşı idari yargı yerinde tam yargı davası olarak açılması gerekirdi. Bu nedenle Yargıtay davanın bozulmasına karar vermiştir. Ankara 3. Asliye Hukuk Mahkemesi, Yargıtay'ın bozma ilamına uyduktan sonra 09.12.2014 gün ve E:2014/486, K:2014/640 sayılı kararı ile özetle; davada idari yargı yerinin görevli olduğundan bahisle davanın görev yönünden reddine karar vermiş, taraflarca temyiz talebinde bulunulmaması üzerine karar kesinleşmiştir.

Uyuşmazlık Mahkemesi, davanın çözümünde idari yargı yerinin görevli olduğuna, bu nedenle Ankara 2. İdare Mahkemesince verilen 15.03.2012 gün ve E:2012/459, K:2012/348

⁶ Uyuşmazlık Mahkemesi (30.11.2015), E. 2015/814, K. 2015 / 827.

sayılı görevsizlik kararının kaldırılmasına, 30.11.2015 gününde oy birliği ile kesin olarak karar vermiştir.

Olumsuz görev uyuşmazlığının varlığı için gerekli koşullar ise şunlardır (Gözübüyük ve Tan, 2010: 257-266):

- Ortada iki görevsizlik kararı bulunmalıdır: en az iki yargı yeri tarafından verilmiş görevsizlik kararı bulunmalıdır. Birisi davayı görev yönünden diğeri de esas yönünden reddederse bu Uyuşmazlık Mahkemesi'nin görev alanına girmez.
- Görevsizlik kararları ayrı yargı düzenleri içerisinde yer alan yargı makamları tarafından verilmelidir: Aynı yargı düzeni içerisinde yer alan yargı organlarınca verilen görevsizlik kararları için Uyuşmazlık Mahkemesi'ne başvurulamaz. Yasa ile bazı konularda uyuşmazlığı gidermeye Uyuşmazlık Mahkemesi dışında başka makamlara verilmiştir. Örneğin, bir ceza kovuşturması nedeniyle çıkan görev uyuşmazlığını gidermeye Yargıtay Ceza Genel Kurulu yetkili kılınmıştır.
- Görevsizlik kararları biri diğerrinin görevli olduğu gerekçesi ile verilmelidir: Kendini görevli saymayan yargı makamı, başka bir yargı organını görevli göstererek davayı görevsizlik bakımından reddetmektedir.
- Görevsizlik kararlarının kesinleşmesi gerekir.
- İki yargı organı tarafından verilen görevsizlik kararları aynı olmalıdır: Sebebi, konusu, tarafları aynı olan dava hakkında verilmiş görevsizlik kararları olmalıdır.

1.5.1.4.1.2. Hüküm Uyuşmazlığı

Uyuşmazlık Mahkemesi Kanunu'nun 24. maddesine göre adli ve idari yargı yerlerinde görevle ilgili olmaksızın kesin olarak verilmiş veya kesinleşmiş, aynı konuya ve sebebe ilişkin, taraflarından en az biri aynı olan ve kararlar arasındaki çelişki yüzünden hakkın yerine getirilmesi olanaksız bulunan hallerde hüküm uyuşmazlığının varlığı kabul edilir.

Uyuşmazlık Mahkemesi Kanunu'na göre;

Ceza kararlarında; sanığın, fiilin ve maddi olayların aynı olması halinde hüküm uyuşmazlığı var sayılır (md. 24/2).

Hukuk alanındaki hüküm uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesi, Danıştay yargılama usulünün bu kanuna aykırı olmayan hükümlerini uygulamak suretiyle anlaşmazlığın esasını da karara bağlar (md. 25).

Ceza alanındaki hüküm uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesi, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun bu kanuna aykırı olmayan hükümlerini uygular ve esasa ilişkin bir karar vermeksizin sadece o davayı hangi ceza mahkemesinin görüp karara bağlaması gerektiğini belirtmek suretiyle anlaşmazlığı çözer. Kazanılmış haklar saklı tutulur (md. 25/2).

Dolayısıyla, hüküm uyuşmazlığının koşullarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Gözübüyük ve Tan, 2010: 275-277):

- Kararlar iki yargı düzeninde verilmelidir. Kararların biri adli yargı makamından diğer, ise idari yargı makamından çıkmış olmalıdır.
- Karara esasa ilişkin olup kesin olmalıdır.
- Kararlar aynı konuda olmalıdır.
- Kararlar hakkın yerine getirilmesini engellemelidir. Yani, iki karar birbiri ile çelişmektedir ve bu durum hakkın yerine getirilmesini engellemektedir.

BÖLÜM 2:

TÜRKİYE’DE İDARİ YARGININ ÖRGÜTLENİŞİ

Türkiye’de idari yargının örgütlenişinde kapsamlı değişiklik 1982 yılında yürürlüğe giren Anayasa ile yapılmıştır. Bu doğrultuda, 06.01.1982 tarihinde üç temel yasa olan Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunlarla Türk idari yargı sistemi ortaya konulmuştur.

2.1. İdari Yargı Yerlerinin Sınıflandırılması

Ülkemizde İdari yargı düzeninde mahkemeler yüksek mahkemeler, ilk derece mahkemeleri, üst mahkemeler ve özel yargı yerleri olarak dörde ayrılmış durumdadır.

2.1.1. Yüksek Mahkemeler

İdari yargı örgütlenmesinde tek yüksek mahkeme Danıştay’dır. Danıştay temyiz mercii olarak görev yaparken bir yandan da ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı konular da bulunmaktadır. İdare ve vergi mahkemelerinin ilk derece yargı yeri olarak baktığı davaların kararlarına karşı yapılan temyiz istemlerini inceler; ilk derece mahkemesi olarak da Danıştay Kanunu’nda sayılan konularda açılan idari davalara bakar (Gözübüyük ve Tan, 2010: 78).

2.1.2. İlk Derece Mahkemeleri

İlk derece mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleridir. Ayrıca bu mahkemeler bölge idare mahkemeleri içerisinde yer alır ve genel görevli mahkemelerdir. Diğer idari yargı yerlerinin görevine girmeyen konularda genel görevli mahkeme idare mahkemesidir. Vergi mahkemelerinin görevleri de kanunda sayma yoluyla belirtilmiştir. İlk derece idari yargı yerleri olarak Danıştay dava daireleri ile vergi dava daireleri de yer almaktadır. Bu mahkemeler özel görevli yargı yerlerindendir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 78).

2.1.3. Üst Mahkeme

Bölge İdare Mahkemeleri üst derece mahkemeleridir. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanuna göre ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı bir üst mahkeme olan Bölge İdare Mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulabilir (m. 3/D).

2.1.4. Özel Yargı Yeri

Özel nitelikli tek yargı organı Sayıştay'dır. Bu özelliğini yalnızca sayman hesaplarını yargılayan bir yargı yeri olmasından almaktadır. 1982 Anayasası ile Sayıştay'ın verdiği kararlara karşı yargı yoluna gidilemeyeceği ifade edilmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 78). Bu yönüyle Sayıştay'ın yüksek mahkeme olup olmadığı konusunda Anayasa Mahkemesi'nin 11.07.1991 tarihinde verdiği karar şu şekildedir: ⁷

“...Sonuç olarak, Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesine göre, temelde TBMM adına mali denetim görevini yapan ve özel olarak da bu denetim çerçevesinde aleyhine hiçbir yargı organına başvurma olanağı bulunmayan kimi kesin kararlar alan kendine özgü bir anayasal kurumdur. Yargı kuruluşlarına benzemeyen görev, yetki çalışma yöntemleri ve aleyhine yargı yollarının izlenmesi olanaksız kimi kesin hükümler kurması nedeniyle Sayıştay bir yargı kuruluşu sayılamaz ve mensupları da hâkimlere ilişkin hükümlere bağlı tutulamaz.”

Özel yargı yerlerinden bir diğeri ise Yüksek Seçim Kurulu'dur. Yüksek hakimlerin oluşturduğu bu kurul, seçimlerle ilgili tüm itiraz, şikayet ve yolsuzlukları yargısal yöntemlerle karara bağlar. Kurulun verdiği kararlar kesindir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 78).

2.2. İlk Derece Mahkemeleri

İlk derece mahkemeleri idare vergi mahkemelerinden oluşmakla birlikte kimi konularda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'a da görevler verilmiştir.

⁷ Anayasa Mahkemesi (11.07.1991) E: 1990/39, K: 1991/21, RGT: 23.05.1992 RG no: 21236.

2.2.1. İdare Mahkemeleri

İdare mahkemeleri genel görevli mahkemeler olup vergi mahkemeleri ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın görev alanına girmeyen tüm uyuşmazlıkları çözümler (Yüce, 2013: 29).

İdare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da çözümlenecek davaların dışında kalan (2576 sayılı Kanun, m.5);

- İptal davalarını,
- Tam yargı davalarını,
- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklardan hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri,
- Özel Kanunlarda Danıştay'ın görevli olduğu belirtilen ve İdari Yargılama Usulü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılınmış bulunduğu davaları çözümler.

İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder (2576 sayılı Kanun, m.4).

Uyuşmazlık miktarı 2019 yılı için 44.000 Türk Lirasını aşmayan konusu belli parayı içeren idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları, tam yargı davaları, İdare mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir. (2576 sayılı Kanun, m.7). Yani dava tek hakim tarafından karara bağlanır.

2.2.2. Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarında birinci derecede genel görevli mahkemeler vergi mahkemeleridir. Genel idari mahkemeler içerisinde vergi ve benzeri mali yükümlülüklerden dolayı çıkmış olan uyuşmazlıklara bakar. Vergi mahkemeleri iş hacimleri ve bölgelerin ekonomik durumu göz önüne alınarak İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri de dikkate alınarak Adalet Bakanlığı tarafından kurulurlar. Kaldırılmaları ve yer değiştirmeleri

ise yine söz konusu Bakanlıkların görüşleri alınmak suretiyle Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Kurulu tarafından karar verilir (Yüce, 2013:30).

Vergi Mahkemelerinin görevleri şunlardır (2576 sayılı Kanun, m.6):

- 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,
- Yukarıda belirtilen konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Toplam değeri 2019 yılı için 44.000⁸ Türk Lirasını aşmayan uyuşmazlıklarda dava, vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından görülür (2576 sayılı Kanun, m.7).

Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi kural olarak şu şekildedir: “Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir.” (İYUK m.27).

Vergi mahkemelerinde, yürütmenin durdurulmasına karar verilirse vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemde kaldırıılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemde kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir (İYUK m.26-27).

İşlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen

⁸ VUK Genel Tebliği uyarınca 2019 yılı için yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak hesaplanmıştır.

beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir (İYUK m.27).

2.2.3. Danıştay

İdari yargı alanında tek yüksek yargı organı olarak yer alan Danıştay hem ilk derece mahkemesi hem de danışma ve inceleme görevlerine sahiptir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 79).

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1. maddesinde şu tanım yapılmaktadır: "Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir." Aynı zamanda Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda Danıştay için şu ifadeleri kullanmıştır:⁹

“Danıştay, Anayasa ve kendi yasasına göre, yasa ile gösterilen belli davalara ilk ve son derece mahkemesi olarak bakan bir yüksek mahkeme olduğu gibi, aynı zamanda anayasal bir "danışma" ve "inceleme" merciidir. Bu nitelikleri ile de kendine özgü (sui generis) bir yönetsel yargı kurumdur.”

Anayasa'nın 155. maddesine göre: “Danıştay, davaları görmek, kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek, idari uyuşmazlıkları çözmek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmakla görevlidir.”

Bir yüksek mahkeme olarak ilk derece idare mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan temyiz istemlerini incelerken; ilk derece mahkemesi olarak da Danıştay Kanunu'nda belirlenen konularda açılan iptal ve tam yargı davalarını karara bağlar. Ayrıca, idari yargı yerlerindeki görev uyuşmazlıklarını çözümler (Gözübüyük ve Tan, 2010: 79).

2.2.3.1. Danıştay'ın Yargısal Görevleri

Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda sayma yoluyla belirtilmiştir. Danıştay, ilk derece mahkemesi, temyiz mercii, uyuşmazlık yeri ve içtihadı birleştirme kararlarına katılım gibi yargısal görevleri vardır.

⁹ Anayasa Mahkemesi (21.12.1993), E: 1993/27 K: 1993/57, RGT: 10.05.1994 RG no: 21930.

- İlk Derece Mahkemesi Olarak Danıştay: Kanunda belirtilen konularda açılan iptal ve tam yargı davalarını karara bağlar (m.24).
- Temyiz Yeri Olarak Danıştay: İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır (m.25).
- Uyuşmazlık Yeri Olarak Danıştay: İkinci, Üçüncü, Dördüncü, Beşinci, Altıncı, Yedinci, Sekizinci, Dokuzuncu ve Onuncu daireler ile idari ve vergi dava daireleri kurullarında incelenir ve karara bağlanır (m.26).

2013 yılında Danıştay Kanunu'nda yapılan bir değişiklikle 26. maddenin 2. fıkrasında şöyle denilmektedir: Başkanlık Kurulu, iş yükü bakımından zorunluluk doğması hâlinde vergi dava daireleri, idari dava daireleri veya idari dairelerden birinin veya birkaçının görev alanını değiştirerek bu daireleri; vergi dava dairesi, idari dava dairesi veya idari daire olarak görevlendirebilir.

- İçtihadı Birleştirme Kararları Çıkarmak: İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir (m.39).

2.2.3.2. Danıştay'ın Yapısı

1 Temmuz 2016 yılında yapılan değişiklikle 17 olan daire sayısı 10'a düşürülmüştür.¹⁰ Danıştay Kanunu madde 13'e göre:

- Danıştay; dokuzu dava, biri idari daire olmak üzere on daireden oluşur.
- Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan ve dört üyenin katılmasıyla toplanır, salt çoğunluk ile karar verir. Üye sayısının yeterli olması halinde birden fazla heyet oluşturulabilir. Bu durumda, oluşturulan diğer

¹⁰ Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (01.07.2016), Resmi Gazete (Sayı: 29779 (2. Mükerrer)). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/07/20160723M2.pdf>.

heyetlere, heyette yer alan en kıdemli üye başkanlık eder. Müzakereler gizli yapılır.

- Dairelerde yeteri kadar tetkik hakimi bulunur.
- Her dairede, ayrıca bir yazı işleri müdürünün yönetimi altında bir kalem bulunur. Kalem, yazı ve tebliğ işlerini yürütür.

Danıştay'ın karar organları ise şunlardır (Danıştay Kanunu, m.5):

- a) Daireler,
- b) Danıştay Genel Kurulu,
- c) İdari İşler Kurulu,
- d) İdari Dava Daireleri Kurulu,
- e) Vergi Dava Daireleri Kurulu,
- f) İctihatları Birleştirme Kurulu,
- g) Başkanlar Kurulu,
- h) Başkanlık Kurulu,
- ı) Yüksek Disiplin Kurulu,
- i) Disiplin Kurulu.

2.3. Üst Mahkemeler

Tek üst mahkeme olan Bölge İdare Mahkemesi'ne doğrudan başvuru yapılmasının mümkün olmaması ona üst mahkeme olma özelliğini kazandırmıştır. 2014'te yapılan kanun değişikliği ile itiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemesi istinaf yoluna dönüştürülmüştür.¹¹

2.3.1. Bölge İdare Mahkemesi

Bölge idare mahkemeleri ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararları hem hukuka uygun olup olmadığını hem de vakıa tespitlerinin doğru olup olmadığını denetler (Yüce, 2013:31).

- Bölge idare mahkemesinin oluşumu şu şekildedir (2576 sayılı Kanun m.3);

¹¹ Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (28.06.2014). Resmi Gazete (Sayı: 29044) Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140628-9.htm>.

- Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur.
- Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hâllerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca artırılıp azaltılabilir.
- Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur.
- Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri (2576 sayılı Kanun m.3/A):

- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak.
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak.
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

2.4. İdari Yargılama Yönteminin Özellikleri

Her bir yargı düzeninin kendine has yargılama ilkeleri söz konusudur. Çalışmanın esas konusunu idari yargı oluşturduğundan sadece idari yargılama ilkelerine değinilecektir.

İdari yargılama ilkeleri, İdari Yargılama Usul Kanunu'ndan çıkarımlar yapılarak oluşturulmuştur. Bunlar:

- *Yazılılık*: İdari yargılama yöntemi kural olarak yazılıdır. Sözlü yargılama için ancak kanunda bu konuda açık bir düzenleme olmalıdır. Ancak, dava dilekçesinde öne sürülen nedenler ve kanıtlanır mahkemede açılır ve tartışılır. Dilekçede bulunmayan konular ileri sürülemez (Gözübüyük ve Tan, 2010: 826): Salt yazılılık usulüne göre yürütülmesi gereken davalarda duruşma yapılmaz (Karavelioğlu, 1999: 6).
- *Kendiliğinden İnceleme ve Davayı Bizzat Yönetip Yürütme*: Hukuk yargılama sisteminde hâkim, tarafların isteği üzerine hareket ederken; idari yargılama sisteminde hâkim kanıtların araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde res'en hareket eder (Gözübüyük ve Tan, 2010: 824). Hakim, davacının ileri sürdüğü sorumluluk nedenleri ile kendini bağlı saymayacak, başka sorumluluk nedenleri

var ise, bunları saptadığında sonucuna göre kararını verecektir (Karavelioğlu, 1999: 6).

- *Basit ve Ekonomik:* Keşif, bilirkişilik vb. makamların olmayışı idari yargılamanın masrafını düşürür. Ancak, taraflardan gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri isteyebilir, keşif ve bilirkişiye başvurma yollarına gidebilir. Diğer yandan avukatlık ücretinin yargılama giderleri arasında sayılması, yönetimi temsil eden avukatlara vekalet ücreti hükmedilmesi, idari yargılama masraflarını azaltır (Gözübüyük, 2012: 347-349).
- *Savcılık:* Hakimler Savcılar Kurulunda değişiklik yapılmadan önce “kanun sözcüsü” bulunurdu. Bu sözcü ne yönetimin temsilcisi ne de savcı idi. Dava dolayısıyla hukukun ne olduğu söyleyen bir kimsedir. Bu terim kaldırılarak savcılık makamı getirilmiş fakat makamın bünyesinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu isimle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda değişiklik yapılmıştır. Günümüzde Askeri Yüksek İdare Mahkemesi de kaldırıldığından söz konusu makam yalnızca Danıştay bünyesinde bulunmaktadır. İdare ve vergi mahkemelerinde savcılık kurumuna yer verilmemiştir. (Gözübüyük, 2012:349).
- *Gizlilik:* Hem 521 sayılı Danıştay eski kanununda (82/4) hem de 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunun 4001 sayılı kanun ile değişmeden önceki düzenlemesinde (20/4), yargı yerlerince getirtilen veya idarece gönderilen “gizli” nitelikli bilgi, belge ve dosyaların, davanın karşı tarafına veya vekillerine incelettirilemeyeceği esası benimsenmiş idi. Bu hüküm 4001 sayılı Kanun ile kaldırıldı. Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir.” Kalay (2007: 50)’a göre bilgi ve belgelerin verilmeyebilir olmasından ötürü gizlilik idari yargılamanın bir özelliği olarak sayılabilir.
- *İdari Davaların Açılmasının, Dava Konusu Edilen İşlemlerin Yürütülmesini Durdurmaması:* İdari işlemler, tesis edildikleri tarihten itibaren hüküm ifade etmekle birlikte icrai niteliktedir. Kamu gücünü kullanarak işlem tesis edebildikleri gibi verdikleri karar ve tesis ettikleri işlemleri yine kamu gücüne dayanarak yürütme yetkisine de haiz bulunmaktadırlar (Karavelioğlu, 1999: 7-8). İdari davaların konusu olan işlemlerin tesis edildikleri andan itibaren yürütülmesinin zorunlu olmasından ötürü dava açılması yürütmenin durdurulması sonucunu

doğurmaz. Başka bir deyimle kanunda açık bir hüküm olmadıkça veya yetkili yargı merciince yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe, davanın açılmış olması icrayı durdurmaz (Özdeş, 1974: 15).

- *Muhakemenin Kamuya Faydalılığı*: İdari yargı, birey ile yürütme arasındaki uyuşmazlıkları karara bağlayan makam olması dolayısıyla diğer yargı düzenlerinden daha büyük oranda, kamusal adalet ve haklılık duygusunu etkiler. Bu duyguya yönelik olmak, idari yargının temel ilkesinden birisidir ve aynı zamanda hukuk devleti anlayışının vazgeçilmez bir gereğidir. Korunan özne birey olacağından ötürü amaca ulaşmak için idari yargıdan beklenen, hak arama yollarını azaltıcı, daraltıcı bir tutum izlememek, bireyle idarenin uyuşmazlık içinde bulunmaları halinde olmasıdır (Zabunoğlu, 1982: 97).

2.5. Vergi Yargısı Kavramı ve Önemi

Yasama ve yürütme ile birlikte üçüncü bir erk olan yargı, Anayasamızın dokuzuncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “yargı yetkisi bağımsız mahkemeler tarafından Türk milleti adına kullanılmaktadır”. Yargı kavramı ise, soyut hukuk kurallarının bağımsız ve tarafsız mahkemelerce belli bir somut olaya uygulanarak hukuki uyuşmazlığı çözmeyi ifade eder (Yüce, 2016:1). Vergi yargısı kavramı sadece ders kitaplarında yer almakla birlikte vergisel uyuşmazlıkların yargısal çözümünü düzenleyen bir yargı kolu veya organı olmamasına rağmen bir yargı kolu olarak bahsedilmektedir (Bayraklı, 2013:117). Diğer yandan hem yargı kuruluşlarını hem de o yargı kuruluşlarının uyguladıkları usul hükümlerini içine alan geniş bir kavramdır (Kızılot ve Kızılot, 2009:47). Bir tanım verilmesi gerekirse vergi yargısı; devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ile yükümlü arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerini bir düzen içine sokan hukuk kurallarının uygulaması yoluyla çözümleyerek yargısal karar verme faaliyetidir (Tosuner ve Arıkan 2010:1).

2.6. Vergi Yargısının İdari Yargı İçerisindeki Yeri

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların idare ile doğrudan çözümlenememesi durumunda başvuru yargı kolu vergi yargısıdır. Vergi yargısı hem bireysel idari işlemlerin denetimini hem de vergileme konusunda idarenin düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini yapar. Yani, vergi dairesi ile bireyler arasında çıkan

uyuşmazlıkları kesin karara bağlarken aynı zamanda idarenin tasarrufunu hukuka aykırı bulduğunda iptal eden organdır (Yüce, 2016:36).

Yargı sistemi içerisindeki yerine bakıldığında vergi yargısının mali yargının bir kolunu oluşturduğu görülmektedir. Mali hukuk kavramına paralel olarak mali yargı, kamu gelirlerinin yanı sıra kamu giderlerine, kamu borçlanmasına ve kamu mal yönetimine ilişkin uyuşmazlıkların çözüldüğü yargı kurumudur (Yüce, 2016:34).

Vergi yargısının dünyadaki uygulamalarına bakıldığında başlıca üç uygulama şekli öne çıkmaktadır. Bunlar; adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi ve bağımsız vergi yargısı sistemidir. Türkiye’de vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almaktadır (Öncel ve diğerleri, 2011:185).

2.7. Türkiye’de Vergi Yargısının Gelişimi

Vergi yargısı sisteminin bağımsızlığı ve yer aldığı yargı kolu çoğu kez eleştirilmiştir. Ancak bu sistem geçmişten günümüze birçok değişikliğe uğramıştır. Türk vergi yargı sisteminin gelişimini üç ana dönemde inceleyebiliriz (Hayrulloğlu, 2016:125).

2.7.1. 1982 Yılından Önce Vergi Yargısı

Cumhuriyetle birlikte Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku doğmuştur. Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra Avrupa örnekleri göz önüne alınarak temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve umumi istihlak vergileri konularak aşar vergisinin yeri doldurulmaya çalışılmıştır (Öncel ve diğerleri, 2003:10). 1924 Anayasası çıkarıldığında “idari davalara bakmak ve idari uyuşmazlıkları çözmek üzere Şurayı Devlet kurulur” şeklindeki kanun hükmü yer almıştır. O günkü adıyla Şurayı Devlet olan Danıştay 1927 yılında göreve başlayabilmiştir (Gözübüyük, 2012:14). Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi ile ilgili görevli itiraz ve temyiz komisyonları 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bu vergiden doğan uyuşmazlıklara bakmak üzere kurulmuştur. Bu komisyonlar birbirinden bağımsız hareket eden müstakil yapılarıdır. Ancak Cumhuriyet tarihinde vergi uyuşmazlıklarına bakan ilk yargısal düzenlemenin ürünüdür (Çağan, 1971: 184-185). Temyiz Komisyonları çalışma sistemi olarak, incelemelerini dosya üzerinden yapmakta ve kararını buna göre vermekteydi. Temyiz komisyonunun verdiği bozma kararı karşısında itiraz komisyonları verdiği kararda ısrar etmesi durumunda, karar temyiz

komisyonu genel kurulunda incelenmekteydi. Genel kurulun kararlarına dairelerin ve itiraz komisyonlarının uyması zorunluydu. Ancak komisyonun kanuna ve usule uygun görmediği hallerde re'sen ve nihai kararlar verebilme yetkisi de vardı (Özgören, 1968:274).

En önemli vergi reformları ise 1949 ve 1950 yıllarında çıkarılmıştır. Bu tarihlerde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir. 1953'te Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun çıkarılmıştır. 1960'lı ve 1970'li yıllarda planlı kalkınma modeli daha fazla geliri elde etme gereksinimi yarattı. Bunun üzerine, motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi ve gayrimenkul değer artışı vb. gibi yeni vergiler uygulanmaya konuldu. 1961 Anayasası ile yasaların Anayasaya uygunluk denetimini yapan Anayasa Mahkemesi kurulunca vergi yasalarının denetimini de başlamıştır. 1971'de yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna muafiyet, istisna ve indirim oranlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir (Öncel ve diğerleri, 2003:11).

Vergi yargısı sistemimiz 1982 yılına gelinceye kadar Vergi İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonu ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapıdan ibaretti (Kırbaş, 1996:179). 1982 öncesinde vergi uyuşmazlıklarının ilk çözüm yeri olan "Vergi İtiraz Komisyonlarının" kararları, temyiz merci olarak "Vergi Temyiz Komisyonu" tarafından inceleniyordu. 521 sayılı Kanuna göre faaliyette olan Danıştay ise, bu iki idari organın kesin olarak çözüme kavuşturamadığı vergi uyuşmazlıklarında son başvuru mercii ve yüksek yargı organı olarak görev yapmaktaydı (Kızılot ve Kızılot, 2014:77).

1982 yılından önce Türk vergi yargı sisteminin bazı yönlerden yetersizlikleri söz konusuydu. Bunlardan bazılarını şu şekilde özetlemek mümkündür (Hatipoğlu, 2007:101-107):

- Yukarıda bahsedilen üçlü yapıya dayalı çözüm, uyuşmazlıkların bir sonuca bağlanma sürecini uzatıyor ve tahsilatların geç elde edilmesine yol açıyordu. Şöyle ki, özellikle re'sen ve ikmalen tarhiyatta itiraz yoluna başvurulursa tahsilat dururdu.
- Komisyonların hukuki statüleri tartışmalıydı. Zira, Anayasa Mahkemesi de Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını mahkemeden saymadığını belirtiyordu.
- Yargı yolları arasındaki başvuru sürelerindeki farklılık dağınıktı ve özellikle Danıştay'a başvuru süresi açısından uzun tutulmuştu.

- Vergi yükümlülüğünü geç yerine getirmesi veya uyuşmazlık konusunda haksız çıkması durumunda eylemin caydırıcılığını sağlayacak etkin yaptırımların olmaması nedeniyle yargı yoluna başvurmak olağan hale gelmiştir. Ülkemizde vergi uyuşmazlığına neden olmanın maliyeti mükellefe çok düşük olmuş, bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının miktarı ve mükellef açısından yargı yoluna gitmenin cazibesi de artmıştır.
- Türk vergi yargısı sistemi içinde yer alan yargı organları içtihat oluşturacak bir kararlar yerine, zaman zaman kendi kararlarının aksini de almışlardır.

2.7.2. 1982 Yılından Sonra Vergi Yargısı

Vergi yargısında yaşanan tüm bu sorunlar neticesinde 1980 yılından sonraki dönemde idari yargı ve kapsamındaki vergi yargısını düzenleyen kanunlar kabul edilmiştir. Bu kanunlar (Aksoy, 1999, s.52-54):

- 06.01. 1982 Tarihli 2575 Sayılı Danıştay Kanunu,
- 06.01. 1982 Tarihli 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,
- 06.01. 1982 Tarihli 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)' dur.

Bu düzenlemeler neticesinde 1982 tarihine dek faaliyetlerini sürdüren itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılarak bunların yerine Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuş ve vergi yargısı bu son şekliyle üç merciden oluşan ve iki aşamalı bir yapıya sahip olmuştur. Bu yeni sistemde vergi uyuşmazlıklarının ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinde görülmesi, bunların tek hakimle verdikleri kararların itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde, kurul halinde verdikleri kararların ise temyiz yoluyla Danıştay'da incelenmesi öngörülmüştür (Yüce, 2013:80).

1982 yılı vergi yargısı reformu, vergilemeye ilişkin anlaşmazlıkların ilk kademedeki çözülmesi için gerekli önlemlerin alınması noktasındaki görüşler dikkate alınarak tasarlanmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2003, s.35). Çıkarılan yeni kanunlarla oluşturulan yeni yargı sistemine geçiş nedenleri (Aksoy, 1999, s.52-54):

- Vergi yargısında birliğin sağlanması,
- Bağımsız hale getirilmesi,

- Vergi yargısının iki dereceli sisteme dönüştürülmesi olarak sayılabilir.

Vergi uyuşmazlıkları için takip edilen üç aşamalı süreç verimsizdi. Hem Vergi Usul Kanunun hem de Gümrük Vergisine tabi olan vergilen tahsilinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre çözümlenirdi. Ancak yeni yargı reformlarıyla uyuşmazlık durumunda direkt vergi mahkemelerine başvurma, vergi yargısında birliği sağlamaya çalışmıştır (Yıldız ve Bostan, 2017:115).

Vergi yargısı uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak çözümlemede görev yapan vergi mahkemeleri, itiraz organı olarak görev yapan Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz organı olarak görev yapan Danıştay'dan oluştuğunu ifade ettik. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlara karşı itiraz yolu ile Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurulmakta, kurul halinde verdikleri kararlar ise Danıştay'da temyiz edilmekteydi. (Üstün, 2012:219). Ancak 2576 sayılı Kanunun 7/2'nci maddesi gereği vergi mahkemelerinin 2019 yılı için 44.000 Türk Lirasını aşmayan iptal ve tam yargı davalarının tek hakimle bakılacağı hükmü eklenerek bu tutarın altında kalan kararlar için itiraz yoluna, üzerinde olan kararlar için ise Danıştay'a başvurulmaktadır.¹²

Sonuç olarak 2014 yılında yapılan son değişiklik öncesinde vergi yargısı; vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşmakla birlikte Bölge İdare Mahkemelerinin kararları temyiz yoluna kapalı olduğundan esas olarak vergi yargısı iki dereceli bir yapı üzerine kurulmuş bulunmaktaydı (Hayrulloğlu, 2016: 129).

Vergi mahkemelerinin görevleri ise 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinde düzenlenmiştir: "Vergi mahkemeleri:

- Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- (a) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK'un uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler." denilmektedir.

¹² VUK Genel Tebliği'nde yayımlanan yeniden değerlendirme oranları esas alınarak tutarlar yazar tarafından hesaplanmıştır.

1982 yılında yapılan yargı reformları ile komisyonların yerini vergi mahkemeleri almıştır. Böylece verilen kararların adaleti ve doğruluğu tartışmaya kapanabilmiştir. Ayrıca vergi yargısı sistemin üçlü bir yapılanmadan ikili yapılanmaya geçmesi suretiyle aradaki kurumların kaldırılması ve yargısal mekanizmanın işleyişinin hızlanması gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bütün vergi konu ve uyuşmazlıklarının vergi yargısı üst çatısı altında toplanması sonuç itibarıyla yargıda birliğin sağlanması noktasında büyük katkı yapmıştır (Hatipoğlu, 2007: 122).

Ancak, 18.06.2014 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısında önemli değişiklikler öngörülmüştür. Yeni düzenleme ile birlikte ilk derece mahkemesi konumunda bulunan idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurmada önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine istinaf başvurusunda bulunma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda, itiraz yolu kaldırılarak Bölge İdare Mahkemeleri “istinaf mercii” haline getirilmiştir. Dolayısıyla, yeni düzenleme ile ilk derece mahkemesi kararlarına karşı doğrudan temyiz yoluyla Danıştay’a başvurma olanağı sona ermiş bulunmaktadır. Süreç olarak ise öncelikle her türlü vergi uyuşmazlığına karşı ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerine karşı dava açılması söz konusudur. (Ayyıldız, 2015: 155-158). 2018 yıl sonu itibarıyla yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2019 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranı olan %23,73 dikkate alınarak hesaplanan uyuşmazlık miktarı 6.000 Türk Lirasını aşmıyorsa söz konusu dava, vergi mahkemesinde çözümlenir, bu miktara kadar olan uyuşmazlıklar için istinaf yoluna başvurulamaz. İkinci aşamada 144.000 Türk Lirasına kadar olan davalar istinaf mahkemesine götürülerek burada sonuçlandırılmaktadır. Son aşamada ise 144.000 Türk Lirasını aşan davalarda uyuşmazlığın çözümlenmesi için Danıştay süreci başlatılmaktadır.¹³

Vergisel uyuşmazlıkların barışçıl da denen idari yollardan çözümünün yanı sıra hukuk devleti olma gereğinin bir yansıması olan yargı erki tarafından da çözümü mümkündür. Vergisel uyuşmazlıkların çözümü ile idarenin hukuka ve Anayasaya uygun davranması sağlanırken diğer yandan vergi mükellefinin de vergilemede adalete inanması ve hukuka güveni sağlanmış olacaktır (Yaşın, 2006:42-43).

¹³ VUK Genel Tebliği’nde yayımlanan yeniden değerlendirme oranları esas alınarak hesaplanmıştır.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nda sayılan idari dava türleri şunlardır (İYUK, m.2):

- İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,
- İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,
- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.

İdari dava türlerine bakıldığında vergi davası şeklinde bir tanımlama gözükmemektedir. Yalnız, uyuşmazlığın cinsi bakımından vergi davası olarak vergi mahkemelerinde görülmesi gereken dava olduğu anlaşılabılır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 282).

İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır (İYUK m.3). Kanun idari davaların açılma yönteminden bahsederken uyuşmazlık taraflarına sayılan üç mahkemede dava açma yolu gösterilmiştir. Bu nedenle vergi mahkemelerinde dava açabilmek için öncelikle söz konusu uyuşmazlığın vergi mahkemelerinin görev alanına girmesi gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 283).

2.8. Vergi Uyuşmazlığı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Vergi hukukunda belirtilmiş bulunan şekli ya da maddi yükümlülöklere muhatap olanlar tarafından bu yükümlölöklere uyulmaması nedeniyle vergi idaresi ile mükellefler ya da vergi sorumlularının yaşadığı ihtilaf durumu vergi uyuşmazlığı/vergi anlaşmazlığı olarak adlandırılabilir (Arslaner, 2015: 275). Vergi uyuşmazlığı idare ile vergi ödemekle yükümlü olanlar arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklardır. Rakamların ve işlemlerin ayrıca insan unsurunun bulunduğu her konuda hata yapma olasılığı her zaman vardır. Ancak kimi zaman hatalar mükellefin aleyhine olabileceğı gibi aleyhine de olabilmektedir. Hataların düzeltilmesi için vatandaşların ya da vergi dairesinin yargısal yollara başvurdukları haller yaşanmaktadır (Yıldırım, 2007: 73). Ancak bunun öncesinde idareye başvurulması zaman yitirilmemesi açısından idare ile mükellefin anlaşması noktasında önemlidir.

Vergiler bilindiği gibi kamu harcamalarını karşılamak amacıyla mükelleflerden karşılıksız tahsil edilen zorunlu bir ödemedir. Zorunlu olması bakımından mükellef ile devlet veya vergi idaresi arasında uyuşmazlıkların yaşanması kaçınılmazdır. Sürekli yaşanan bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda ise bir vergi sisteminin oluşturulmasına ve geliştirilmesine engel teşkil edebilmektedir (Durgut, 2007: 103).

Bireyler genel olarak daha az vergi ödeme gayreti içerisindedirler. Özellikle işletmeler, ödedikleri vergiler daha büyük oranda olduğu için vergiden kaçınma durumu da artmaktadır. Buna göre daha az vergiyi nasıl ödeyecekleri konusunda bir vergi planlaması yaparlar. Vergi mükellefleri daha az vergi ödeme gayreti içerisindeyken; vergi idaresi de daha fazla vergi tahsil etme amacı taşımaktadır. Bu durum da mükellef ile idare arasında daha fazla uyuşmazlık çıkmasına yol açabilmektedir (Eroğlu ve Eftekin, 2015:234). Ancak, yükümlülerin yerine getirmek zorunda olduğu vergi yükümlülüğü konusundaki görevlerini yerine getirmediklerinde vergi idaresinin ortaya çıkan matrah farkından dolayı cezai işlem uygulaması ve bu durumda mükelleflerin de cezadan indirim istemesi durumunda bir uyuşmazlıktan bahsetmek doğru olmaz (Arslaner, 2015: 275).

2.8.1. Vergi Uyuşmazlığına Neden Olan Etmenler

Hukuka aykırılık, idari işlem ve kararların başta, Anayasa olmak üzere kanunlara, kanunlara eşit hukuk kaynaklarına ve düzenleyici idari işlemlere aykırılığını ifade eder. İdari işlemlerin yapılması veya kararların alınması sırasında uyulması gereken şekil ve usul kurallarına uyulmadığında veya kararların ve işlemlerin içeriğini düzenleyen sebep, konu ve amaç yönünden kurallara uyulmaması nedeniyle esasa ilişkin bir aykırılık ve sakatlık biçiminde de olabilir (Günday, 2011: 152). İYUK'un 2. maddesinde, "İdari işlemler hakkında şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı..." iptal davalarının açılabilirliğini ifade edilmektedir. Kısaca, vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka aykırılığı söz konusu olabilmektedir. Bu bölümde söz konusu aykırılıkların ortaya çıkış biçimleri incelenecektir.

2.8.1.1. Yetki Yönünden Hukuka Aykırılık

Vergi idaresi kanunların kendisine verdiği işlem yapma yetkisini kullanmalıdır. Vergi idaresinin gelirleri tahsil etmesi bir yükümlülüktür. İdareye kanunun verdiği yetki konu, zaman ve yer olmak üzere üç açıdan incelenebilir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 59). Yetki

kuralları Anayasa ile belirlenmekteyken; yetki paralelliği ilkesi, yargı içtihatlarının geliştirdiği bir yetki kuralıdır. Bu ilkeye göre, bir idari işlemi yapmaya yetkili olana idare makamı veya organı, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, o idari işlemin karşıtı olan işlemi yapmaya da yetkilidir. Bir diğere ifadeyle, bir idari işlemi tesis etmeye yetkili olan makam, o işlemi değıştirmeye, kaldırmaya veya geri almaya da yetkilidir (Gözler, 2009: 754).

Danıştay tarafından verilen yetki ile ilgili bir kararda;¹⁴ “İdari yetki kamu düzeni ile ilgilidir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülmese de yargı yerince her aşamada kendiliğinden göz önüne alınır.” Bu nedenle uyuşmazlığın her safhasında, idarenin almış olduğı kararın yetki kurallarına aykırı olduğı ileri sürülebileceğı gibi, uyuşmazlığı çözümleyecek olan yargı mercii de bunu re’sen inceleyebilir.

Konu itibariyle yetki, belli konulara ilişkin kararların hangi idari makamlarca alınacağını ifade eder. Yetki sorunu hem aynı hiyerarşik düzen içerisinde hem de aynı hiyerarşik düzen içerisinde çıkabilir. Aynı hiyerarşik düzen içerisinde yetkisizlik sorunları; astın üst yerine karar alması, üstün ast yerine karar alması ve aynı kuruluşun çeşitli organları arasında çıkabilir (Günday, 2011: 136-137).

Üstün ast yerine karar alabilmesi için açık yasal dayanağı ihtiyacı vardır. Hiyerarşik yetki ya da vesayet yetkisi üstün astın yerine geçip karar alma yetkisi vermez (Gözübüyük, 2012: 210).

Danıştay, Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesinde öğretim üyesi olarak görev yapan bir davacıya, uyarma cezasının disiplin amiri olan dekan tarafından verilmesi gerekirken rektör tarafından verilmiş olduğı anlaşılmıştır. “*Bu durumda, tesis edilen işlemde yetki yönünden hukuka aykırılık uygulanmakta olup, davanın esasına yönelik karar verilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.*”¹⁵ şeklinde karar verilmiştir.

Zaman yönünden yetki, idarenin yetkilerinin zaman bakımından sınırlandırıldığını ifade eder. İdare için karar almaya yetkili kişiler için kimi durumlarda yasa ile sınırlandırılan bir süre içinde karar alma ve uygulama yetkisi tanınmış olabilir. Bu süreler dışında yapılan idari işlemler hukuka aykırılık niteliğı taşır. Örneğın, Belediye Kanunu’na göre belediye

¹⁴ Danıştay 5. Dairesi (09.05.1985), E: 1985/21, K: 1985/1229.

¹⁵ Danıştay 8. Dairesi (08.04.2003), E:1986/781, K: 1986/813.

meclisinin yasal toplantı zamanları dışında toplanması, meclisin feshi için bir neden olur (Gözübüyük, 1967: 47).

Kamu görevlisi, atama işlemi tamamlanmadan göreve başlamış ise veya atama işlemi tamamlanmış olmasına rağmen göreve başlamamış ise, kendi görevine giren konularda idari kararlar alamaz. Aynı şekilde, kamu görevlileri izinli bulundukları sürede de yetkilerini kullanamazlar ve idari kararlar alamazlar (Günday, 2011: 138).

Yer yönüyle yetki ise, vergi dairesinin konu bakımından yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade eder. Bazı idari makamların yetkileri tüm ülke için geçerlidir. Buna karşılık bazı idari makamlar yetkili oldukları konularda ancak belli coğrafi alan içinde geçerli olabilecek idari kararlar alabilirler. Örneğin, mahalli idare organlarının veya merkezi idarenin taşra teşkilatının başında bulunan makamların yetkileri, bu organ ve makamların bulundukları idari bölümlerin sınırları ile sınırlandırılmıştır. Yetkilendirildikleri coğrafi alan sınırları dışında karar almaları hukuka aykırılık teşkil eder (Günday, 2011: 137-138). Gelir Vergisi Kanunu, gelir vergisinin yükümlünün ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesince tarh edileceğini belirtmiştir. Bu sebeple, yükümlünün ikametgahının bulunduğu yerdeki değil de başka bir yerdeki vergi dairesinin gelir vergisine dair vergilendirme işlemleri yapması, o işlemin yer bakımından yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırılığa yol açar (Tosuner ve Arıkan, 2011: 59-60).

2.8.1.2. Şekil Yönünden Hukuka Aykırılık

Özel hukuk işlemlerinde kural olarak şekil serbestisi ilkesi geçeli iken, idari işlem ve kararın şekil kuralları esaslı unsurunu oluşturmaktadır. Bu nedenle bu kurallara uyularak idari işlem yapılmalıdır. Şekil kurallarının birinci anlamı idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi anlamına gelmektedir. İkinci olarak, idari işlemin yapılmasında izlenen usulü ifade etmektedir (Günday, 2011: 143-144).

Vergilendirme işlemi yazılı şekle bağlıdır. Yazılı olarak yapılmış işlemde, idarece görevli kimsenin imzası bulunmaktadır. Vergilendirme işlemi yapılmadan önce bazı hazırlıkların yapılması, belli makamların görüşlerinin alınması öngörülmüş olabilir. Bu şekil kurallarına uyulmaması hukuk kurallarına aykırılık teşkil eder. Ancak her şekil kuralına aykırılık vergilendirme işlemini aynı derecede sakatlamaz. Asli şekil kurallarına aykırılık işlemi sakatlar; tali şekil kurallarına aykırılık işlemin sakatlanmasına neden olmaz. Şekil

noksanlığı, eğer o şekil noksanlığı olmasaydı başka bir karar alınacak idi ise aslidir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 60-61). Örneğin, Danıştay'ın kararnamalarda imzasının eksikliği, karar alan kurulun yasaya uygun bir biçimde oluşturulmaması, karar alma yeter sayısına uyulmaması gibi biçimsel sakatlıklar iptal nedeni olabilmekteydi. Buna karşılık, kararı imzalayan kişilerin adlarının ve görevlerinin yazılmamış olması ya da karara tarih atılmaması gibi biçimsel sakatlıklar iptal nedeni olarak kabul edilmemektedir (Gözübüyük, 2012: 219).

2.8.1.3. Sebep Yönünden Hukuka Aykırılık

Bir diğer hukuka aykırılık türü, sebep yönünden hukuka aykırılıktır. İdarenin bir işlemi yapmaya yönelten etkenler o işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Genellikle yönetim, işlem yapmasının nedenini sahip olduğu yetkiye dayandırmaktadır. Ancak bu işlemi yapmak için yeterli değildir; mutlaka dayandığı neden gösterilir. İdari işlemlerin dayanağı en başta kamu yararadır. Kamu yararına dayanmayan bir neden, idari işlemin dayanağı olmamalıdır (Gözübüyük, 2012: 225).

İdari işlemlerin sebebinin kural olarak işlem metninde gösterilmesi zorunlu değildir. Ancak, idare aleyhine yargı merciileri önüne gidildiğinde idare işlemin dayandığı sebebi ortaya koymak ve kanıtlamak zorundadır. Kanunlar bir idari işlemin sebebinin açık ve seçik ortaya koymuş olabilir ya da kamu düzeni, milli güvenlik, ihtiyaç, lüzum gibi belirsiz kavramlar kullanabilir. Ancak Danıştay¹⁶, a göre idare hiçbir somut olaya dayanmamış olması, yapacağı işlemin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olması sonucunu doğurur. Bazı kanunlarda ise sebep işleminin hiç gösterilmemiş olması da söz konusudur. Bu tür işlemler sebepsiz, illetsiz ya da mücerret işlemler olarak kabul edilmektedir. Bu durumda idarenin takdir yetkisine dayandığı söylenmektedir (Onar, 1966: 297-300).

Vergilendirme işleminde, vergiyi doğuran olay idari işlemin tesisi için bir sebeptir. Tarh işleminde hukuki ve maddi olmak üzere iki farklı sebep vardır. Hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmündedir. Maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır. Ticari kazanç sahiplerinin elde ettiği gelirin vergilendirileceği konusunda yapılacak tarh işleminin yer aldığı kanun hükmü hukuki sebebi oluştururken, tacir olarak geçimini sağlayan herhangi bir kimsenin gelirinin tarh edilmesi vergilendirmenin maddi sebebidir. Sebep unsuru mutlaka kanuni tanıma uygun olmalıdır. Kanunda belirtilen durum maddi olay ile örtüşmesine tipiklik

¹⁶ Danıştay 8. Dairesi (12.11.1973), E. 1973/1877 K. 1973/3254.

denilmektedir. Ücret geliri elde eden bir kimsenin zirai kazanç bakımından vergilendirilmesi tipiklik ilkesine denk düşmemektedir. Bu durumda tarh işlemi, sebep yönünden hukuka aykırı olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 61).

2.8.1.4. Konu Yönünden Hukuka Aykırılık

Bir hukuki işlemin konusu onun doğurduğu hukuki sonuç, hukuk alanında meydana getirdiği sonuçtur. Bir işlemin konusu öncelikle hukuka uygun olabilmesi için gerçekleşmesi mümkün ve meşru olmalıdır. Örneğin, daha önce ölmüş bir kimsenin memur olarak atanması konu yönünden mümkün olmadığından hukuka aykırı bir işlemdir. Ayrıca bir idari işleme kural olarak hukukun cevaz verdiği bir sonuç doğurmalıdır. Örneğin, kamu mallarının kamulaştırılamayacağı yönünde bir kanun hükmü varken bir kamu kurumunun taşınmazının kamulaştırılması işlemin konu yönünden sakat olduğunu göstermektedir (Günday, 2011: 157-159).

Birçok durumda yasa ile hem işlemin nedeni hem de konusu belirtilmiş olabilir. Sebep ve konu arasında sıkı bir ilişki olması dolayısıyla ikisi için esas deyiimi kullanılmıştır. Kanunda öngörülen sebep gerçekleşmiş olmasına rağmen, ancak öngörülenden farklı bir sonuç doğmuş ise, idari işlem konu yönünden hukuka aykırı olacaktır. Disiplin cezasını gerektiren bir işlem yapan memura kınama cezası verilmesi gerekirken aylıktan kesme cezasının verilmesi idari işlemin konu yönünden hukuka aykırı olmasına sebebiyet verir. Yine vergi hukuku bakımından bir kimsenin ücret elde etmesinden ötürü gelir vergisine tabi olması gerekirken veraset ve intikal vergisi alınması tarh işlemini sakatlanmasına yol açar (Günday, 2011: 159, Tosuner ve Arıkan, 2011:62).

Belirli statüde olan kimseler için uygulanacak işlemlerin bir başka statüde bulunanlara uygulanması söz konusu işlemin hukuka aykırı olmasına yol açar. Örneğin, askeri öğrencilere uygulanması öngörülen yönetmelik hükümleri, okulu bitirmiş ve bu statüden ayrılmış kimseler için de uygulanması konu yönünden hukuka aykırıdır (Gözübüyük, 2012: 235).

Geçmişe etkili hüküm ve sonuç doğuran idari işlemler de hukuka aykırıdır. Kural olarak, çıkarılan kanun hükümleri yürürlüğe girdiği andan itibaren geleceğe etkili olarak sonuç doğurur. Geriye yürümezlik ilkesinin de birtakım istisnaları vardır. Öncelikle, idare sakat olan bir işlemi geri alınca geri alma kararı geri alınan kararın alındığı tarihe kadar geriye yürüyecektir (Yayla, 1985: 95).

Yasal bir dayanağı olmadan bireylere getirilen yükümlülükler de konu yönünden hukuka aykırı olacaktır. Bir kamu görevlisine üç ayı aşacak şekilde ücretsiz vekalet görevinin verilmesi konu yönünden sakat olan bir işlemdir (Gözübüyük, 2012: 235).

2.8.1.5. Amaç Yönünden Hukuka Aykırılık

Günday (2011: 160)'a göre maksat, kanun koyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği, o işlemten beklediği nihai sonuçtur. Her yönetsel işlemin ilk ve genel amacı kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Ancak, idari işlemlerin amacı kanunlarda, yönetmeliklerde özel olarak belirtilebilir. İdari adına işlem yapmaya yetkili olanlar ancak verilen bu yetkiyi kamu yararı amacıyla kullanabilir. Devlet yetkilerinin kamu yararının dışında kullanılması, işlemi amaç yönünden sakatlar (Gözübüyük, 2012: 236). Devlet yetkisi, devlet aracılığıyla topluma aittir. Toplumun hiçbir ferdine veya bölümüne değil bütününe aittir. Toplumun bütününe ait olan bu hukuki güç ise ancak toplumun toplumsal yararını gerçekleştirmek amacıyla kullanılabilir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 62-63).

Maksat ögesi yönünden hukuka aykırılık, yetki saptırması olarak da ifade edilir. Yetki saptırmasının üç temel görünümü vardır: Kişisel amaç güdülmesi, siyasal amaç güdülmesi ve özel maksadı aşan idari kararlar. Bir kamu hizmetinin karşılanması maksadıyla yapılması gereken kamulaştırma işlemi sırf bir kimseye zarar vermek maksadıyla taşınmazının kamulaştırılması işlemin hukuka amaç yönünden aykırı olması sonucunu doğurur (Günday, 2011: 162).

Vergilendirme işlemlerinde de kamu yararı amacı gözetilir. Vergilendirmenin mali amacının yanında, gelir dağılımında adaleti sağlamak ve kalkınmayı gerçekleştirmek gibi mali olmayan amaçlar da taşımaktadır. Vergi dairesinin kanunda sebebi açıkça gösterilen işlemi yapıp yapmama konusunda bir takdir yetkisi olmadığından işlemi yapacaktır. Sebebi açıkça gösterilmeyen vergilendirme işlemlerinde ise ancak kamu yararı amacıyla işlem yapılabilir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesine göre; ... “bu maddede sayılanlar dışında gerçek ücretlerinin tespitine imkân bulunmayanların diğer ücretler kapsamında vergilendirileceği ve bunları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına aittir.” Burada sebep unsuru çok açık değildir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi kamu yararına uygun olarak, gerçek ücretinin tespitine imkân bulunmayanları belirleyerek, bunları diğer usulde vergilendirecektir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 63-64).

Vergilendirme işleminin vergi dairesi ve mükellef olmak üzere aktif ve pasif süjesi bulunmaktadır. Bu ilişkide tarafların çıkarları birbirine ters düşmektedir. Mükellef daha az vergi ödemek isterken; devlet gelirlerini artırmak istemektedir. Bu çıkarların ters düştüğü ortamda çıkan uyuşmazlıkların barışçıl yol olarak nitelendirilen idari çözüm yöntemlerine başvurmadaki amaç, bir yargı mercii önünde çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargı yükünün hafifletilmesidir (Akdoğan, 2003: 68).

Yargısal yolla çözüm, uzun zaman almaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerinin de tahsilat süresi uzamaktadır. Aynı zamanda vergi dairesi ile mükellefin sürekli bir ihtilaf halinde olması, vergi sisteminin yerleşmesine ve gelişmesine de engel olabilmektedir (İnel, 1979: 49-50).

2.9. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Kavramsal çerçeve içerisinde uyuşmazlık bir konu hakkında tarafların farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları nedeniyle anlaşma sağlayamamalarıdır. Hukuki anlamda ise, bir hakkın varlığı, kapsamı ve sonuçları hakkında meydana gelen ve taraflarca sulh olmak suretiyle veya diğer barışçıl yollarla çözülmesi mümkün olmayan anlaşmazlıktır (Atalı, 2011: 4).

Uyuşmazlık kavramının genel anlamından yola çıkarak vergi uyuşmazlığının vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi veya ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkan ve barışçıl yollarla çözümlenemeyen anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergisel uyuşmazlıkların çözümlenmesinde idari aşama ve yargı aşaması olmak üzere iki farklı çözüm yoluna başvurulabilir (Yüce, 2013: 79).

2.9.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları

İdare ile anlaşarak yargı yoluna başvurmadan da vergisel uyuşmazlıklar giderilebilir. Bu yola genel olarak uyuşmazlığın barışçıl yollarla çözümü denilmektedir. Bu yola başvuru, yargı aşamasına geçmek için başvurulmuş bir ön aşama değildir. Mükellef, bu yolu seçmek zorunda değildir. İlk önce bu yola başvurduğunda çözüm bulamazsa yargı yoluna gitme hakkı da bulunmaktadır. Kanun koyucu bazı uyuşmazlıkların idari aşamada çözümü için bazı müesseseler öngörmüştür. Temel idari aşamada çözüm yolları uzlaşma ve hata düzeltme

müesseseleridir. Bazı yazarlar pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim müessesini de bu türden çözüm yolları kabul etmektedir (Yüce, 2013: 83).

2.9.1.1. Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarında idari yolla çözümünde önemli bir yere sahip olan uzlaşma, Batı Avrupa'da yaygın olarak kullanılmaktadır. Yargıya intikal etmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma sağlanmaya çalışılır. İki taraf arasında uzlaşmaya varmaya çalışılırken idari işlemlerde kural olarak idarenin üstünlüğü söz konusu iken, bu süreçte idarenin üstünlüğü ilkesi geçerli olmamaktadır (Aliefendioğlu, 1980: 5).

Vergi Usul Kanun'un Ek 1. maddesine göre uzlaşmaya gidebilmek için bazı şartların bulunması gerekir. Bunlar:

- VUK' a göre tarhiyatta vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Yine tarhiyatta yazılı şekillerde yanılma durumunun bulunması mükellef veya vergi dairesi tarafından ileri sürülmesi,
- Müphem, yoruma açık olan kanun hükümlerinde muhatap olanların yanılmış bulunmaları,
- Mahkemelerin ve Maliye Bakanlığı'nın aynı konularda farklı karar almış olması.

2.9.1.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma adından da anlaşılacağı üzere henüz bir vergi tarh edilmeden vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir. Bu uzlaşma vergi, resim, harçlar ile bunlara fonlar için de yapılabilir (Kızılot, 2003: 231). Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi yazılı olarak yetkili makamlara yapılmalıdır. Sözlü talepler geçersiz sayılır. Uzlaşma talebinde bizzat yükümlü olanlar veya elinde geçerli bir vekaletnameye dayanan bir vekil bulunabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi daha kestirme ve daha basit bir yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamanın tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı saklıdır (Kızılot, 1999: 7). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulacak tarh yöntemleri belli değildir ancak

uzlaşmaya başvurabilmek için vergi incelemesine tabi tutulması gerekir. Bu inceleme de ikmalen ve re'sen tarh yöntemleri için öngörülmüştür.¹⁷

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9 maddesine göre inceleme yapılan kimselerin incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşma talebi yerinde bulunulursa uzlaşmanın yapılacağı tarih ve yer en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir. Uzlaşma davetine icabet edilmemesi durumunda başkaca bir işlem yapılmaz ve uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Uzlaşma komisyonları üyelerin tamamının katılması ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Mükellefin mücbir sebeple uzlaşma görüşmesine katılmaması durumunda toplantı ertelenebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte yaptığı toplantıda, uzlaşma sağlanmış olsun veya olmasın mutlaka bir tutanak düzenlenir. Uzlaşma görüşmesi, mükellefin dışında gerçekleşen nedenlerin dışında yapılamadı ise bu nedenden ötürü cezalı tarhiyat işlemi yapılamaz (Kızılot, 1996: 7 ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.9).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varmak için ancak söz konusu suç vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmalıdır. Kaçakçılık suçu için uzlaşma yoluna gidilemez. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Gümrük Vergisine ilişkin vergi asılları ve cezaları bu kapsama dahil değildir (Candan, 2001: 336).

2.9.1.1.1.1. Uzlaşmaya Varılması

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabına en az 15 gün önceden belirtilen yer ve tarihte uzlaşma için bir araya gelinir. Uzlaşma sağlanmışsa bu durum bir tutanak ile tespit edilir. Tutanakta mükellefin ve inceleme yapan elemanının gerekli kişisel bilgilerinin yanında, öngörülen vergi tutarı, uzlaşılan vergi ve ceza miktarı bulunur (Gültekin, 2016: 600). Uzlaşma sağlandığında tutanakla tespit edilen vergi ve ceza miktarlarına itiraz ederek yargı yoluna başvurulamaz. Vergi ihtilafı idare ile mükellef arasında çözülmüş olur (Akdoğan, 2004: 73).

Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşma tutanağında hangi matrah farkına itiraz edildiği ve bunlara ilişkin uzlaşılan vergi ve ceza

¹⁷ Danıştay 7. Dairesi (04.06.1990), E: 1990/1246 K: 1990/1543.

miktarı kaydedilir. Kısmi uzlaşma istenilmeyen veya uzlaşma sağlanılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda düzenlenen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerekir. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden kanuna göre gecikme faizi hesaplanır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 97).

2.9.1.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma bir vergi tarh edildikten ve bu vergiye dair cezanın kesilmesinden sonra yapılan uzlaşmadır. Vergi dairesi, mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleyerek mükellefe tebliğ eder. Tarhiyat sonrası uzlaşma söz konusu tebliğden itibaren yapılır. Bu yönüyle tarhiyat öncesi uzlaşmadan ayrılır.¹⁸

2.9.1.1.2.1. Uzlaşma Kapsamı ve Talebi

Tarhiyat sonrası uzlaşma, bir vergi tarh edildikten sonra vergi dairesi ile mükellefin arasında doğmuş bulunan bir uyuşmazlığın pazarlık yöntemiyle giderilmesini amaçlamaktadır. Uzlaşmaya konusu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş bir vergi veya buna ilişkin kesilmiş bir cezadır. Vergi ziyai cezasına sebebiyet verilmiş olanlar için tarhiyat sonrası uzlaşma yolu açıktır. Ancak bir katına kadar ceza verilebilecek bir suç unsuru olmalıdır. Bazı suçlarda bu oran üç katına kadar çıkabilmektedir. Yani vergi ziyai kaçakçılık suçu ile birlikte işlenmişse ceza üç katına çıkar. Buradan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçu uzlaşma kapsamı dışındadır. Ayrıca para cezası, kaçakçılığa iştirak, bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarında da uzlaşma yolu kapalıdır (Candan, 2001: 248-251).

Uzlaşma talebinde bulunabilecek mükellef veya ceza muhatabı olup bir dilekçe ile vekil vasıtasıyla da kendisinin bağlı bulunduğu vergi dairesinin yer aldığı il veya ilçedeki uzlaşma komisyonuna başvurulur. Bu başvuru ilgilinin üzerine tarh edilen bir verginin veya cezanın kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılabilir (Kızılot, 2003: 253).

¹⁸ <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/848> (Erişim Tarihi: 07.01.2019)

2.9.1.1.2.2. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmesi

Uzlaşma talebinin usulüne uygun ve belirtilen süre içerisinde yapıldığında uzlaşmanın yapılacağı yer ve zaman mükellefe en az 15 gün önceden bildirilir. Mükellef uzlaşma görüşmeleri sırasında yanında meslek odasından birini bulundurabilir (Kızılot, 2003: 259). Uzlaşma görüşmelerinden üç farklı sonuç çıkabilir. Bunlardan birincisi, uzlaşmanın sağlanmasıdır. Bu durumda üç nüsha tutanak düzenlenir Tutanaklarda komisyon başkan ve üyeler ile mükellef veya vekilinin imzası bulunur. Biri vergi dairesine diğeri mükellefe verilir ve diğeri de uzlaşma dosyasının içeriğine eklenir (Kalaycı, 2013: 80).

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10. Maddesine göre uzlaşma görüşmelerinden çıkacak ikinci olası sonuç ise uzlaşmanın temin edilememesidir. Uzlaşmanın edilememesi de üç durumda meydana gelebilir. Birincisi mükellef uzlaşma görüşmelerine katılmaması, ikincisi uzlaşma tutanağını imza etmemesi ve son olarak da tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumudur. Tosuner ve Arıkan (2011: 85)'a göre de uzlaşmanın temin edilememesinin bir diğer durumu tarafların rakam üzerinde anlaşamamasıdır.

Uzlaşma görüşmelerinden çıkacak üçüncü sonuç ise uzlaşmanın sağlanamamış olmasıdır. Mükellef, uzlaşma komisyonunun ortaya koyduğu şartları kabul etmemiştir. Yalnız, mükellef şartları dava açma süresinin son günü akşamına kadar kabul edebilir (Kalaycı, 2013: 81). Yani komisyon bu teklifi ile dava açma süresinin sonuna kadar bağlıdır. Mükellef teklifi süresi içinde kabul edip bunu bir dilekçe ile vergi dairesine bildirirse uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 85).

Uzlaşma sağlanmış olması durumunda mükellef veya ceza muhatabı tutanakta yer alan vergi ve vergi cezasını kabul etmiştir. Buna göre (Oktar, 2008: 431):

- Tarh edilen ve kesilen ceza kesinleşmiş olur.
- Daha önce öngörülen ceza ve vergi miktarı uzlaşma tutanağında üzerinde anlaşılan tutar ile değiştirilir.
- Uzlaşma ile mükellef vergi borcunu ve kesilen cezayı ödemekle yükümlü hale gelir.
- Uzlaşma sağlandığı için hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz ve dava açamaz. Dava açılmış ve herhangi bir sebeple incelenmiş olursa verilen karar hükümsüz sayılır.

- Ceza muhatabı uzlaşılan vergi için indirim talebinde bulunamaz. Ancak, tutanağı imzalamadan uzlaşmadan vazgeçmesi halinde bu talepte bulunabilir (Candan, 2001: 326).

2.9.1.2. Hata Düzeltme

Verginin gerçekleşme aşamaları olan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil sürecinde mükellefin lehine veya aleyhine yönelik hatalar yapılabilir. Yapılan vergi hatası sonucu, vergi borcu veya cezası tamamen veya kısmen ortadan kalkabilir. Bu bakımdan yargı yoluna gitmeden hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilebilir (Kaneti, 1989: 153 ve Kırbaş, 1988: 196-197).

2.9.1.2.1. Hesap Hataları

Vergi Usul Kanununun 117. maddesinde sayılan matrah hatası, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması hesap hatalarındandır. Buna göre:

Matrahta Hata: “Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda, matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş olması veya hesaplanmış olmasıdır” şeklinde VUK’un 117. maddesinde ifade edilmiştir. Bir konuda getirilen istisnanın uygulanmadan matrahın hesaplanmış olması, beyannamedeki bir toplama veya çıkarma hatası gibi basit hatalar olarak karşımıza çıkarlar (Kızılot, 2003: 97). Defter kayıt ve belgelere dayanılarak hesaplanacak matrah takdir komisyonu tarafından 500.000 TL olan matrahın yanlışlıkla 50.000 TL olarak yazılması matrah hatası oluşturmaktadır (İşbilir, 2008: 36)

Vergi Miktarında Hata: VUK’un 117. Maddesinin ikinci bendinde “vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı olan vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.” ifadesi yer alır. Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisinin başlangıç oranı olan %15 yerine %20 uygulanması, ücret elde edenlerin sakatlık indirimine tabi olanların bu indirim yapılmadan vergilerin fazla hesaplanmış olması, stopaj yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış olması ya da yanlış yapılmış olması vergi miktarında yapılan hatalara örnek gösterebiliriz (Kızılot, 2003: 97).

Mükerrer Vergilendirme: Hesap hatalarından üçüncüsü olan mükerrer vergilendirme, VUK'un 117. Maddesinin üçüncü bendine göre, aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması halidir. Verginin mükerrer olması sebebiyle düzeltme yoluna başvurulabilmesi için vergi türünün, matrahın ve vergilendirme döneminin aynı olması gerekir (Tuncer, 1974: 28). İki örnek olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesinin iki örneği için farklı vergi beyannameleriymiş gibi iki farklı vergi hesaplanması, veraset ve intikal vergisinde varislerin her birinin ayrı ayrı beyanname vermesi ve her birine aynı verginin tahakkuk ettirilmesi, yıl içinde kaynakta kesilen vergilerin bir sonraki yılın gelir vergisi beyannamesinden düşülmeyerek yeniden dikkate alınması örnek verilebilir (Kızılot, 2003: 97).

2.9.1.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları VUK'un 118. Maddesinde sayılan mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak dört başlık altında sayılmaktadır.

Mükellefin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusudan değil de bir başkasından talep edilmesi mükellefin şahsında hataya düşülmesine yol açar. Ancak tarhiyata muhatap olacak kimsenin yanlış zikredilmesi mükellefin şahsında hata değildir. Dar mükellefiyette asıl kişi yerine yasal temsilcinin borçlu olarak gösterilmesi sebebi ile düzeltme yoluna başvurulamaz. Tarhiyatın muhatabı ile ilgili sorunu yargı organları çözümlemelidir (Özbalcı, 2005: 358-359). Tüzel kişi yerine ortaklardan verginin istenmesi, isim benzerliğinden kaynaklanan mükelleflerin vergilerinin karşılıklı olarak yer değiştirmiş olması gibi örnekler mükellefin şahsında yapılan hatalardır (Candan, 2001: 203).

Mükellefiyette Hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf olan kimselerin vergilendirilmesi mükellefiyette hata yapılmasına yol açar. Her verginin uygulama alanı, konusu ve mükellefi kendi kanununda ifade edilir. Bundan sonraki aşamada varsa uygulanacak muafiyet ve istisnalar belirtilir. Bu durumda bazı kimseler vergi dışı bırakılmış olur (Kızılot, 2003: 103). Vergi dışı bırakılmış olup olmama durumu açık değilse bunu yorumlama yargı yerlerinin görevidir. Söz konusu açıklık mevcut değilse vergi hatasından bahsedilemez (Candan, 2001: 204). Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanununa göre bazı şartları taşımak kaydıyla kooperatifler kurumlar vergisinden muaftır. Söz konusu şartları taşımadığı

gerekçesiyle kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmışsa bu konuda karar vermesi gereken yargısal bir organdır. Kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıflardan vergi istenmesi, diplomatik işlerde görevli büyükelçi gibi kimselerden diplomat muaflığı olduğu halde vergi tarhiyatı yapılması mükellefiyette hata oluşturan durumlardan bazılarıdır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 106).

Verginin Konusunda Hata: Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin üçüncü bendine göre, açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması vergi konusundaki hatalardır. Verilendirecek ekonomik değerin açık olmalı, maddi koşullar veya yasal yorum bakımından içtihadı gerektirir bir durum olmamalıdır. Verginin konusunda yapılan hatalara örnek olarak, örf ve adete göre verilmesi mutad olan yüzgörümlülüğü, çeyiz ve drahomalardan alınmaması gereken veraset ve intikal vergisi alınırsa verginin konusunda hataya düşülmüş olur (Tosuner ve Arıkan, 2011: 107).

Danıştay tarafından konuyla ilgili olarak verilen bir kararda¹⁹ şu ifadelere yer verilmiştir: “...açıkça tevkifat matrahına konu olmayan yatırım indirimi üzerinden gelir vergisi alınması Vergi Usul Kanunu’nun 118/3. Maddesinde belirtilen vergi konusuna gelir üzerinden vergi istenmesi anlamına geleceğinden, mahkemece konuda hata yapıldığı göz önüne alınıp bu esaslar çerçevesinde incelenerek yeniden bir karar verilmesi gerekir.”

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinin dördüncü bendinde aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması vergilendirme döneminde hataya yol açtığı ifadesi yer alır. Kıst hesap döneminde faaliyette bulunan bir mükellefin bir tam yıl faaliyette bulunmuş gibi vergilendirilmesi veya menkul sermaye iradında kazanılan faizin tahsil döneminde değil de tahakkuk ettiği yıl içinde vergilendirilmesi vergilendirme döneminde yapılan hatalara örnek olarak gösterilebilir (Kızılot, 2003: 106).

Danıştay’ın bir muafiyet döneminde yapılan hatalı bir işleme ilişkin kararına²⁰ göre: “...kurulduğu tarihten itibaren hiçbir faaliyette bulunmayan ve tasfiyesine karar alınan şirket adına, takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen vergi ile kesilen cezaya, süresinde

¹⁹ Danıştay 4. Dairesi (15.04.1999), E: 1998/327 K:1999/1391.

²⁰ Danıştay 4. Dairesi (29.06.1984), E: 1983/1653 K:1984/2930.

dava açılmamış olması durumunda, ortada bir vergilendirme hatası olduğu için, salınan vergi ile kesilen cezanın kaldırılması gerekir.”

2.9.1.2.3. Hataların İdari Yoldan Düzeltilmesi

Vergi hatalarını ortaya çıkarma konusunda pek çok yol vardır. Vergi Usul Kanunu’nun 119. maddesinde belirtilen yollar şu şekildedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 108):

- İlgili memurun hatayı görmesi veya bulması,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması,
- Mükellefin başvurması ile.

Düzeltilme kapsamı dışında kalan konular da vardır. Hukuki anlaşmazlıklar, VUK’un 125. maddesine göre; Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay tarafından verilen hatalar konusundaki kararlar ile ödeme emrine karşı hatalar düzeltme yoluyla çözülemez (Tosuner ve Arıkan, 2011: 108). Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde bu görev mal müdürleri tarafından yerine getirilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi için hata tutarı için belirli bir sınır getirilemez. Vergi hataları için düzeltme yoluna başvurup da başvurusu kabul edilmeyenler şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı’na başvurabilirler (Kızılot, 2003: 110).

2.9.1.2.3.1. Re’sen Düzeltme

Vergi hatasının herhangi bir talep olmadan düzeltilmesi yoludur. Bu yolun işleyebilmesi için hatanın tereddüte yer bırakmayacak şekilde açık ve mutlak olması gerekir. Bir kimsenin kimliğine bakılarak vergilendirilen kişinin söz konusu kişi olup olmadığı kolaylıkla anlaşılıyorsa bu durumda açıklık mevcuttur ve hata mevcutsa re’sen düzeltme yapılabilir. Basit bir işlemle anlaşılamayan hatalar için daha detaylı inceleme ve araştırmaya ihtiyaç duyulur. Bir mükellefin KDV’den indirim hakkı bulunup bulunmadığı veya ilgili vergilendirme döneminde ticari faaliyette bulunup bulunmadığı ancak defter, kayıt ve belgelere dayanarak inceleme yapıldıktan sonra belirlenebilir (Candan, 2001: 206).

Re’sen yapılacak düzeltme mükellefin lehine de aleyhine de olabilir. Lehine olan düzeltme durumunda yeni bir tarhiyata gerek olmadığı için mükellefe düzeltme fişinin bir

örneği gönderilir. Kişinin bir alacağı ortaya çıkması halinde tebliğden itibaren bir yıl içerisinde vergi dairesine başvurması gerekir. Düzeltme aleyhte olursa, yeniden yapılan tarhiyatın bir ihbarname ile mükellefe tebliği zorunludur (Kızılot, 2003: 116). Mükellef aleyhte yapılan düzeltme için kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açılmazsa veya dava sonucu karar kesinleşince vergi tahakkuk etmiş sayılır. Verginin ödenmesi için son tarih tahakkuktan itibaren 1 aydır (Özbalcı, 2005: 392).

2.9.1.2.3.2. Talep Üzerine Düzeltme

Talep üzerine düzeltme isteğinde mükellef bulunabilir. Sorumlular kendi adlarına ve mükellef adına düzeltme talebinde bulunamaz (Tosuner ve Arıkan, 2011: 109). Fakat Danıştay, zaman zaman verdiği kararlarda vergi sorumlularının da başvuruda bulunabileceğini ifade etmiştir.²¹ Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesine göre: "Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü gönderilmesi caizdir". Buna göre istemin yalnızca yazılı bir dilekçe ile yapılması gerektiği belirtilmiştir. Dilekçede gösterilen hata yasal dayanaklarıyla birlikte gösterilip açıkça ortaya konulmalıdır (Candan, 2001: 208).

Düzeltme ilgili vergi idaresinden istenir. Düzeltme mercii, talebi yerinde gördüğü takdirde düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde keyfiyet düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir. Hata düzeltme işlemi düzeltme fişleri üzerinden yapılır. Düzeltme tarh veya tahakkuk kayıtlarında yapılır. Tarh kayıtları üzerinden yapılan düzeltmede mükellefe fişin bir örneğinin tebliği yeterlidir. Tahakkuk kayıtlarında yapılan düzeltme sonucunda ise haksız vergi alınmışsa vergi red ve iade olunur. Mükellef lehine ödenecek olan vergiyi 1 yıl içinde başvurarak ilgili vergi dairesinden alabilir (Turgay, 1978: 494).

Düzeltme istemi ise 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Bu zamanaşımı süresi dolduktan sonra mükellefin düzeltme istemi dikkate alınmaz. Ancak, vergi mahkemelerinde 30 günlük dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmuş ise 60 günlük süre içinde uyuşmazlık idari aşamada çözülmesi ve dava konusu yapılması mümkündür (Kızılot, 2003: 111-112).

²¹ Danıştay 4. Dairesi (23.1.1991), E: 1986/3253 K: 1986/343.

2.9.1.3. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah kurumu VUK m. 371’de düzenlenmiştir. İdari çözüm yollarından biri olarak sayılan pişmanlık ve ıslah Taş (2005: 24)’a göre vergi uyuşmazlıklarının doğuş zamanları dikkate alındığından bir çözüm yolu değil uyuşmazlığı önleyici bir yoldur. Başka bir deyişle, ceza kesilmesini önleyen bir yoldur. Tosuner ve Arıkan (2010: 101)’a göre vergi uyuşmazlığının idari yargıya intikalini önlemek amacıyla getirilen bir idari çözüm yoludur.

Pişmanlık ve ıslah kurumu yargı sistemimize 1950 yılında 5432 sayılı VUK ile girmiş bulunmaktadır. Bu kurumun oluşturulmasıyla amaçlanan işlediği suçtan pişmanlık duyan iyiniyetli mükelleflerin işlediği vergi suçlarını itiraf etmeleri halinde cezai müeyyide uygulamamaktadır. Aynı zamanda hem belki de hiç alınamayacak verginin alınması hem de vergi ahlakı ve bilincinin halk arasında yaygınlaşması amacı gerçekleşmiş olacaktır (Aksoy, 1999: 82).

Pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenleyen VUK m.371’e göre, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanma şartları (VUK, m.371):

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi 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.),
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi 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,
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması,

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

Bu kurumdan yararlanamayacak olan emlak vergisi mükellefi ile izaha davet yazısı kendisine tebliğ edilen mükellefidir (VUK, m.370- 371). Bu durumda, söz konusu kurumdan yararlanma, beyana dayalı olma koşuluyla sayılan vergi veya harçlar için geçerlidir (Arıca, 1989: 1446):

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi,
- Katma değer vergisi,
- Beyana dayanan belediye vergileri,
- Özel tüketim vergisi,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi,
- Veraset ve intikal vergisi,
- Harçlar.

Pişmanlık ve ıslah hükümleri genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarını kapsamamaktadır. Pişmanlık ve ıslah, oluşumu vergi ziyanına bağlı suçlara ilişkin cezaların uygulanmasını önleyen bir kurumdur. Ancak, fiil hala yasalara aykırılık teşkil etmektedir. Buna rağmen vergi ziyanının oluşmasını engellediğinde cezanın da uygulanmasını engeller (Hızlı, 1984: 81). Gerekli koşulların yerine getirilmesi kaydıyla vergi ziyai cezası yerine birinci derece usulsüzlük cezası kesilmelidir. Gerekli şartları ihlal edene hem vergi ziyai ve hem birinci derece özel usulsüzlük kesilerek ağır olan uygulanır. Şartlar yerine getirilerek yapılan başvuruda vergi beyanı sonucunda zarar çıkması durumunda başvuru kabul edilmez (Tosuner ve Arıkan, 2010: 104).

2.9.1.4. Cezalarda İndirim

Vergi uyuşmazlığı durumunda vergi ile buna ek olarak kesilen cezanın dava konusu yapılmaksızın iyiniyetli mükellef tarafından kabul edilerek ödeme isteğinden olan mükellefe belli oranda indirim yapılması söz konusudur. Bu yolla, vergi idaresi vergi alacağını bir an önce Hazine'ye aktarmış olacaktır. Bu amaçla, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim uygulamasına gidilmektedir. Uyuşmazlık konusu vergi cezalarından birinin dava konusu edilmesi durumunda mükellefler indirimden yararlanamazlar (Kızılot ve Kızılot, 2009: 152).

“Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme” madde kenar başlıklı VUK m.376'ya göre:

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

- Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

2.9.1.5. İzaha Davet

İzaha davet vergi hukuku bağlamında Maliye Bakanlığı'nın vergi ziyasına sebebiyet veren mükellefe hakkında hiçbir cezai bir işlem başlatılmadan mükelleften durumu açıklanması istenir. İzaha davet müessesesi, 09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mülga 370 inci maddesinde yer almaktadır. Bu uygulama, ülkemizdeki yatırım ortamının

iyileştirmek adına getirilmiştir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 58). Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir (VUK, m. 370).

İzaha davet, idarenin mükelleften izah çerçevesinde bilgi ve delil elde etmeyi sağlamayı amaçlar. İdarenin bilgi toplama aracı olarak öne çıksa da izaha davet çerçevesinde bilgi sadece mükelleflerden ve sadece yapılan ön tespit hakkında alınabilir. Hâlbuki, bilgi toplama geniş anlamda mükellef dışında konuyla alakası olan gerçek veya tüzel kişilerden de yapılabilir. Aynı zamanda izaha davet çerçevesinde mükellef bilgi verip vermeme konusunda serbesttir. Bu nedenle izahta bulunmama bir kabahat değildir, cezalandırılmaz. Diğer yandan klasik bilgi toplamadan bir diğer farkı izaha davete bağlanan hukuki sonuçlardır (Yavaşlar, 2017: 6-7).

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 58, VUK, m.370);

Yapılan İzahın Yeterli Bulunması: İzaha davette bulunan mükellef, komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığına değerlendirilmesi halinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması: Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum olmadığına kanaatine varılırsa bu mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

2.9.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yollarla Çözümü

İdari yollara başvurarak çözüme kavuşturulamayan veyahut bu yollara hiç girilmeden doğrudan yargısal alanda çözümlenmek istenen uyuşmazlıklar vergi yargısının görev alanına girer.

İdari Yargılama Usul Kanunu'nda sayılan idari dava türleri şunlardır (İYUK, m.2):

- İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,
- İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,
- Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.

İdari dava türlerine bakıldığında vergi davası şeklinde bir tanımlama gözükmemektedir. Yalnız, uyuşmazlığın cinsi bakımından vergi davası olarak vergi mahkemelerinde görülmesi gereken dava olduğu anlaşılabılır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 282).

İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır (İYUK m.3). Kanun idari davaların açılma yönteminden bahsederken uyuşmazlık taraflarına sayılan üç mahkemede dava açma yolu gösterilmiştir. Bu nedenle vergi mahkemelerinde dava açabilmek için öncelikle söz konusu uyuşmazlığın vergi mahkemelerinin görev alanına girmesi gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 283).

2.9.2.1. Vergi Yargılamasına Hakim Olan İlkeler

İdari yargılamaya hakim olan ilkelerle birlikte vergi yargısının kendine has yargılama ilkeleri vardır. Bunlardan bazıları şu şekildedir: Re'sen araştırma, yazılılık, toplu yargılama usulü, kıyas yapılmama ve delil serbestisi ilkesidir. Re'sen araştırma ilkesi ve yazılılık ilkesi idari yargılamaya hakim olan ilkeler kısmında değinildiği için burada tekrar edilmemiştir.

2.9.2.1.1. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi mahkemeleri, kurul olarak çalışmaktadırlar. Kural olarak kurul halinde çalışan vergi mahkemelerinin üyelerinin bilgi ve tecrübeleri tek hakimin alacağı karara nazaran daha adil ve denetime açık olacağı söylenebilir (Erem, 1968: 87-88).

2.9.2.1.2. Kıyas Yapılmama İlkesi

Kıyasın kelime anlamı, bir olay hakkında düzenlenmiş kuralların mevcut niteliklerini ve şartlarını benzetmek suretiyle kanunda düzenlenememiş olmamasına rağmen başka bir olaya uygulanmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 291).

Anayasa'nın 73. maddesinde verginin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir: “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Bu sebeple vergi yargısında ve uygulamasında kıyasa başvurulması öncelikle Anayasaya aykırı olacaktır. Vergi yargısında kıyas kullanılsaydı vergi kanunu yapmaya, değiştirmeye veya kaldırmaya yetkili olmayan yargı organı kişilerin vergi yüklerinde değişikliğe gidebilecektir. Bu durum da bireylerin hukuki güvenlerinin zedelenmesine yol açacaktır (Aksoy, 1999: 201-203).

2.9.2.1.3. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi, uyuşmazlık durumunda ortaya sürülen iddianın her türlü delille ispatlanabilmesini ifade eder. Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde: “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” İfadesi yer almaktadır. Buna göre vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan şahit ifadesi ve yemin dışında her türlü delil ile ispatlanma kabul edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 110).

2.9.2.2. Vergi Davasının Kapsamı ve Dava Açma Hakkının Doğması

Vergi davasının kapsamı genel olarak, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla ve benzeri yükümlülükler ve bunlara ilişkin tarifeler, cezalar ve zamlar dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklardır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 308).

Dava konusunun oluşabilmesi için şu şartlar gerçekleşmelidir: “... verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır” (VUK., m.378).

2.9.2.2.1. Verginin Tarhı

Bir verginin tarh edilmiş olmasından kasıt, mükellef beyanına dayanmayan, ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyattır. Nitekim, bireylerin kendi vergi matrah beyanı üzerinden yapılmış olan tarhiyatlar dava konusu edilemez (Tosuner ve Arıkan, 2010: 127). Mükellefin kendisinden habersiz ve iradesi dışında tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatın kendilerine tebliğ edilmiş olması gerekir. Mükellefin beyanına dayanan tarha karşı dava açmak mümkün değilse de vergi hatası veya ihtirazi kayıtla yapılan beyan söz konusu ise dava açmak mümkün olabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 310).

2.9.2.2.2. Ceza Kesilmesi

Kendisine vergi cezasının kesilmiş olmasından ötürü muhatapların dava açma hakları bulunmaktadır. Bu hakkın doğabilmesi için cezanın kesilmesi ve muhataba tebliğ edilmiş olması gerekir (Kırbaş, 1996: 191). Vergi cezası kapsamına 6183 sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan gecikme zammı ve faizi gibi ferî kamu alacaklarını da dahil edebiliriz (Tosuner ve Arıkan, 2010: 128-129).

2.9.2.2.3. Takdir Komisyonu Kararları

“Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.” (VUK., m.72). Takdir komisyonunun görevleri şunlardır (VUK. m.74):

- Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak,
- Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir.

Yükümlüler takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamazlar. Çünkü yükümlüler ancak vergi dairesinin söz konusu matrah tespitine dayanarak yaptığı vergi tarhına karşı dava

açabilirler. Takdir komisyonu kararları ilgililere doğrudan uygulanmaz (Öncel, vd., 2002: 102). Mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma yolunun olmaması, özellikle arsa ve arazilere ait asgari birim değer tespitlerine karşı mükelleflerce dava açılmaması eleştirilmektedir. Anayasa'nın 125. Maddesinde yer alan “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yolu açıktır” ifadesi ile bu durum çelişmektedir. Bahsi geçen değer tespitine karşı dava açma yetkisi kimi yerlerde ticaret ve ziraat odalarına, muhtarlıklara ve belediye başkanlıklarına verilmiştir. Bu bakımından idari nitelikteki bir karara karşı dava yolunun kapalı olması ve ilgisi olmayan kurum ve kişilere dava açma imkanının verilmesi Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 313-314).

2.9.2.2.4. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler

Vergi tevkifatı yapılan durumlar şunlardır: Ücretler, ücret sayılan ödemeler, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen meblağlar, inşaat ve onarım işinde istihkak bedelleri, menkul sermaye iratları, dar mükelleflere telif ve patent haklarının satılması. Bu durumlarda kanunda yazan şu iki şart gerçekleşmedikçe dava açma hakkı doğmayacaktır (Kocahanoğlu, 1982: 30). Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. (VUK., m.378). Bunun dışında vergi ödenmemesi ve kesintisi yapılmaması durumunda vergi dairesinin re'sen veya ikmalen tarh ettiği vergilere karşı dava açılabilecektir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 130).

2.9.2.2.5. Ödeme Emri

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesine göre: Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur.

Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. (6183 sayılı Kanun m.55).

Kendisine ödeme emri gönderilen şahıs böyle bir borcu olmadığını, kısmen ödediğini veya zamanaşımına uğradığını ileri sürüyorsa ödeme emri tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili vergi dairesinde dava açabilir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 131).

2.9.2.2.6. İhtirazi Kayıtlarla Yapılan Beyan

Mükelleflerce kanuni gerekçe göstererek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilmektedir (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönetmeliği m.39). Başka bir deyişle, mükellefin herhangi bir cezalı duruma düşmemek için tereddüt ettikleri konuda beyanname vermesidir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 128).

Mükelleflerin beyan ettikleri vergilere karşı dava açılmaz (VUK, m.378). Ancak, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz (İYUK, m.27). Bu hükümden anlaşılacağı üzere, ihtirazi kayıtlarla beyan edilen vergilere karşı dava açılabilir. İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden vergi dairesi tarh ve tahakkuk işlemini yapar. Fakat beyanname verilip verilmemesi veya olayın vergiye tabi olup olmadığı baştan açık ve kesin olmadığı için dava sonuna kadar sonuç beklenir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 128).

2.9.2.2.7. İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz İşlemleri

6183 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre:

- 13'üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,
- Mükellef hakkında 110 uncu madde gereğince takibata girilmişse,
- Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.

Bu hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Vergi dairesi müdürü emri derhal tatbik eder (AATUHK, m. 17).

Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine bir de ihtiyati haciz uygulananlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak salt ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açılmaz. Çünkü bizzat yükümlülerin haklarını edecek nitelikte yürütülebilir bir işlem değildir.²²

AATUHK'un 13. maddesine göre ihtiyati haciz uygulama sebepleri şunlardır:

- 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip²³ haller mevcut ise,
- Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
- Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
- Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- Hüküm sadır²⁴ olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
- İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icap ettiren haller varsa.

İhtiyati haciz yukarıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur (6183 sayılı Kanun, m.13).

İhtiyati haciz, kamu alacağının korunması maksadıyla acil olarak alınması gereken bir önlem olarak görülür. Tahakkuk ettiği halde ödeme süresi gelmemiş, ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacaklarının tahsilini temin için borçlunun tahsil dairesince tebliğ edilen

²² Danıştay 9. Dairesi (13.11.1980), E: 1979/3972 K: 1980/4239.

²³ Mucip: Gerektiren, gerektirici.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6fa58827ad12.41723117
(Erişim Tarihi: 27.03.2018)

²⁴ Sadır: Çıkan, görünen.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karistirilan&view=karistirilan&kategori1=krs_akan&kelimez=79
(Erişim Tarihi: 27.03.2018).

veya üçüncü şahıslar elindeki taşınır ve taşınmaz mallardan, alacak ve haklarından kamu alacağına yetecek miktarına derhal ve sınırsız süreyle ihtiyati haciz konulur (İnel, 1979: 92). Bu şekilde haklarında ihtiyati haciz kararı verilenler bu karara karşı dava açabilirler (Tosuner ve Arıkan, 2010: 133).

2.9.2.2.8. Haciz

6183 sayılı Kanun'un 62. maddesine göre: "Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur". Bu Kanunda haciz işlemine karşı bir kanun yolu gösterilmemiştir fakat haciz idari bir işlem olduğu için dava yolu açıktır. Görevli yargı yeri de vergi mahkemeleridir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 133).

2.9.2.2.9. Vergi Hatalarının Şikâyet Yoluyla Düzeltme Başvurusunun Reddi

Muhatap vergi cezası ile karşı karşıya kaldığında vergi hatasının olduğunu iddia ediyorsa bu hatanın düzeltilmesi için dava açma süresi içinde ceza işlemine karşı dava açması mümkündür. Ancak, bu süre içerisinde dava açmamışsa hatanın düzeltilmesi için yine de vergi dairesine başvurabilir. Başvuru vergi dairesi tarafından reddedilmesi durumunda muhatap kimse şikâyet yoluyla genel bütçeye giren vergiler için Maliye Bakanlığı'na il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına başvurabilir. Bu makamların da reddi yönünde verdiği kararlar icrai ve kesin bir işlem olduğu için söz konusu karara karşı dava açılabilir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 311).

2.9.2.2.10. Uzlaşmanın Vaki Olmaması veya Temin Edilmemesi ya da Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisizlik ve Süre Aşımı Yönünden Başvuruyu Reddetmesi

Uzlaşma müessesesi hakkında daha önce açıklama yapıldığı için değinilmeyecektir fakat özetlemek gerekirse ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi tarhı durumlarında vergi muhatabı ile vergi idaresi arasında dava yoluna gitmeden uyuşmazlığın giderilmesidir. Vergide uzlaşmaya bağlı olarak ceza ve gecikme faizinde de indirimde gidilir. Ancak, mükellefin yapmış olduğu uzlaşma talebi dava hakkını ortadan kaldıramamaktadır. Mükellefin tarhiyat sonrasında uzlaşma talebinde bulunması ile dava açma süresini kaçırmış veya 15 günden az kalmış ise devam eden 15 günlük süre içerisinde dava açabilir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 311- 312).

Danıştay, konuyla ilgili olarak bir uyuşmazlık hakkında verdiği kararda şu ifadelere yer vermiştir: “...uzlaşma temin edilemediğine ilişkin tutanağın yükümlüye tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzayan süre içinde dava açıldığı saptandığından, davayı süre aşımı yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir”.²⁵

Kural olarak uzlaşma komisyonlarının kararlarına karşı dava açma yoluna gidilemez. Ancak, kesin ve idari bir işlem olan uzlaşma talebinin yetkisizlik ve süre aşımı gibi sebeplerle reddedilmesi dava açılmasına engel değildir (Kızılot, 1998: 7).

2.9.2.2.11. Tecil İsteğinin Reddi

Tecilin hangi durum ve şartlarda istenebileceği 6183 sayılı Kanun’un 48. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir”.

Tecil isteği kabul edilmeyen yükümlü bu ret işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açabilir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 133). “Tecil ve taksitlendirme talebinin kabulüne ilişkin işlem, tecil faizi ile birlikte ödenmesi gereken borçların da duyurulduğu bir işlem olması nedeniyle; bu işlem idari dava konusu edilebilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup dava konusu edilebilir.”²⁶

2.9.2.3. Dava Konusu Edilemeyecek İşlemler

Vergi dairesi tarafından yapılan bazı işlemlere karşı dava yolu kapalıdır. Öncelikle, mükellef adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan kişilerin vergilendirme işlemlerine karşı iptal davası açabilmeleri için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli icrai işlem olmalıdır. Ayrıca, kişinin meşru, şahsi ve güncel bir hakkının muhtel olması gerekir. Dolayısıyla, ortada bu nitelikleri taşıyan bir idari işlem yoksa bu işlemin davaya konu edilmesi mümkün değildir (Yaşın, 2006:61).

²⁵ Danıştay 11. Dairesi (07.04.1999), E: 1997/4611 K: 1999/1172.

²⁶ Danıştay 3. Dairesi (13.04.2000), E: 1998/3791 K: 2000/1398.

2.9.2.3.1. Özelgeler (Muktezalar)

Özelgeler, Vergi Usul Kanun'un 413. Maddesine göre Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile istenebilen izahatlardır. Bir diğer deyişle, özelgeler vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından mükellefler tarafından yeterince açık bulunmadıklarında veya anlamakta duraksamaya düştüklerinde Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan veya Vergi Dairesi Başkanlıklarından talep ettikleri açıklamalardır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 319).

Danıştay 30.09.1998 tarihinde verdiği bir kararda muktezalar hakkında şu ifadeleri kullanmıştır: *“Olayda, Maliye Bakanlığı'nın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri” başlıklı 413. maddesi uyarınca kendisinden sorulan husus hakkında yapmış olduğu açıklamalardan ibaret bulunan dava konusu cevabi yazının, istişari nitelikte olması ve bu nedenle yürütülmesinin zorunlu bulunmaması sebebiyle, idari yargı yerlerinde davaya konu edilmesine olanak yoktur.”*²⁷

2.9.2.3.2. Maliye Bakanlığı Tarafından Çıkarılan Genelgeler, İç Tebliğler ve Yazılar

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genelgeler, iç genelgeler ve genel yazılar hakkında yargı yoluna başvurulamaz. Bu genelgeler Resmi Gazete' de yayımlanmadan vergi dairelerine ve diğer ilgili birimlere gönderilir (Top, 2003: 5)

Vergi genel tebliğleri, idari teşkilata yönelik olup olayla ilgisi bulunmayan bir kimse tarafından dava konusu edilemez. Yönetimin kesin ve yürütülebilir bir işlemi olmadığı dava konusu da edilemez (Kızılot ve Kızılot, 2009: 320-321).

2.9.2.3.3. Vergi İnceleme Raporları

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin

²⁷ Danıştay 7. Dairesi (30.09.1998), E: 1997/2452 K: 1998/3120.

yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir (Vergi Usul Kanunu m.134).

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir (Vergi Usul Kanunu, m.140).

Vergi incelemesi, kayıt dışı ekonominin azalması, vergiye gönüllü uyumun sağlanması vb. noktasında önemlidir. Ancak, vergi ve demokrasi, vergi ahlakı, vergi adaleti, verginin tabana yayılması, vergiye gönüllü uyum, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, vergi gelirlerinin toplanması, vergi yükü, vergi afları gibi temel vergi politikaları da vergi incelmeye paralel olarak gelişim göstermelidir. (Çetinkaya, 2016: 93).

Yapılan vergi incelemesi sonucunda ortaya konulan rapor kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı için başlı başına dava konusu edilemez (Kızılot ve Kızılot, 2009: 321). Bu konuda Danıştay Dava daireleri Kurulu'nun verdiği karar da bu yöndedir:²⁸ Nitekim kararda: “...*Tek başına vergi inceleme raporu dava konusu edilemez. Vergi inceleme raporunun mükellefe etkisi, rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla söz konusu olacağından, bu tarhiyatın yapılması ile birlikte, dava açılması söz konusu olabilir. Bu itibarla, rapora istinaden, vergi dairesi müdürlüğünce yazılan ve yatırım indirimi tutarı ile devreden zarar tutarını aşağı çeken yazının, dava konusu edilmesi mümkün değildir.*” İfadelerine yer verilmiştir.

Bunların dışında vergi davasına konu edilemeyecek diğer hususlar şunlardır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 322-325, Yaşın, 2006: 61-62):

- Yoklama ve inceleme tutanakları,
- Bilgi isteme yazıları,
- Ödeme emri niteliğinde olmayan ödemeye çağrı yazıları,

²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (22.05.1998), E: 1996/371 K:1998/91.

- İdarenin hazırlayıcı ön işlemleri (mahsup işlemine ilişkin mahsup alındısı düzenlenmesi, tahsilat işlemi, amme borçlusunu bilgilendirme maksatlı yazı vb.),
- Vergi dairesinin cevap yazıları,
- Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan açıklama şeklindeki sirkülerler.

2.9.2.4. Vergi Davalarında Görev ve Yetki

Yargılama hukukunda görev, bir yargı yerinin konu bakımından yetkili olup olmadığını anlamak için kullanılırken; yetki terimi de bir davaya konu olarak bakabilecek durumda olan mahkemenin hangi coğrafi alanda yetkili olacağını ifade eder (Kızılot ve Kızılot, 2009: 326). Aynı yargı kolu içerisinde belirli bir davaya ilk derece mahkemelerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara görev ve yetki kuralları denir. Bu nedenle görev ve yetki kuralları aynı yargı yolu içindeki ilk derece mahkemeleri için geçerlidir (Kuru vd. 2009: 120).

2.9.2.4.1. Vergi Davalarında Görevli Mahkeme

Görev ve yetki kurallarının ilk derece mahkemeleri için geçerli olduğunu ifade etmekle birlikte vergi yargısı sistemi içinde ilk derece mahkemesi olarak görev yapan mahkemeler vergi mahkemeleri ve Danıştay'dır (Yüce, 2013: 177). 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunda vergi mahkemelerinin görevleri sayılmıştır. Bu kanunda sayılan konularda vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi olup genel görevli mahkemelerdir. İdari yargı alanında ise idare mahkemelerinin yanı sıra vergi mahkemeleri özel görevli mahkemelerdir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 134).

2575 sayılı Kanuna göre vergi mahkemeleri:

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

2.9.2.4.2. Vergi Davalarında Yetkili Mahkeme

Hukukumuzdaki yetki kavramı, bir davaya hangi yerde bulunan görevli mahkeme tarafından bakılacağını ifade etmektedir. Yetkili mahkeme sorunsalı coğrafi alan ile ilişkilidir. Her mahkemenin görevli olabildiği bir coğrafi alan vardır. Bu alan içerisinde yetkili olmayan bir mahkeme tarafından uyuşmazlık kural olarak çözümlenemez. Her mahkemenin bu coğrafi alanına da yetki çevresi denilmektedir (Yüce, 2013: 179).

Objektif, genel düzenleyici idari işlemlere karşı Danıştay'ın yetki alanı tüm Türkiye'dir. Ancak, Danıştay'da açılan davaya hangi daire bakılacağı bir yetki problemi değil, iş bölümü sorunudur. İş dağılımı konularında yetkili birim Danıştay'ın Başkanlık Kurulu'dur (Kızılot ve Kızılot, 2009: 331).

Bir vergi davasına hangi yargı çevresindeki vergi mahkemesi tarafından bakılacağına dair kurallar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilmiştir. Söz konusu kanunun “Vergi Uyuşmazlıklarında Yetki” başlıklı 37. maddesine göre:

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

2.9.2.4.3. Vergi Davasının Tarafları

Vergi davasında da her dava gibi karşılıklı iki tarafı bulunmaktadır. Genellikle hakkı ihlal edilen mükellef veya sorumlu davacı tarafı oluştururken diğer tarafta ise davalı olarak vergi idaresi bulunmaktadır. Ancak, kimi durumlarda vergi idaresi de davacı durumunda olabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 341).

2.9.2.4.3.1. Vergi Davasında Davacı Taraf

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesine göre dava açmaya yetkili olanlar:

- Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.
- Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.
- Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.”

Ayrıca sözü edilen kanunun mükerrer 49. maddesine göre: “Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen 15 gün içinde Danıştay’da dava açabilir.”

Başta Vergi Usul Kanunu’nda ve diğer ilgili mevzuatlarda yer alan dava açmaya yetkili olanlar özetle şu şekildedir (Yaşın, 2006: 64-65):

- Mükellefler,
- Kendilerine ceza kesilenler,
- Düzeltme talepleri reddedilenler,
- İhtirazi kayıtla beyanname verenler,

- Tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı Vergi Dairesi: Vergi daireleri, vergi mahkemelerinin kararlarına başvurabilmeleri için Maliye Bakanlığı'nın onayına ihtiyaç vardır.²⁹
- Belediye gelir müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan,
- Haklarında 6183 sayılı Kanuna göre işlem yapılanlar,
- Kanuni temsilciler,
- Kayyımlar,
- Veli veya vasiler,
- Temsil yetkisine haiz avukatlar: “Ölüm ile vekalet ilişkisi son bulur. Ölümünden önce verilmiş vekaletle, avukat ölümünden sonra dava açamaz.”³⁰
- Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği,
- Emlak Vergisine ilişkin bedel ve değerlere ilişkin olarak kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları,
- Meslek mensupları.

2.9.2.4.3.2. Vergi Davasında Davalı Taraf

Vergi davası açılırken dilekçelerde bulunması gereken unsurlardan biri de davalı taraftır. Yani, dava bir hasma karşı açılır. Ancak, davalı tarafın hiç gösterilmemiş ya da yanlış hasım gösterilmiş olması durumunda yargı mercii davalı tarafı re'sen göstermek zorundadır. Bu nedenle, davalı taraf bakımından yapılan sakatlık dilekçenin reddini gerektirmez. Vergi davalarında genel kural davalı tarafın vergi dairesi olması şeklindedir. 5655 sayılı Kanun'a göre Hazineyi temsil etme yetkisi vergi dairesi müdürlüklerine aittir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 349).

Bazı durumlarda davalı Maliye Bakanlığı da olabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi talebiyle vergi dairesine başvurulması durumunda dairenin ret cevabına karşılık Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvurulur. Şikayet talebinin de Bakanlık tarafından reddedilmesi durumunda dava açılırsa Maliye Bakanlığı davalı konumundadır. Gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklara karşı açılacak davalarda davalı Gümrük Müsteşarlığı'dır. Diğer yandan, takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda davalı defterdarlık veya mal müdürlüğüdür Defterdarlığın davacı olması halinde davalı, belediye ticaret ve sanayi

²⁹ Danıştay 9. Dairesi (20.02.2001), E: 1999/4759 sayılı ara Kararı.

³⁰ Danıştay 9. Dairesi (03.10.1986), E: 1984/2026 K: 1986/2610.

veya mesleki teşekküldür (Yüce, 2013: 175-176). “Defterdarlık tarafından açılan davalarda davalı idari hiyerarşi içinde üstün asta dava açması söz konusu olmayacağından takdir komisyonunun hasım olması kabul edilemez.”³¹

2.9.2.5. Vergi Davalarında Dava Açma Süresi

İYUK’ un 7. maddesine göre “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gündür.”

Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen dava açma süresi hakkında verilen bir kararın özeti şöyledir: ³² 2577 sayılı Yasanın 7. maddesinin 1. bendinde, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin 30 gün olduğunun hükme bağlandığı, vergi mahkemesince çözümlenmesi gereken davanın esastan incelenebilmesi için davanın, işlemin tebliği tarihini izleyen günden başlayarak 30 günlük süre içinde açılması gerektiği, bu koşulun sadece doğrudan vergi mahkemesinde açılan davalar için geçerli olmadığı, idare mahkemesinde açılmakla birlikte görev ve yetki yönünden reddedilerek görevli ve yetkili vergi mahkemesine gönderilen davalar için de geçerli olduğu, idari eylem ve işlemlerin, sürat ve istikrarını sağlamak amacıyla ve kamu yararı için müesseseseleştirilmiş olan dava açma süresinin, “hak düşürücü” nitelik taşıdığı, ancak kanunda gösterilen hallerde duracağı, kesileceği veya uzayabileceği, zımni ret işlemi üzerine...tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra ve...tarihinde idare mahkemesinde açılan davanın, görev ve yetki yönünden reddi ile vergi mahkemesine gönderilmesi üzerine, mahkemece süre aşımı yönünden reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle esasın incelenmesinde yasal isabet bulunmamıştır.”

Vergi kanunlarıyla ilgili özel kanunlarda belirtilen dava açma süreleri şu şekildedir:

- 6183 sayılı Kanun’a göre davanın ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı dava açılması halinde 15 gün,
- Vergi Usul Kanunu’n 49. maddesine göre takdir komisyonlarının tespitleri ve bina metrekare normal inşaat maliyetleri hakkındaki tespitlere karşı açılacak davalarda, dava açma süresi 15 gün,

³¹ Danıştay 3. Dairesi (04.03.1987), E: 1986/1004 K: 1987/616.

³² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (11.03.1998), E: 1996/244 K:1998/5.

- Uzlaşmaya başvurulmuş ve uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava açma süresi geçmiş ya da sürenin dolmasının 15 günden az kalmışsa, uzlaşmanın sağlanamadığı konusunda yapılan tebliğden itibaren dava açma süresi 15 gündür (Taş, 2005: 44).

Görevli olmayan makamlara başvurma durumunda dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

Çözümlemesi Danıştay'ın, idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine girdiği halde, adli yargı yerinde açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu husustaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren 30 gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir.

Adli yargı yerlerinde açılan ve görevsizlik sebebiyle reddedilen davalarda, görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra birinci fıkrada yazılı 30 günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde idari dava açılabilir. Dava açma süresi sona ermesine rağmen açılan davalar dosyanın incelenmesine başlanmadan süre aşımı nedeniyle reddedilir (Tosuner ve Arıkan, 2010: 142).

Yalnız, Danıştay görevsizlik kararı verilerek idare mahkemesinden vergi mahkemesine gönderilen bir uyuşmazlıkla ilgili aldığı karar şu şekildedir:³³

“2576 sayılı Yasa'nın 5. maddesi uyarınca idare mahkemesinin görevine giren ve 2577 sayılı Yasa'nın 7. maddesi hükmüne göre idare mahkemelerinde açılacak davaların tabi olduğu 60 günlük süre içinde açılmış olan davanın, vergiye ilişkin uyuşmazlık sonucu ortaya çıkacak hukuki duruma bağlılığı, ayrıca bu tür uyuşmazlıkların, gerek usul ekonomisi, gerekse davaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkaracağı sakıncalar nedeniyle vergi mahkemelerince çözümlenmesine karar verilmesi durumunda, mevcut düzenlemeye göre idare mahkemesinde süresinde açılan davanın süre aşımından reddedilemez.”

³³ Danıştay 7. Dairesi 24.04.2000 E: 1999/2854, K: 2000/1243.

- Vergi mahkemeleri re'sen araştırılması bir husus olmadıkça süresi içerisinde verilen dilekçelerde bulunan iddia ve istekleri dikkate alır. Süre bitiminde bu istek ve iddialar değiştirilemez.
- Süre bittiği için uyuşmazlık hakkında dava açılmadığında ortada hukuka aykırı bir durum varsa dava açılmaması bu hukuksuzluğu ortadan kaldırmaz. Hukuka aykırı bir durum olmaya devam eder.

2.9.2.6. Dava Dilekçesinin Verilmesi

İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre, idari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır.

Dilekçelerde bulunması gereken şekil şartları ise şunlardır (İYUK m.3):

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası,
- Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası.

Dava açılmak üzere hazırlanan dilekçelerde yukarıda sayılan şartlardan birini eksikliği durumunda dava 30 gün içinde yeniden açılmak üzere reddedilecektir. Kanun eksik noktaların tamamlanması ve davanın yeniden açılması noktasında bir imkan tanımaktadır. Dilekçenin reddi ancak dilekçedeki eksiklik karşı tarafın savunmasını sınırlayan ya da davanın görülmesini engelleyen bir duruma yol açacaksa yapılmalıdır (Çırakman, 1981: 125). Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur (İYUK m.3/3). Örneğin, dava dosyasına eklenmesi şart koşulmayan vergi veya ceza ihbarnamelerin eklenmemesi davanın reddini gerektirecek bir durum olmamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2010: 143).

2.9.2.6.1. Dilekçelerin Verileceği Yerler

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere (İYUK, m.4):

- İdare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına,
- İdare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya,
- Yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Yukarıda bahsedilen yerlere verilen dilekçeler harç ve posta ücretleri alındıktan sonra derhal kayıtlara alınır. Dava kaydın yapıldığı gün açılmış sayılır. Harç veya posta ücreti herhangi bir sebeple hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş olması durumunda daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hakimi, mahkeme başkanı veya hakim tarafından ilgiliye 30 gün içerisinde harcın ve posta ücretinin yatırılması veya tamamlanması yönünde bir tebliğ yapılır. Bu tebliğe uyulmadığı takdirde bir defaya mahsus tebliğ yinelenir. Böylelikle, süresi içinde yatırılmayan giderler dosyanın işlemde kaldırılmasına yol açar. Bu kararın tebliğ tarihinden itibaren 3 ay içinde noksanlıklar tamamlanıp dosyanın yeniden işleme konulması yönünde bir istem olmadığı takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ edilir (Yaşın, 2006: 67).

2.9.2.6.2. Aynı Dilekçe İle Dava Açılabilecek Haller

Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açma şartları (İYUK m.5):

- Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.
- Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.

İşlemlerden biri aleyhine açılacak davayı sonuçlandırmak aynı davada diğer işlemin de ele alınması zorunluluğunu doğuruyorsa iki işlem arasında maddi ve hukuki yönden bağıllık olduğu kanaatine varılabilir. Ayrıca, bir işlem diğerinin sonucu şeklinde ise davalarda bağıllık olduğuna karar verilerek tek dilekçe ile dava açılabilir. Hak ve menfaatte iştirak durumu

genellikle müşterek malikler arasında olmaktadır. Diğer durumlarda hak ve menfaatte iştirak şartının aynı zamanda gerçekleşmesi durumuna pek rastlanmamakta ve davalar bu nedenle reddedilmektedir. Tüm bu şartlarla birlikte iki dava olabileceken tek dilekçe ile tek bir dava olarak görülebilmesi için süre yönünden, görev ve yetki yönünden ve yargı yolu açısından uygunluk bulunmalıdır (Tosuner ve Arıkan, 2010: 148-149).

2.9.2.7. Dava Açmanın Sonuçları

Vergi davası açmak, diğer tüm davalar gibi bazı sonuçlar doğurur. Hukuksal ilişkiden doğan bu sonuçların bir kısmı maddi hukukla bir kısmı ise idare hukuku ile ilgilidir (Gözübüyük, 2004: 444). Dava açılmasının anlamı bu ilişkiden kaynaklanan hakkın sahibi, hakkını kendi iradesiyle yerine getirmeyen kimse karşısında mahkemeden hukuki himaye istemektedir. Böylece hem maddi hukukla hem de yargılama (usul) hukuku ile ilişki başlatılmış olur (Atalı, 2011: 120). Maddi ve usul hukuku bakımından doğan bazı sonuçlar şu şekildedir:

2.9.2.7.1. Derdestlik

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda dertestlik düzenlenmiş olup mahkeme önünde bir davanın açılmış ve görülüyor olmasını ifade eder. Böylelikle tarafı, sebebi, konusu aynı olan bir dava başka bir mahkemede görülemez. Açılması halinde, mahkeme re'sen davanın reddine karar verebileceği gibi davanın her aşamasında itiraz üzerine de davayı usulden reddedebilir (HMK m.115). Ancak dertestlik İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Buna rağmen idari yargıda dertestliğin olmadığı söylenemez (Yüce, 2013:199).

İdari yargıda ise derdestlik durumu, aynı veya farklı yargı çevrelerine dâhil iki idare mahkemesi, iki vergi mahkemesi ve bir idare mahkemesi ile vergi mahkemesi arasında ortaya çıkabileceği gibi, Danıştay ile idare mahkemesi arasında da olabilir (Işıklar, 2012: 66).

Işıklar (2012: 97)'a göre idari yargıda, gerek kamu düzenine ilişkin olmasından ötürü, gerek idari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesinin hâkim olması sebebiyle, derdestlik ileri sürülsün sürülmesin, yargılamayı engelleyen bir dava şartı olarak dava sonuçlanıncaya kadar her zaman dikkate alınmak durumundadır. Kamu düzenine ilişkin hususlar, her hâlde ve her aşamada re'sen dikkate alınmak durumundadır.

2.9.2.7.2. Zamanaşımının Kesilmesi

Zamanaşımı davanın açılması ile kesilir. Bunun için ayrıca davalıya tebliğine gerek yoktur. Dava boyunca tarafların her işleminden ve hakimin her emir ve kararından sonra zamanaşımı yeniden işlemeye başlar (Kuru vd., 2009: 321). Özel hukuktaki zamanaşımının kesilmesi durumu vergi hukukuna da yansımıştır. Vergi yargısında davanın açılmasıyla birlikte, dava konusu hakkın zamanaşımına uğraması engellenmiş olmaktadır. Dava açabilme hakkının zamanaşımına uğrayarak ortadan kalkma tehlikesi önlenmiş olmaktadır. Bir başka deyişle, dava açma süresinin işlemesi durur (Tosuner vd., 1999: 128).

2.9.2.7.3. Hak Düşürücü Sürenin Korunması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre idari eylem ve işlemlere karşı dava açılması hak düşürücü süreye bağlanmıştır. Söz konusu kanunun 14. maddesinde süre aşımı ilk incelemelerde sayılmış olup 15. maddede ise sürenin aşılmış olması durumunda davanın usulden reddedileceği dile getirilmiştir (2577 sayılı Kanun, m.14/3-e, 15/1-b). Görüldüğü üzere, idari yargıda dava açılması hak düşürücü süreye bağlanmıştır. Süresi içerisinde dava açılması ile hak düşürücü süre korunmuş olmaktadır (Yüce, 2013: 191).

2.9.2.7.4. Hüküm Verme Zorunluluğu

Anayasa'nın 36. maddesine göre: “Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.” Bu bakımdan, açılmış bir davada hakim, hüküm vermek zorundadır. Anayasanın aksine bir tutum yargıcın kişisel sorumluluğunu doğurur (Gözübüyük, 2012: 449). Açılan davada noksanlıklar bulunsa bile hakim davayı inceleyip gerekirse usulden reddetmelidir. Usule ilişkin noksanlık yoksa dava esastan incelenip karara bağlanır (Yüce, 2013, 201). “Yargıç hukuki gerekçesi olmadan davayı karara bağlamaktan kaçınamaz. Aksi takdirde kendisine karşı tazminat davası açılabilir” (HMK, m.46/1-e).

2.9.2.7.5. Sav (İddia) ve Savunmanın Sınırlandırılması

Dava açılması durumunda sav ve savunmalar taraflarca dilekçelerde ortaya konulur. Yargılama hukukunda karşı taraf uygun görmedikçe taraflardan hiçbiri sav ve savunmasını değiştiremez ve genişletemez (Gözübüyük, 2012: 449). “Taraflar süresinin geçmesinden sonra

verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler.” (İYUK, m. 16/4). Ayrıca, “Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunamadığı mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir.” (İYUK, m.21). Sav ve savunmaların değiştirilip genişletme yasağı, yönetsel yargıda davacı bakımından dava açma süresinin sonunda; davalı bakımından ise, birinci savunmanın cevap verme süresi geçtiğinde başlar (Gözübüyük, 2012: 450).

Danıştay dava dilekçesinde eksiklikler bulunması sebebiyle reddetmiş, bunun üzerine davacı yeni dilekçesinde daha önce ileri sürmediği hususları da ileri sürmüştür. Bu doğrultuda Danıştay tarafından verilen bir kararda şu ifadeler yer verilmiştir:³⁴ “...dilekçedeki noksanlık giderilerek açılan dava, dilekçe ret kararına konu olan ve yönetmeliğin 13,18 ve 19. maddelerinin iptali istemi ile sınırlı bulunan davanın yenilenmesi olup, yenilenen bu davada, aynı yönetmeliğin ayrıca 7. ve geçici 1. maddelerinin de iptalinin istenmesi, davanın genişletilmesi mahiyetinde olduğundan ve idari yargıda davanın genişletilmesi mümkün bulunmadığından; yönetmeliğin 7. ve geçici 1. maddelerinin iptali istemi hakkında karar verilmesine gerek bulunmamaktadır.”

2.9.2.7.6. Yürütmenin Durdurulması

Vergi mahkemelerinde yürütmenin durdurulması diğer idare mahkemelerinde olduğundan farklıdır. Konumuz itibarıyla vergi mahkemelerindeki yürütmenin durdurulmasına değineceğiz. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin 4. fıkrasına göre: “Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”

Buna göre, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda davacının talebi gerekmezsizin yürütme kendiliğinden durmaktadır. Bir kısım için davalarda yalnızca söz konusu kısım için

³⁴ Danıştay 10. Dairesi (21.11.1989), E: 1988/2254 K: 1989/2180.

tahsil işlemleri durur. Ancak, belirli durumlarda kendiliğinden tahsil işlemi durmaz, bunun için yürütmenin durdurulması istenmelidir (Yüce, 2013: 195). Talep gerektiren durumlar:

İhtirazi kayıtla yapılan beyan üzerinden açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz. Mükellef kendi beyan ettiği matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK, m. 378). Yükümlü beyannamede matrahın bir kısmını göstermiş olmasına rağmen bu matrah üzerinden vergilendirilmemesi gerektiği gerekçesiyle dava açma hakkını saklı tuttuğunu verdiği beyannamede veya birlikte vereceği dilekçede belirtmesi gerekir (Karakoç, 1995: 199). Bu durumda ihtirazi kayıtla yapılan matrah beyanı üzerinden yapılan tarh işlemine karşı 30 gün içerisinde dava açılmalıdır. İhtirazi kayıt dilekçeleri ancak dava açılmasıyla anlam kazanır. Dava açılmamasıyla idarenin tarh işlemi kabul olmuş olur. Sonuç olarak, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlarda tarh edilecek vergilere karşı dava açılmasıyla yürütme kendiliğinden durmaz (Yüce, 2013: 195).

Tahsilat işlemlerinden doğan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz. Bu tür davalar, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan davalardır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 666).

Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır (İYUK, m.26/3). Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir (İYUK, m.27/4).

Ödeme emrine karşı dava açan borçlu, teminat gösterdiği takdirde, takip işlemleri, dava konusu borç miktarı için vergi mahkemesince bu konuda bir karar verilinceye kadar durdurulur. Burada teminat gösterilmesi üzerine, kovuşturma işlemlerini durduracak olan ilgili tahsil idaresidir (AATUHK, m.58/3). Bunun için ise mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 666-667).

Dosyanın işlemden kaldırılması ve yeniden dosyanın işleme konulması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten

başlayarak 1 yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir (İYUK, m.26/3). Ancak, işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. (İYUK, m.27/4). Bu durumda yürütmenin durdurulabilmesi için mahkemeden talep edilmesi gerekir (Yüce, 2013: 196).

Mükellefin talebi üzerine takdir komisyonlarınca belirlenen emsal bedellere karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (VUK, m.267).

2.9.2.7.6.1. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları

Anayasa madde 138'e göre: "idare mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez." Mahkeme kararlarını derhal yerine getirmek zorunda olan idare, yürütmenin durdurulması kararlarını da idari yargı kararları gibi 30 gün içerisinde yerine getirmelidir. Yürütmenin durdurulması kararına karşı nasıl bir işlem uygulanacağı karmaşık konulardan birisidir. Ancak, genel kanı işlemi tıpkı iptal kararlarında olduğu gibi geri almaz (Gözübüyük ve Tan, 2010: 1064-1065).

"... idare hukuku ilkesine göre, iptal kararları, iptali istenen idari tasarrufu ona bağlı işlemleri ittihaz edildiği tarihten itibaren ortadan kaldırarak o tasarrufun ittihazından önceki hukuki durumu ortaya koyar. Bir iptal davasında verilmiş bulunan yürütmenin durdurulması kararı da aynı niteliktedir. Yani henüz ortada bir iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen idari tasarrufu ve onun sonucu olan işlemleri durdurur ve bu tasarruf ve işlemlerin ittihazı ve icrasından önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlar..." (Kıratlı, 1966: 193).

2.10. Davanın İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Vergi yargılamasında dosyanın tekemmül etmesi yani, iddia ve savunmaların, delillerin dosyada toplanması davanın görüşülüp karara bağlanması için ilk şarttır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 420).

2.10.1. Dilekçe Üzerinde İlk İnceleme

İlk incelemelerde dilekçede eksiklik çıkmışsa bu eksikliklerin tamamlanması için davacıya 30 günlük ek süre tanınır. Bunlar giderildikten sonra dosyanın esastan incelemesine geçilir. Dava dilekçesinin incelenme yönleri sırasıyla şu şekilde incelenir (Yüce, 2013: 203):

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- Süre aşımı,
- Husumet,
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülebilir bir işlem olup olmadığı,

İYUK 3 ve 5. maddelere uygun olup olmadıkları (birden fazla işleme karşı bir tek dilekçe ile dava açılmışsa ya da birden fazla kişi teke dilekçe ile dava açmışsa gerekli şartların oluşup oluşmadığı).

Dilekçeler bu yönlerden kanuna aykırı görülürse durum; görevli daire veya mahkemeye bir rapor ile bildirilir. Tek hakimle çözümlenecek dava dilekçeleri için rapor düzenlenmez ve 15. madde hükümleri ilgili hakim tarafından uygulanır. 3. fıkraya göre yapılacak inceleme ve bu fıkra ile 5 inci fıkraya göre yapılacak işlemler dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç 15 gün içinde sonuçlandırılır (İYUK, m. 14).

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince yukarıdaki maddenin 3. fıkrasında yazılı hususlarda kanuna aykırılık görülürse, 14. maddenin;

- Adli yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine,
- İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine,
- Ehliyetsizlik, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığında, Süre aşımı varsa davanın reddine,
- Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğine,

- Dilekçelerde eksiklik varsa 3 ve 5. maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçenin reddine,
- Ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise 30 içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine,
- İdari merci tecavüzü gerçekleştirmişse yazılı halde dilekçelerin görevli idare merciine tevdiine karar verilir.

Dilekçe üzerinde ilk inceleme yapıldıktan itibaren bir eksiklik veya yasaya aykırılık görülmezse taraflara tebligat işlemi yapılır. Davalı hakkında bir dava açıldığından haberdar olur ve 30 gün içerisinde savunmasını yapabilir. Mahkemeye yaptığı bu ilk savunma birinci savunmadır ve bu da davacıya tebliğ edilir. Davacı, davalıya karşı birinci cevap dilekçesi hazırlar ve davalıya tebliğ edilir. Buna karşılık, davalı ikinci savunmasını hazırlar. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir (İYUK, m. 16/1,2,3).

Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile 30 günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. (İYUK, m.16/4).

2.10.2. Duruşma Yapılması

Duruşma, mahkeme veya hakim önünde görülen bir davada davacı, davalı varsa ve görgü tanıklarının dinlenmesidir (Ertuğ, 1983: 50). Duruşmalara ilişkin esaslar İYUK m. 18’ de sıralanmıştır:

- Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır.
- Duruşmaları başkan yönetir.
- Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiçbiri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır.

- Danıştay’da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir.
- Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler.

Duruşma yapılabilmesi için dava konusu olayın bazı maddi şartları taşınmalıdır. İYUK m. 17’de bu şartların neler olması gerektiği belirtilmiştir. Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan:

- 2019 tarihi itibarıyla İptal ve 44.000 Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 44.000 Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. Bu şartları taşıması halinde duruşma yapılması şarttır.³⁵
- “...vergi dairesinin savunma dilekçesine karşı mükellef tarafından süresi içinde verilen cevap dilekçesinde, duruşma yapılması talep edilmesi halinde, mahkemece, duruşma yapılmaksızın karar verilmesinde isabet yoktur.”³⁶
- Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.
- Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir.
- Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.
- Duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az 30 gün önce taraflara gönderilir. Taraflardan birinin duruşma talebi olmamasına rağmen, mahkemece taraflardan birinin duruşmaya çağrılıp karar verilmesi kararı bozma nedenidir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 438-439).

2.10.3. Dosyaların İncelenmesi ve Karar

Vergi yargılamasına hakim olan ilkelerden biri olan re’sen araştırma ilkesine göre hakim, her türlü bilgi ve belgeyi araştırabilir, delil toplayabilir. Buna göre, tarafların öne sürdükleri iddia ve savunmaların gerçekliğinin araştırılması, konuya ilişkin bilgi ve belgelerin sağlanması vergi mahkemelerinin görev alanına girer. Vergi idaresinin savunma yapmamış

³⁵ 31.12.2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan VUK Genel Tebliği uyarınca yeniden değerlendirme oranları esas alınarak dava açma sınırı olan miktar hesaplanmıştır.

³⁶ Danıştay 12. Dairesi (09.05.1984), E. 1984/1104 K. 1984/950.

olması ya da mükellefin resmi makamlardan elde edilebilecek belgeleri mahkemeye sunmamış olması mahkemece bu görevin kendiliğinden yerine getirilmesine engel teşkil etmez (Karakoç, 1999: 224).

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir (İYUK, m.20/1).

Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir (İYUK, m.20/2)

Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez (İYUK, m.20/3).

Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; (1) diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibariyle tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç 6 ay içinde sonuçlandırılır (İYUK, m.20/5).

Bölge idare mahkemelerindeki istinaf kanun yolu incelemeleri ile idare ve vergi mahkemelerinde heyet halinde görülen davalarda, birinci fıkrada belirtilen bilgi ve belgelerin istenmesine ve ek süre verilmesine ilişkin ara kararları daire başkanı, mahkeme başkanı veya dosyanın havale edildiği üye tarafından da verilebilir (İYUK, m.20/6).

Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez (İYUK, m. 21).

2.10.4. Davanın Karara Bağlanması

Konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır. 15. maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin meselelerde azınlıkta kalanlar işin esası hakkında da oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır (İYUK, m. 22). Nitekim Danıştay'ın bir kararına göre:³⁷ “...*Türk İdari Yargı Sisteminde, tek hakimle bakılması gereken davalar dışında, toplu yargılama usulü benimsenmiş bulunmaktadır. Bu sistemde, uyuşmazlığı sona erdiren, diğer bir deyişle, hâkimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran, nihai karar aşamasına gelinmeden önce, varsa usul sorunlarının görüşülüp oylanarak bir sonuca ulaşılması, mevcut usul sorunlarının aşılmasından sonra, işin esası hakkında görüşme yapılarak, uyuşmazlığın esası hakkında oylama yapılması gerekmektedir. Bu aşamaya geçilebilmesi için, taraflarca dosyaya ibraz edilen tüm belge ve bilgiler ile, idari yargı yerinin re'sen araştırma ve inceleme yapma yetkisi çerçevesinde elde edilen sonuçlara göre, maddi ve hukuki sorunların, herhangi bir kuşkuyla yer vermeyecek derecede aydınlığa kavuşturulmuş olması gerekir. Kararlar, yargılamaya katılan hakimlerce oybirliği ile verilebileceği gibi oyçokluğu ile de verilebilmektedir. Bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinde kararın oyçokluğu ile verildiğinden söz edilebilmesi için, görüşmeye katılan hakimlerden en az ikisinin, yapılan oylamada, aynı yönde oy kullanması, usul sorunlarından dolayı karşı oy kullanılacak olması halinde, işin esası ile ilgili oyun da belirtilmesi zorunludur.*”

Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay'da düşünce veren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalarında saklanır (İYUK, m. 23).

Kararlarda belirtilmesi gereken hususlar şunlardır:

³⁷ Danıştay 7. Dairesi (14.06.2007), E. 2006/2231 K. 2007/2766.

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- Danıştay'da görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- Duruşmalı davalarda duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm: tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,
- Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,
- Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası.

2.10.5. Kararın Sonuçları

Vergi mahkemelerinde verilen kararların sonuçları şu şekildedir (İYUK, m.28);

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemez.

Mükellef tarafından açılan dava mükellef lehine sonuçlanmışsa vergi idaresinin işlemi iptal edilerek, tarhiyat işlemi ortadan kaldırılır. Ödenmiş bir vergi söz konusu ise bu mükellefe iade edilir. Haciz işlemi varsa haciz de kalkar. VUK mükerrer 49. madde uyarınca da emlak vergisine ilişkin tespit edilen bedel ve değerler de iptal edilir (Kırbaş, 1999: 207).

Mükellef açılan davada haksız görülürse kendisine tebliğ edilen vergi resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerinden hangisine sahipse onu zam ve cezası ile yürütmeyi durdurma kararı almamışsa tebliğden itibaren 1 ay içinde ödemesi gerekir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 445-446).

Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.

2.11. Kanun Yolları

Kanun yolu, bir uyuşmazlık sonucu bireylerin başvurdukları ilk yargı mercii tarafından verilen kararların yanlış olduğunun iddia edilmesi sonucu tekrar incelenmesi için davanın taraflarına tanınan hukuki bir yoldur. İlk derece mahkemelerinin verdikleri kararlardaki hataların varsa usulsüzlüklerin veya kanuna aykırı diğer hususların düzeltilmesi amacıyla bir üst mahkemenin incelemesi için başvuru yola “kanun yolu” denilmektedir (Odyakmaz, 1993: 6).

2.11.1. Vergi Yargısında Olağan Kanun Yolları

Mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı organları veya kararı vermiş olan yargı organı tarafından yeniden incelenmesini öngören hukuki yola kanun yolu denilmektedir. Amaç, hukuki denetimin sağlanması ve gerekirse verilen kararın değiştirilmesidir (Karakoç, 1999: 204). Mahkemenin vermiş olduğu kararların kesinleşmesini önleyen kanun yollarına olağan kanun yolları; kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir. Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz müesseseleridir (Yüce, 2013: 233-234).

2.11.1.1. İstinaf

Hukuk terimi olarak istinaf; “mahkemenin vermiş olduğu bir kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme³⁸” anlamına gelmektedir. İstinaf, anı kökünden gelmektedir yani yeniden başlamak ve yargılama yapmaktır. İlk derece idare ve vergi mahkemeleri ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması ve kanun yolu olan istinaf kanun yolu uygulaması; ilk derece mahkemesi kararının, önce istinaf denetimine tâbi olması, bundan sonra temyiz yolu açık olması halinde temyiz kanun yoluna gidilebilmesini öngören üç dereceli bir yargılama sistemidir. (Sancakdar, 2012: 19). İstinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği karara karşı en üst dereceli mahkemeye başvurmadan önce ikinci derecede başvuru, bazı durumlarda vakıa mahkemesi bazı durumlarda ise temyiz makamı olarak kullanılan kanun yoludur. (Yılmaz, 2005: 327). İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı mahkemenin yargı çevresinde bulunan Bölge İdare Mahkemesi (BİM)’ne başvurulması şeklinde işleyen bir kanun yoludur (Öner, 2014: 226).

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu 6.000 Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz (İYUK, m.45/1). Dolayısıyla konusu 6.000 Türk

³⁸ T.C. Türk Dil Kurumu, “Büyük Türkçe Sözlük”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ab63ba4aada88.71399587 (Erişim Tarihi: 24.03.2018).

lirasına kadar olan davalar ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri tarafından kesin karar verilecek, konusu 6.000 Türk lirası ile 144.000 Türk lirası arasında olan davalar istinaf mahkemesi olan bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek; konusu 144.000 Türk lirasının üzerinde olan davalar ise Danıştay’da temyiz edilebilecektir.³⁹

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağılı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir (İYUK, m.45/2).

Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir (İYUK, m.45/3). BİM, kararı hukuka uygun bulmazsa istinaf başvurusunu kabul edecek ve esas açısından maddi yanlışlıklar varsa düzeltmeyi yapacaktır. Esas açısından düzeltme yapıldığından ilk derece mahkemesinin kararı ortadan kalkacaktır. Aslında incelemeyen, eksik kalan noktaların tamamlanması yeniden yargılama yapmaktan daha doğru olacaktır. Aksi taktirde makul süre aşılabilir (Sancakdar, 2017: 55).

Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir (İYUK, m.45/4).

Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir (İYUK, m.45/5).

³⁹ 31.12.2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan VUK Genel Tebliği uyarında yeniden değerlendirme oranları esas alınarak dava açma sınırı olan miktar hesaplanmıştır.

Bölge idare mahkemelerinin 46. maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce 7 gün içinde tebliğe çıkarılır (İYUK, m.45/6).

İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz (İYUK, m.45/7).

İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz (İYUK, m.45/8).

2.11.1.2. Temyiz

Vergi mahkemesi tarafından verilen kararlar hangi nedenle olursa olsun maddi gerçeğe ve hukuka uygun bulmayan taraflar, hukuk düzeni tarafından kendilerine tanınmış olan üst yargı merciine başvurabilirler. Burada ilk derece mahkemesinin incelediği maddi olgular yeniden ele alınmaz. Temyizde ana amaç, ilk derece yargı yerinin verdiği kararın hukuka uygun olup olmadığı yönünden denetlenmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2009: 565). Başka bir deyişle, ilk derece mahkemesinde uyuşmazlık konusu olay yargılanırken, temyiz incelemesinde, ilk derece mahkemesinin verdiği karar yargılanır (Karakoç, 1999: 232).

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebilir (İYUK, m.46);

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Konusu 144.000 Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar,⁴⁰
- Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya 30 gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları,

⁴⁰ 31.12.2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan VUK Genel Tebliği uyarınca yeniden değerlendirme oranları esas alınarak dava açma sınırı olan miktar hesaplanmıştır.

- Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile da-ire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları,
- İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar,
- Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun uygulanmasından doğan davalar,
- Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar,
- Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar,
- Liman, kruvaziyer⁴¹ limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar,
- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar,
- 06.06.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar,
- 03.07.2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar,
- Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

Kural olarak, ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi mahkemelerinin verdiği nihai kararlar temyiz edilebilir. Ancak, tek başına temyiz edilemeyen ara kararlar nihai kararla birlikte temyiz edilebilir (Yüce, 2013: 238).

⁴¹ Kruvaziyer: Büyük gezinti gemisi.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aba83c250f343.35072886.
(Erişim Tarihi: 27.03.2018).

2.11.1.2.1. Temyiz Yolunun İşleyişi

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır (İYUK, m.48/1). Temyiz dilekçeleri idari davaların açılması için hazırlanan dilekçeler gibi düzenlenmesi gereklidir. Bu doğrultuda düzenlenmemişse eksikliklerin 15 gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya bölge idare mahkemesince ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya bölge idare mahkemesince karar verilir (İYUK, m.48/2).

Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştay'a veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilir (İYUK, m.48/3).

Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren bölge idare mahkemesince Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir (İYUK, m.48/5).

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; merci tarafından verilecek 7 günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, ilgili merci, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması veya kesin bir karar hakkında olması halinde de kararı veren merci, temyiz isteminin reddine karar verir. İlgili merciin bu kararları ile temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir (İYUK, m.48/2).

2.11.1.2.2. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilecek Kararlar

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay (İYUK, m.49/1);

- Kararı hukuka uygun bulursa onar. Kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar.
- Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay aşağıdaki sebeplerin bulunması durumunda incelenen kararı bozar (İYUK, m.49/2);

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması,

Kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hâllerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların temyizden incelenmesinde bu madde ile ısrar hariç 50. madde hükümleri kıyasen uygulanır. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz (İYUK, m.49/3-4-5).

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de BİM'e gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. BİM, Danıştayca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir. Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır. BİM, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre

Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur (İYUK, m.50).

2.11.2. Vergi Yargısında Olağanüstü Kanun Yolları

İdari yargıda kanun yolu ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlara karşı bir üst denetim biçimi olarak bölge idare mahkemelerince veya Danıştay dava dairesi veya konusuna göre idari veya Vergi Dava Daireleri Kurulları'nca yapılan denetim usulüdür (Gürkan vd., 2013: 107). Kesinleşen hükümlere karşı tanınan kanun yoluna ise olağanüstü kanun yolu denilmektedir. Buna göre vergi yargısında tanınan kanun yolları ise temyiz yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi usulüdür.

2.11.2.1. Kanun Yararına Temyiz

İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK, m. 51/1). Kanun yararına temyize başvuru hakkı hükümden de anlaşılacağı üzere Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Başsavcının yokluğunda Başsavcı vekili de başvurabilir. Sözü edilen bakanlık, kararın bozulmasında yararı olan tüm bakanlıkları ifade etmektedir (Topuz ve Özkaya, 2002: 995).

Maddi olaylara dayanarak kanun yararına temyiz yoluna gidilemez. Söz konusu kanun yolunda olay denetimi değil, soyut bir hukuki denetim yapılmaktadır. Kanun yararına temyize gidebilmek için kararların yürürlükteki kurallara aykırı olduklarını ileri sürebilmeleri aşağıdaki durumlardan en az birinin varlığı gerekir (Gözübüyük ve Dinçer, 1996: 642-643);

- Görev ve yetki dışında bir göreve bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması.

Kanun yararına bozma kanunda temyiz kadar geniş düzenlenmemekle birlikte Kanunda kanun yararına bozma işlemi için bir süre de öngörülmemiştir (Gürkan vd., 2013: 108).

Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz (İYUK, m.51/2).

Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır (İYUK, m.51/2).

Kanun yararına temyiz edilebilecek konuların en önemli özelliği temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş karar olmasıdır. Tarafların süresi içinde temyiz isteminde bulunmamaları nedeniyle kesinleşen kararların durumu da böyledir (Ufuk, 2003: 158).

Taraflara henüz tebliğ edilmemiş, edilmiş olsa dahi temyiz veya itiraz süresi geçmemiş kararlar ile Danıştay'da temyiz incelemesinden geçmiş kararlar için kanun yararına temyiz istenemez (Kızılot ve Kızılot, 2009: 652).

2.11.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Bir davanın görülmesi esnasında, taraflardan biri hakkını gereği gibi savunamadığından haksız duruma düşerek karar aleyhine verilmiş olabilir. Mahkeme önünde iddiasını kanıtlayamadığından ötürü hakkında verilen karar maddi gerçeğe uygun değildir. Bu nedenle, kararın kesinleşmesinden sonra ortaya yeni bazı durumların çıkması kesinleşmiş kararın yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılabilir (Gözübüyük ve Tan, 2010: 1081). Bu nedenle esas hükmün kaldırılarak davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denilmektedir (Odyakmaz, 1993: 94).

- Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir (İYUK, m.53/1):
- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik

hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır (İYUK, m.53/2). Yargılamanın yenilenmesi süresi, 1 numaralı fıkranın h bendinde yazılı sebep için 10 yıl, j bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır (İYUK, m.53/3).

İYUK'un 53. maddesinin 2. fıkrasında ise yargılamanın yenilenmesi isteği doğrultusunda hazırlanan dilekçe kararı veren mahkemeye verildiği ifade edilmektedir. Ancak, isteğin ilişkin olduğu konu, diğer bir daire veya mahkemenin görevine girmiş ise karar bu daire veya mahkemece verilir (İYUK, m.55/1). Buna göre, başvuru bir üst mahkemeye yapılmaz.

Karşı tarafın savunması alındıktan sonra istekler incelenir ve kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılarak karar verilir (İYUK, m.55/2). Mahkeme mahkemenin önceki

kararını doğru bulursa kararı yineler. Mahkeme önceki hükmü bozarak yeni bir karar verirse bu yeni bir hukuki durum doğurduğundan karara karşı kanun yolu açıktır. Ancak, aynı nedene dayanılarak yargılamanın yenilenmesine ikinci defa gidilemez (Yüce, 2013: 253).

Yargılamanın yenilenmesi istemleri kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, istemin reddine karar verilir (İYUK, m.55/3). Yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır (İYUK, m.55/4). Bu madde ile 53. madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yargılamanın yenilenmesinde bu Kanunun diğer hükümleri uygulanır (İYUK, m.55/5).



BÖLÜM 3:

SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERİN VERGİ YARGISI SİSTEMİ

Türk vergi yargı sistemine yeni bir öneri sunmak amacıyla hazırlanan çalışma doğrultusunda farklı ülkeler seçilerek bu ülkelerin vergi yargısı sistemleri incelenecektir. Burada Türk idari yargı sisteminin de temel alındığı başta Fransa olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya'nın vergi yargı sistemleri ele alınacaktır.

3.1. Fransa'da Vergi Yargı Sistemi

Türk idari yargısının kuruluşunu ve gelişimini önemli derecede etkileyen Fransız idari yargı sistemi içerisinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünü de barındırmaktadır. Bu nedenle sisteme daha yakından baktığımızda Ankara idare mahkemeleri gibi özel bir statüye sahip Paris idare mahkemeleri pek çok konuya bakmaktadır. Paris idare mahkemesi 6 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yer alan dört farklı mahkeme tarafından mali uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalara bakılırken; ikinci bölümde yer alan mahkemelerce de vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalara bakılmaktadır. Fransa'da mahkeme konusu olarak büyük bir yekunu teşkil eden mültecilerden kaynaklanan davalar için özel bir mahkeme tahsil edilmemiş; mahkemelerin yoğunluğuna göre tüm mahkemelere paylaştırılmıştır (Akbaba, 2014: 435-437).

Fransız idari yargı sistemi, Avrupa ülkeleri arasında istisnai bir sistem olarak düşünülse de pek çok Avrupa ülkesinde de benzer sistemler bulunmaktadır. Yine de, Fransa yargı ve danışmanlık hizmetini bir arada en yüksek idari idare mahkeme olan Conseil d'Etat'ın kurulmasıyla öncü olmuştur (Flavier ve Froger, 2016: 103).

Fransız hukukunda ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkların çözümü, toplumun sosyal ve ekonomik karakterlerini taşıdığı söylenebilir. Bu bağlamda uyuşmazlıkların çözümü genel olarak, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında karşılıklı anlayışa ve iyi niyete dayalı olarak çözümlenmektedir. Her iki tarafa da çözüm için geniş imkanlar tanınmış olup uyuşmazlıkların büyük bir kısmının yargıya intikal etmeden idari aşamada çözümü gerçekleştirilmektedir (Aksoy, 1999: 26).

3.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Fransız hukukunda Türk yargısından farklı olarak vergisel uyuşmazlıklar adli yargıda görülebilir. Yalnızca, vasıtasız vergiler ile muamele vergilerinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda; geriye kalan vasıtalı vergiler ile harçlar ve gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir (Turgay, 1964: 171-172).

3.1.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollardan Çözümü

Kural olarak, vasıtasız vergilerde verginin matrahı, ceza ve vergi borçlarının mevcudiyeti ve miktarı hatta vergilendirmenin yasallığı konusunda çıkan uyuşmazlıklar ihtilafın nedeni ne olursa olsun il müdürlüklerine başvurma zorunluluğu vardır. Buna göre, uyuşmazlık durumunda doğrudan doğruya yargıya başvurmak mümkün değildir (Kuyumcu, 1962: 28-29).

Fransa'da vergi mükelleflerine, uyuşmazlık konusu işlemin tebliğinden itibaren 2 ay içerisinde idari aşamada çözüm yoluna başvurma zorunluluğu getirilmiştir. Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde, düzeltme (redressement), vergi ve cezada indirim (modération), pişmanlık (repentir) ve uzlaşma (transaction) gibi yollara başvurulduğu görülmektedir (Karşıyaka, 2012: 72).

Fransız hukukunda uyuşmazlıkları idari yollardan çözmek için mevcut dört yol bulunmaktadır. Bunlar: arabuluculuk, müzakere, uzlaşma ve tahkim. Uygulamada en çok başvuru yapılan yollar arabuluculuk ve uzlaşmadır. Bu çözüm yöntemlerinde tarafların katılımıyla hızla ilerleyen bir çözüm süreci vardır. Tahkim, bir hakemin hakemin huzurunda tarafların dinlenerek kararın verildiği bir yoldur. Süreç burada gizli yürütülür. Tahkim yolu, bir davada karar vermeden farksızdır. Hakim gibi bağlayıcı kararlar verilir. Müzakerede ise, yine üçüncü bir kişinin katılımıyla gerçekleşir. Müzakere sürecinde tarafların ilgi alanları ve onlar için bağlayıcı değerler üzerinde durulur. Her iki tarafın da kazanmasına odaklı sürecin sonunda taraflar en az zararla çıkmaya gayret ederler (Durmuş, 2018: 267-268).

Uyuşmazlık durumunda en çok başvuru yapılan bir diğer yol uzlaşmadır. Uzlaşmada taraflara hem hukuki hem de ahlaki bir çözüm yolu getirecek olan bir uzlaştırıcı söz

konusudur. Uzlaştırıcıdan tarafları dinleyerek kendisini tıpkı bir hakim yerine koyarak çıkardığı sonuca göre bir karar vermesi beklenir.⁴²

Bir diğer alternatif çözüm yolu olan arabuluculukta, taraflara re'sen arabulucu olacak kişiye karar verebileceği gibi mahkeme tarafından da atanabilir. Arabulucu tamamen bağımsız, tarafsız ve önyargısız olmalıdır. Uyuşmazlık konusu mesele için taraflar kendi aralarında kendileri için en olumlu kararı verirler. Conseil d'Etat'ın raporuna göre Fransa'da uyuşmazlıkların %70'i bu yolla çözümlenmektedir.⁴³

3.1.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yollarla Çözümü

Fransa'da vergisel uyuşmazlıklar vasıtasız vergilerden ve muamele vergilerinden kaynaklanmışsa idari yargı kolu içinde çözümlenmektedir. Mükellefler uyuşmazlık durumunda önce vergi idaresine başvurarak çözüme ulaşmaya çalışır. Burada bir çözüme ulaşılmazsa yargı yoluna gidilmektedir (Mutluer, 1975: 31). Bu noktada vergi yargı sistemine hakim olan prensiplere değinmek sistemin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

3.1.2. Fransız Vergi Yargı Sistemine Hakim Olan Prensipler

Fransa'da mahkeme önüne gelen vakada gerçeğin araştırılması sırasında ve uyuşmazlığın çözümünde kullanılan yol ve yöntemlerden bazıları şu şekildedir:

3.1.2.1. Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesini kısaca yeniden ifade etmek gerekirse, hakimın davanın açılmasından nihai kararın verilmesine kadar yapılan tüm araştırma ve incelemeleri kapsar. Bu araştırma ve incelemenin kapsamına davanın sevk ve idaresi, maddi olayın varlığının araştırılması, iddia ve savunmalarda ortaya atılan bulguların gerçekliğinin araştırılması, delillerin elde edilmesi vb. dahil edebiliriz. Hakimın bu araştırma ve incelemeleri yapması için tarafların taleplerine ihtiyaç duymaz (Çağlayan, 2001: 53).

Fransız vergi yargılamasında da re'sen araştırma ilkesi geçerli olmakla birlikte Fransız vergi yargılamasında tahkik usulünün benimsenmiş olmasının bir sonucudur. Ulaşılmak

⁴² <https://www.officieldelamediation.fr/2017/01/16/mediation-conciliation-arbitrage-negotiation-a-vos-marcs/> (Erişim Tarihi: 06.12.2018).

⁴³ <https://www.officieldelamediation.fr/2017/01/16/mediation-conciliation-arbitrage-negotiation-a-vos-marcs/> (Erişim Tarihi: 06.12.2018).

istenen maddi gerçeğe ancak yargıcın re'sen araştırma yetkisine sahip olması ile ulaşılabilir. (Fischer, 2003:5.) Fransız idari yargı sisteminde hakimın re'sen araştırma yetkisini geniş yorumlamakta ve hatta hakimın idareden dava konusu işlemin gerekçesini bile isteyebileceği kabul edilmektedir⁴⁴

3.1.2.2. Yeni Vaka ve Deliller

Mükellefler, vergi dairesine vergi miktarında indirim talebinde bulunduktan sonra başka bir indirim talebinde bulunamazlar. Buna rağmen, vergi mahkemesinde dava açılırsa dava süresince ortaya çıkan yeni vaka ve delilleri ileri sürebilirler. Yalnızca bunların açık bir şekilde ortaya konulması gerekir (Kuyumcu, 1962: 45).

“Davacı, idare mahkemesinde, idare iddiasında atıfta bulunulandan farklı bir suçlamada bulunamaz. Ancak, aslen talep edilen tazminat veya iadenin sınırları dahilinde, başvurusunda açıkça ortaya koymak koşuluyla yeni taleplerde bulunabilir” (Code General des Impots, madde. 1940/3).

3.1.2.3. Kanun Yollarına Başvuru Süresi

Fransız yargısında, hukuk davaları açısından söz konusu olan olağan ve olağanüstü kanun yolu ayırımı Fransız Usul Kanununa göre: "Olağan kanun yolları istinaf ve itiraz, olağanüstü kanun yolları ise üçüncü kişinin itirazı, yargılamanın yenilenmesi ve temyizdir." (Code de procedure civile. m.527) Görüldüğü gibi, bu ayırım doğrudan doğruya kanun tarafından yapılmıştır (Konuralp, 2001:27).

Fransa'da vergi yargısı idari yargı içerisinde örgütlenmiştir. İdari yargı ise idare mahkemeleri, idari istinaf mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapılanmaya sahiptir (Saban, 2006: 281).

İdari yargı örgütlenmesine göre vergi yargısında başvurulabilecek kanun yollarından biri olan istinaf yoluna başvurma süresi çekişmeli yargıda 1 ay; çekişmesiz yargıda 15 gündür. (Code de procedure civile. m.538). Diğer bir kanun yolu olan temyize idare mahkemesinin kararının tebliğinden itibaren Danıştay'a 15 gün içerisinde temyiz edilebilir (Code de Justice Administrative, m.523/1).

⁴⁴ <http://www.conseil-etat.fr/Decisions-Avis-Publications/Decisions/Les-decisions-les-plus-importantes-du-Conseil-d-Etat/28-mai-1954-Barel>. (Erişim Tarihi: 30.12.2018).

3.1.2.4. Davadan Feragat ve Çekilme

Davadan feragat etmek, davanın sonuçlanmasına kadar her aşamada mümkündür. Feragat şartları yerine getirilmişse, vergi idaresi müdürü dosyayı idare mahkemesine yönlendirir. Davadan feragat edebilmek için (Kuyumcu, 1962: 47):

- İmzalı ve yazılı olmalı,
- Yetkili bir kimse tarafından yapılmış olmalı,
- Feragat şarta bağlı olmayıp açık ve sade bir şekilde ifade edilmedir.

3.1.2.5. Üçüncü Kişilerin Davaya Etkisi

Hakim gerçekliği tartışmalı olan konularda olayı gerçekliğe kavuşturmak için üçüncü taraf ifadelerinden yararlanabilir. Bu ifadeler yazılı veya sözlü olarak soruşturma ile elde edilir. (Code de procédure civile, m.199/1).

Hakemler, yaygın bir uygulama olmamasına rağmen üçüncü tarafların beyanlarını veya tanıklığını kabul edebilirler. Hakim, bu delillerin kabul edilebilir olup olmadığına karar verir Kanıt beyanları taraflarca veya hakimin talebi üzerine üretilebilir. Yetersiz olduğu düşünülen kişiler (örneğin, küçükler) haricinde herhangi bir birey bir tanık olarak nitelendirilir. Sözlü ifade verecek olarak tanığı yargıç tek başına veya tarafların huzurunda da dinleyebilir. Aynı zamanda ifadeleri çelişkili olan tanıklar arasında bir yüzleşme düzenleyebilir.⁴⁵

3.1.2.6. Temsil

Mükellef uyuşmazlık durumunda açılan davada Danıştay veya temyiz mahkemesi avukatları, baroya kayıtlı bir avukat, idari mahkeme bölgesinde görevli bir avukat tarafından temsil edilebilir (Kuyumcu, 1962: 44).

“Başkaları için bir hak talebinde bulunan veya onu destekleyen herhangi bir kişinin düzenli bir görevi olması gerekir. Bununla birlikte, baroda düzenli olarak kayıtlı avukatların,

⁴⁵https://www.bakermckenzie.com/media/files/insight/publications/2016/10/dratw/dratw_france_2011.pdf?la=en (Erişim Tarihi: 07.12.2018).

görevde bulunan kişilerin veya vergi mükellefi adına hareket etme niteliklerine sahip olanların mükellefi temsili için yetki belgesine ihtiyaç yoktur. Aynı durum, imza sahibinin talepte belirtilen ücretleri ödemek üzere şahsen bilgilendirilmesi durumunda da geçerlidir” (Code Generale des Impots, madde. 1934/1).

İdarenin ise bir avukat tarafından temsili zorunlu değildir. Buna rağmen başvuruların vekil veya bu konuda yetkilendirilmiş bir kimse tarafından yapılması gerekir (Kuyumcu, 1962: 45).

3.1.2.7. Hukuki Dinlenilme Hakkı

Mahkeme, olayın aydınlatılmasında idari memurların dinlenilmesini zaruri bulursa davet edilip mahkeme huzurunda dinlenilir. Müracaat sahibi böyle bir talepte bulunamaz. Sözlü ifade vermek isteyen davacı veya vekili dinlenebilir. Ancak, dava işlemlerin tamamı yazılı olarak yapılmasından ötürü sözlü ifade pek önem arz etmez. Ayrıca, başta öne sürülen iddia ve delillerden fazlası öne sürülemez. Yeni delil ve iddialar başka yeni soruşturmaların açılmasına sebep olabilir (Kuyumcu, 1962: 56).

3.1.2.8. Mükellefin Bilgilendirilmesi

“İdare mahkemesi tüm bildirimleri mükellefe iletir. Bildirim, tarafın gerçek ikametgahında yapılırsa geçerli olur. Mükelleflerin ülke dışında ikamet etmesi halinde, bildirim ilgili tarafın Fransa’da seçtiği konutta yapılır. Bütün bildirimler mahkemelerde genel usulü düzenleyen kurallar uyarınca yapılır.” (Code Generale des Impots, madde. 1959/1-2-3).

3.1.3. Vergi Davasının Kapsamı

Vergi davalarında doğrudan vergiler, gelir vergileri ve benzeri vergilerle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi davalarında çözüme kavuşturulmaktadır. Ayrıca, idari mahkemeler ilk ve son derece mahkemesi olarak, yerel vergilerle ilgili vergi anlaşmazlıkları konusunda da karar alırlar. İdare mahkemelerinden çıkan tüm kararlara karşı itiraz etmek mümkündür. Danıştay tarafından da ilk derece mahkemesinin kararları ile itiraz üzerine verilen kararlar temyiz yoluyla incelenmektedir.⁴⁶

⁴⁶ <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2144-PGP.html> (Erişim Tarihi: 16.08.2018).

Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğünün görevlileri tarafından hazırlanan veya toplanan her türlü vergi, katkı, vergi, telif hakkı, ödeme ve ceza ile ilgili talepler, tazminat talepleri yargı yetkisine düşer.⁴⁷

3.1.3.1. Vergi Davasına Konu Edilemeyecek İşlemler

İhtilafsız yargı (jurisdiction gracieuse) olarak ifade edilen müessesede belirli vergi miktarıyla sınırlı olmak üzere idare tarafından karar verilebilir. Yargı olarak bahsedilse de herhangi bir yargı birimini harekete geçirmez. Söz konusu ihtilaf idare ile mükellef arasında halledilir (Kuyumcu, 1962: 2-3). Aşağıdaki durumlardan birinin varlığı halinde bu yola başvurulur⁴⁸:

- Vergi mükellefleri tarafından vergilerden ya da bunlara yüklenen cezalardan vazgeçilmesi ya da hafifletilmesi talebi,
- Üçüncü bir tarafın borçlu olduğu masrafların ödenmesi ve sorumluluğunun toplam veya kısmi olarak yerine getirilmesi talebi,
- Kamu muhasebecileri tarafından kişisel fonlarının kurtarılmasını sağlayamadıkları masrafların ödenmesinden muaf tutulma talepleri.

Belirli limitler dahilinde ve belirli koşullar altında, vergi veya cezalardan vazgeçilmesi veya düşürülmesi için idare tarafından kararlar alabilir.⁴⁹

3.1.4. Vergi Uyuşmazlıklarında Görevli Mahkemeler ve Yargılama Usulü

Fransız idari yargısı iki dereceli olarak örgütlenmiştir. Birinci derece yargı mercii idare mahkemeleri; ikinci derecede ise Danıştay bulunmaktadır. Vasıtasız vergiler ile muamele vergilerinden geriye kalan vergisel uyuşmazlıklar adli yargıda çözümlenmektedir. Adli yargıda ise vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkemeler üç dereceli olarak örgütlenmişlerdir. Bunlar sırayla: asliye mahkemesi, istinaf mahkemesi ve temyiz mahkemesidir. Ayrıca vergisel uyuşmazlıklarda cezaların söz konusu olması durumunda da ceza mahkemeleri de devreye girebilmektedir (Kuyumcu, 1962: 2-3).

⁴⁷ <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2911-PGP.html> (Erişim Tarihi: 16.08.2018).

⁴⁸ <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2258-PGP> (Erişim Tarihi: 16.08.2018).

⁴⁹ <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2258-PGP> (Erişim Tarihi: 16.08.2018).

3.1.4.1. İdare Mahkemeleri

Fransa’da idare mahkemelerinin kuruluşu 1800’lerde Devlet Şurası ile birlikte kurulan vilayet meclislerine dayanmaktadır. Bu meclisler hem istişari nitelikli olup hem de vasıtasız vergiler bakımından ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözen müessese idi. Ancak, idare mahkemesi olarak adlandırılması 1953 yılını bulmuştur. Böylelikle de adli yargıdan ayrı bir kol olarak idari yargı ortaya çıkmıştır. 1953 yılında çıkarılan bir kararname ile “idari mahkemeler, Danıştay’a itiraz hakkı saklı kalmak kaydıyla, idari uyuşmazlıklarda yetkili ilk derece mahkemeleridir” denilerek görevleri tam olarak tanımlanmıştır (Kuyumcu, 1962: 8-15).

Bölge esasına göre kurulan bir başkan ve dört üyeden oluşan bölge idare mahkemeleri kurul halinde çalışmaktadır. Bu yargı kuruluşunda görev alan kişiler, hakim statüsünde bulunmaktadırlar. Başkanın idari ve adli olmak üzere iki görevi bulunmaktadır.⁵⁰

Vergi dairesine düzeltme için başvurmadan itibaren cevaplama süresi 6 ay gibi uzun bir zamanda gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık mükellefe de 2 yıl içinde yargı yoluna başvurabilme hakkı tanınmıştır (Kızılot ve Kızılot, 2009: 78).

Dava açmış olmak başlı başına yürütmenin durdurulmasını sağlamamaktadır. Türkiye’de olduğu gibi yürütmenin durdurulması yönünde mükellef tarafından talep edilmelidir. Ayrıca, talep mahkeme tarafından kabul edilmelidir. Dava sırasında idare mahkemesi, bilirkişi tayin edilebilmektedir. Genellikle, gelir vergisinden doğan uyuşmazlıklarda, duruşmalar kapalı yürütülmektedir. Mahkemenin verdiği kararlar hangi taraf bakımından kabul görmüyorsa o tarafın istinaf mahkemesine veya Danıştaya başvurma hakkı bulunmaktadır (Karşıyaka, 2012: 74-75).

3.1.4.2. İstinaf Mahkemeleri

Fransa’da 1987 yılında kurulan istinaf mahkemeleri fiilen 1989 yılında faaliyete geçmiştir. Böylelikle, iki dereceli sistemden üç dereceli sisteme geçiş yaşanmıştır. Bu müessese ile Danıştay üzerindeki iş yükü azaltılmış; maddi vakaları yeniden incelemek zorunda kalmamış ve gerçek bir temyiz mercii haline gelmiştir (Akbaba, 2014: 445). Gözübüyük (2001: 7)’e göre ise bu mahkemelerin konumu, idari mahkemeler ile temyiz yeri olan Danıştay arasındadır. İdari yargıdaki istinaf mahkemesi, adli yargıda olduğu gibi genel

⁵⁰ <http://www.conseil-etat.fr/fr/tribunaux-et-cours/> (Erişim Tarihi: 07.12.2018).

görevli mahkeme değildir; sınırlı görevli bir mahkemedir. Danıştayın görevini azaltmak amacıyla kurulmuştur.

İstinaf olağan kanun yolu olarak görülmekte olup davayı kaybeden tarafından gidilebilen hukuki bir yoldur. Yani, davayı açmakta menfaati bulunan kimseler tarafından açılabilir (Vincent ve Guinchard, 1999: 929-930).

İstinaf yoluna başvurusu süresi 15 gündür. Bu süre kararın ilgililere tebliğinden itibaren başlar (Code de procédure civile, m. 538). İlk derece mahkemelerinin her türlü kararına karşılık istinaf yoluna başvurulabilir. Talep üzerine istinaf incelemesi duruşmalı olarak yapılabilmektedir. Duruşmalarda önce davacı mükellefe, daha sonra davalı idareye söz hakkı tanınmaktadır. Sözlü savunma yaparken dilekçelerde öne sürdükleri iddia ve savunmalardan farklısını öne süremezler (Akbaba, 2014: 447).

3.1.4.3. Danıştay (Conseil d'État)

1799 yılında Napolyon tarafından idare alanında yapılan düzenlemeler ile Fransa illere, iller de ilçelere ayrılmış; merkezde Danıştay (Conseil d'Etat) ve illerde idare kurulları kurulmuştu. İl idare kurullarına, sınırlı olarak, idari yargı görevleri verilmiş ve idare kurullarının görevi dışında kalan idari uyuşmazlıklar, yine bakan-yargıç yöntemi ile çözümlenmiştir (Gözübüyük ve Tan, 1999:8). Buna düzenlemelerle Conseil d'Etat'a yargısal görevler verilmemiştir. Buna karşın, il idare kurullarının ve bakan-yargıçlarının kararlarına karşı ilgili kimseler Devlet Başkanına başvurabiliyorlardı. Devlet Başkanı da önüne gelen söz konusu incelenecek kararlar için Danıştay'dan kendisine yardımcı olmasını istiyordu. Zamanla, ilgililer doğrudan Danıştaya başvurmaya başladılar. Danıştay başvurular konusunda görüşünü Devlet Başkanına sunup onayını aldıktan sonra kararları yürürlüğe koyabiliyordu (Yalçın, 2006: 12).

Conseil d'Etat başlangıçta idareye tavsiye ve görüşlerini sunan bir kurum olarak düzenlenmişken zamanla yargılama da yapan bir yapıya bürünmüştür.⁵¹

⁵¹ <http://www.conseil-etat.fr/fr/discours-et-interventions/the-french-administrative-jurisdictional-system.html> (Erişim Tarihi: 15.12.2018).

Danıştay idari yargıda en yüksek görevli mahkemedir. Çeşitli idari mahkemelerin kararlarına karşı temyiz mahkemesi olarak başvurulabilir. Bunun yanı sıra ilk derece mahkemesi olarak da görev yapmaktadır (Code de Justice Administrative, m. 111/1).

Danıştay, yasa ve yönetmeliklerin hazırlanmasında yer almaktadır. Danıştay, henüz mecliste incelenmemiş olan ve meclis başkanının elinde olan yasama önerileri hakkında görüş bildirir. Danıştay, bir taslak metne yönelik görüşünü verir ve gerekli gördüğü değişiklikleri önerir (Code de Justice Administrative, m.111/1).

Danıştay'da veya bakanlarda idari konularda ortaya çıkan zorluklar hakkında Danıştay danışılabilir. Her yıl idare mahkemelerinde 190.000 karar; temyiz mahkemelerinde 28.000 karar ve Danıştay'da 10.000 karar verilir. Görülmekte olan 10.000 dosyanın 1500 tanesi ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Conseil d'État, kamu hürriyeti, idari polis, vergiler, kamu ihaleleri, kamu hizmeti, halk sağlığı, rekabet kuralları, çevre hukuku, kentsel ve bölgesel kalkınma ile ilgili anlaşmazlıklar konusunda yargı yetkisine sahiptir. Fransa'daki en yüksek idari yargı organı olan Conseil d'État, vatandaşlar ve kamu makamları arasındaki ilişkiyi sürdürmek için çok önemlidir. Sadece bir idari yargı hakimi, merkezi yönetim veya yetki devirlerini kullanan kurumlar gibi yürütme yetkilerini kullanan makamların verdiği kararları bozabilir veya yeniden düzenleyebilir.⁵²

Conseil d'État, yarışmalı sınav veya harici atama ile yaklaşık 300 üyeye sahiptir. Her yıl, Ulusal Yönetim Okulu'nun (ENA) üst düzey mezunlarına beş denetçi pozisyonu verilir.⁵³ Conseil d'État'da 10 dairede bir başkan ve 10 üye bulunmaktadır. Dosyaların durumuna göre heyette bulunan üye sayısı değişmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde olduğu gibi dosyanın önemine göre 3, 5, 7 hâkimden oluşan heyet yapıları yer almaktadır (Akbaba, 2014: 452).

Danıştay, vergisel ihtilaflardan da önce idari ihtilafları gideren son karar merciidir. Hem idari hem yargısal görevleri olan Danıştay'a idare mahkemesinin her türlü kararı için başvurulması mümkündür (Mutluer, 1975: 32). İdare mahkemesinin kararının tebliğinden itibaren karar, Danıştay'a 15 gün içerisinde temyiz edilebilir (Code de Justice Administrative, m.523/1). Sıralayacak olursak yargısal görevleri şunlardır (Kuyumcu, 1962: 17-18):

⁵² <http://english.conseil-etat.fr/Judging> (Erişim tarihi: 15.07.2018).

⁵³ <http://english.conseil-etat.fr/The-members> (Erişim tarihi: 15.07.2018).

- Çeşitli idari otoritelerin kararlarına karşı açılan iptal davalarında son sözü söyler.
- İlk derece mahkemeleri olarak görev yapan idare mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf mercii başvurulabilir.
- Ayrıca, idari yargının kararlarına karşı temyiz mercidir.

3.1.5. Vergi Davalarında Dava Açma Süreleri

Dava açma sürelerinden vergi davalarında görevli mahkemeler bölümünde her bir mahkeme incelenirken söz edilmiştir. Bu noktada tekrar değinecek olursak vergi uyuşmazlıklarında dava yoluna başvurmadan öncelikle idareye başvurulur. Başvurular verginin kesinleştiği takvim yılını takip eden yılın 1 Nisanına kadar yapılmalıdır. İdare söz konusu başvuruyla ilgili kararını 6 ay içinde vermek durumundadır. İdarenin kararından memnun olmayan mükellef 30 gün içinde vergi mahkemelerinde karara karşı dava açabilir (Kuyumcu, 1962: 23).

3.2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Yargı Sistemi

Amerika Birleşik Devletleri’nin vergi yargı sistemi üzerine detaylı bir inceleme yapmadan şunu belirtmek gerekir ki, Amerikan’ın federal ve eyalet yapılanmasında, idari organ, kurum ve kuruluşların işlem ve eylemlerinden doğan uyuşmazlıkları çözmek amacıyla örgütlenilmiş ayrı bir idari yargı sistemi bulunmamaktadır. Eyalet ve federal genel mahkemeleri tarafından yerine getirilen bu yargı hizmetinde görevli yargı kolu ise, idari işlem veya eylemi gerçekleştiren kurumun federal veya eyalet organı olmasına göre belirlenmektedir (Balo, 2012: 999).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Vergi Mahkemesi (The United States TaxCourt), ABD Anayasası’nın 1. maddesi uyarınca Kongre tarafından kurulmuş federal bir mahkemedir. 1924 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’na göre vergi uyuşmazlıklarının çözümü için ilk derece mahkemesi olarak ABD Vergi Temyiz Kurulu (U.S. Board of Tax Appeals) oluşturulmuştur. Bu Kurulun üyeleri yargıç statüsünde değillerdi. Diğer bir ifadeyle bu kurum, ABD yürütme erki içerisinde bağımsız bir üst kurul şeklinde işlev görüyordu. ABD Vergi Mahkemesi, başlangıçta 1924 tarihli Gelir Yasası tarafından ABD Vergi Temyiz Kurulu olarak adlandırıldı. 1969 tarihli Vergi Reform Yasası ile adı “ABD Vergi Mahkemesine” dönüşmüştür (United States Tax Court; US Legal).

ABD Vergi Mahkemesinin başlıca özellikleri şunlardır⁵⁴:

- Yargı yetkisi federal gelir, ölüm ve diğer vergileri içeren davalarla sınırlıdır.
- Bir idare mahkemesidir.
- Vergi mükellefleri ve İç Gelir İdaresi (IRS) arasındaki anlaşmazlıkları ele alır.
- Jüri yargılaması yoktur.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan yasal bir bildirim alınmasından itibaren 90 günlük süre içinde dilekçe verilmelidir.
- Daireye karşı herhangi bir para ödemesi yapılmadan başvuru mahkemedir.

Amerika'da vergiler hem eyaletler tarafından hem de federal yönetim tarafından tahsil edilir. Vergi ödeme gücünü temsil eden üç ekonomik unsur olan gelir, servet ve harcama farklı otoriteler tarafından tahsil edilir. Federal yönetim esas gelir kaynağı olan geliri vergilendirirken, eyalet yönetimleri gelir ve harcamayı, mahalli idareler ise servet ve yararlanmayı vergilendirir. Ancak eyaletlerin vergilendirme yetkisi Anayasa ile kısıtlanmıştır (Öner, 2005: 93):

- Dış ticaret, merkezi yönetim tarafından düzenlenir. Bu bakımdan gümrük vergilerini sadece federal yönetim tahsil edebilir.
- Eyaletlerin vergilendirme yetkisi sadece eyalet sınırları içinde geçerlidir.
- Eyaletler arasında gerçekleşen ticarete karışamazlar. ABD, serbest ticaret bölgesi olarak tanımlanır.
- Vergilendirmeyi, ırk veya milliyet ayırımına dayandıramazlar.

3.2.1. Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları

Belirli düzeydeki vergi uyuşmazlığı, hukukun üstünlüğüne dayanan bir vergilendirme sisteminin normal bir parçasıdır. Anlaşmazlıkların hacmini, tartışmaya konu olan değerlendirmelerin sayısını veya yüzdesini istatistiklere dayanarak aşırı olup olmadığını belirlemek imkansızdır. Birçok faktör, uyuşmazlıkların hacmini etkileyebilir. Karmaşık veya belirsiz vergi kanunları daha fazla anlaşmazlıklara yol açabilir. Kültürel tutumlar, vergi mükelleflerinin idari bulgulara itiraz etme derecesini etkileyebilir. Buna göre, vergi uyuşmazlıklarının hacmini belirlemede herhangi bir ölçüt olmasa da anlaşmazlıklar

⁵⁴ <https://system.uslegal.com/other-federal-courts/us-tax-court/> (Erişim Tarihi: 25.04.2018).

seviyesinin çok yüksek olduğu durumları belirlemek oldukça kolay olabilir. Bu, anlaşmazlıkları çözmek için gereken süreden, vakaların artan bir birikiminden ve önemli miktarda ödenmemiş borç miktarından ortaya çıkabilir (Thuronyi ve Espejo, 2013:4).

3.2.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollardan Çözümü

Vergi hukuku alanında uyuşmazlıkların yargı aşamasına taşınmadan idari aşamada çözümü için getirilmiş alternatif çözüm yolları uzlaşma, arabuluculuk ve müzakeredir. 2015 tarihinde İç Gelir İdaresi tarafından kaldırılmadan önce kullanılan bir yol da tahkimdi (Aksüt, 2017: 62-63).

Alternatif çözüm yollarından diğerlerine başvurmadan önce müzakere talebinde bulunmak zorunludur. IRS tarafından görevlendirilen bir kimse tarafların durumlarını da göz önüne alarak bir anlaşma teklifinde bulunur (Erdem, 2012: 224).

Vergi mükellefi, bir gözlem veya denetim esnasında IRS bulgularının herhangi birine veya tümüne katılmadığında, müfettiş ile bir toplantı veya telefon konferansı talep edebilir. Vergi mükellefinin hala kabul etmemesi halinde IRS'nin İtiraz Bürosuna başvurabilir. Bu itiraz, davaya yeni bir bakış getirecek ve davadaki tehlikeleri göz önünde bulundurarak, çoğu ihtilaf adil ve tarafsız bir şekilde çözebilecektir (Thuronyi ve Espejo, 2013:59-60).

Protesto, belirtilen süre içerisinde vergi mükellefine posta ile gönderilmelidir. Bir vergi döneminde cezalar dahil toplam tutar 25.000 dolardan fazla değilse, vergi mükellefi resmi bir yazılı itirazda bulunmak yerine küçük bir dava talebinde bulunabilir. (Thuronyi ve Espejo, 2013: 60).

İtiraz Bürosu (The Appeals Office), IRS'den ayrı ve bağımsız yönetsel düzeydedir. İtiraz Bürosu personeli ile yapılan konferanslar yazışma, telefon ya da kişisel bir konferansta gayri resmi olarak yapılır. Çoğu ihtilaf bu aşamada çözülür. Bağımsız bir temyiz sürecini sağlamak için, İtiraz Bürosu personeli ve IRS personeli arasındaki iletişim yasaklanmıştır. (Thuronyi ve Espejo, 2013: 60).

Vergi mükellefi, IRS İtiraz Bürosuna başvurmazsa, vergi mükellefine genel bir kural olarak ihbar tarihinden itibaren 90 gün içinde Vergi Mahkemesine gitmesine izin veren resmi bir ödeme ihbarı gönderilir. Vergi mükellefinin bu süre içinde Vergi Mahkemesine bir dilekçe

vermemesi halinde, IRS vergi mükellefi için öne sürülen borcu değerlendirecek ve bu değerlendirme artık Vergi Mahkemesinde dava konusu edilemeyecektir. (Thuronyi ve Espejo, 2013: 60).

3.2.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözüm Yolları

Vergi mükellefi ve İtiraz Bürosu itiraz görüşmesinden sonra bazı konular veya bir kısmı üzerinde mutabık kalmazsa veya vergi mükellefi itiraz kısmını atlarsa, vergi mükellefleri U.S. Tax Court, U.S. Court of Federal Claims veya U.S. District Court’a başvurabilir. Bu mahkemeler bağımsız yargı organlarıdır ve IRS ile hiçbir bağlantısı yoktur (Thuronyi ve Espejo, 2013:60-61).

Vergi mahkemesinde dava, bir dilekçenin verilmesi ile başlatılır. Dilekçe, izin verilen süre içerisinde dosyalanmalıdır. Mahkeme, yasa tarafından belirlenen dosyalama süresini uzatamaz. Mükellef bu işlem için 60 dolarlık bir ücret öder. Dilekçe verildikten sonra, söz konusu verginin ödenmesi davaya karar verilinceye kadar ertelenir.⁵⁵

Vergi mükellefleri, 50.000 ABD Doları veya daha azını içeren belirli vergi ihtilaflarında, “küçük vergi davası (small tax case)” prosedürü kapsamında yürütülmesini seçebilirler. Küçük vergi davalarında basit yargılama usulü izlenmektedir. Burada görülen vakıalar genellikle daha az resmi işlemle ve daha hızlı bir şekilde sonuçlanmaktadır. Ancak, küçük vergi dava prosedürleri uyarınca girilen kararlar açık değildir.⁵⁶

Davalar, dava açıldıktan sonra mümkün olan en kısa zamanda (ilk giren ilk çıkar esasa göre) bir takvime bağlanır. Taraflar mahkeme tarafından tarih, zaman ve duruşma yeri hakkında bilgilendirilir. Duruşma jürisi olmaksızın bir yargıçtan önce yapılır ve vergi mükelleflerinin arzu ettikleri takdirde kendilerini temsil etmelerine izin verilir. Vergi mükellefleri, baroya kabul edilen hukukçu tarafından temsil edilebilir. Çoğu dava, dava olmaksızın karşılıklı anlaşma ile çözülür. Ancak, bir yargılamanın yürütülmesi halinde yargılamanın bulgularını ortaya koyan hakim tarafından bir rapor düzenlenir ve karar verilir. Dava, kararın verilmesiyle hakimin görüşüne göre kapatılır.⁵⁷

⁵⁵ <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 16.12.2018)

⁵⁶ <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 16.12.2018)

⁵⁷ <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 16.12.2018)

3.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Yargılamasına Hakim Olan Prensipler

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi yargılamasında uygulanan prensipler belirli başlıklar altında ele alınacaktır.

3.2.2.1. Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesi, dava açıldıktan sonra uygulama alanı olan öncesinde hakimnin kendisinin hareket edemeyeceğini ifade eden bir ilkedir. Amerika vergi yargılamasında da bu prensip geçerlidir.

Mahkeme, davada aktif bir rol oynar. İlgili gerçekleri araştırmak ve gerekli olduğu ölçüde kanıt toplamak zorundadır. Gerçekler, ilgili durumlarda yabancı yasal hükümleri içerir. Tarafların dinlenilme hakkı vardır. Mahkeme, bazı konularda taraflardan görüşlerini açıklamalarını isteyebilir. Ayrıca taraflarca atıfta bulunulmayan hususlar da ele alabilir, ancak itiraz edilen fiil daha fazla ağırlaştırılmaz. Kara verilirken gerçekler genellikle ayrıntılı olarak sunulmakta ve yasal yönler ayrıntılı olarak tartışılmaktadır (Krabbe, 2008: 5-6).

3.2.2.2. Yeni Vakıa ve Deliller

Kolombiya dahil tüm Amerika Birleşik Devletleri'nde Federal Hukuk Usulü Kanunu ve Federal mahkemelerde genel olarak geçerli olan delil kuralları uygulanmaktadır. Sadece bir tarafın amacına uygun açılmış veya idari masrafların talebine dayalı olan deliller, davanın görülmesi sırasında ele alınmaz. Sadece tek taraflı beyanlar veya ifadeler ve kabul edilmeyen iddialar delil teşkil etmez (Rules of Practice and Procedure, m. 143/a).

Bir tanığın ifadesi genellikle mahkeme veya bu kurallar tarafından aksi belirtilmediği sürece halka açık bir mahkemede alınmalıdır. Zorlayıcı şartlar söz konusu olduğunda güvenlik tedbirleri altında mahkemenin başka bir yere taşınmasıyla tanık ifadesi alınabilir (Rules of Practice and Procedure, m. 143/b-c).

İspat yükü, kanun tarafından aksi belirtilmedikçe veya mahkeme tarafından belirlenenler dışında, dilekçe veren tarafa aittir. Herhangi bir yeni meseleyle ilgili olarak,

eksiklikler ve savunmalar, muhatap tarafından yapılmalıdır (Rules of Practice and Procedure, m. 1432/a-1).

3.2.2.3. Kanun Yollarına Başvuru Süresi

Mükellefler, Vergi Mahkemesinin karar tebligatını aldıktan sonra 90 gün içerisinde İstinaf Mahkemesine başvurabilmekte ya da 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesinin kararının gözden geçirilmesi için talepte bulunabilmektedirler. (United States Tax Court; US Legal).

Amerika Birleşik Devletleri'nde kanuni yollardan biri olan temyize başvuru hakkı, vergi mahkemesinin kararını verdiği tarihten itibaren 90 gün içinde, gerekli dosyalama ücretinin Vergi Mahkemesi'ne sunulması suretiyle elde edilir. Bir tarafın temyiz başvurusunun zamanında bildirilmesi halinde, diğer taraflardan herhangi biri, mahkemenin kararının bildirilmesinden sonraki 120 gün içinde itirazda bulunabilir (Rules of Practice and Procedure, m. 190/a).

3.2.2.4. Tarafların Davadan Çekilmesi

Vergi uyuşmazlığında ilgili taraflardan herhangi biri dilekçede tanımlanmadıysa, mahkeme katılacak ortağın kimliğini belirlemek suretiyle gerekli atama işlemleri yapar (Rules of Practice and Procedure, m. 250/a).

İhbar ve duyuru yaptıktan sonra mahkeme, vergi uyuşmazlığında bir ortağı davadan çıkartabilir. Mahkeme tarafından çıkartılır veya mahkeme tarafından çıkartılmaktan başka bir sebeple ortağın varlığı feshedilirse, mahkemenin yönlendireceği süre zarfında yeni bir ortak tayin edilmezse mahkeme başka birini ortak olarak atayabilir (Rules of Practice and Procedure, m. 250/b). Buna göre davadan çekilme kişinin isteğiyle veya davaya devam ederken taraflardan birinin ortaya çıkan yetersizliği sonucu çekilme meydana gelebilir.

3.2.2.5. Davaya Müdahale

Genel olarak davaya müdahil olabilme için görevli mahkemeye dilekçeyi veren ve gerekli şartları sağlayan gereklerini yerine getiren her kişi vakaya taraf olarak müdahale edilir. Vergi meselelerinde davaya katılmak isteyen ilgili, mahkemeye müdahale için kararını bildiren bir dilekçe gönderir. Bu ihbar ile müdahale edenin vergi meselesi ortağı olduğunu görevli, beyanın verildiği tarihten itibaren 90 gün içinde dosyalandığını belirtir. Mahkeme,

yeterli bir neden gösterilmesi üzerine, mahkemeye katılmak isteyen daha uzun süre verebilir. Vergisel uyuşmazlıklarda kanunda yer alan tanımlamalara uygun her kişi davaya katılabilme hakkına sahiptir.⁵⁸

3.2.2.6. Temsil

Vergi mükellefleri, İç Gelir İdaresi ve vergi mahkemelerinde kendilerini temsil etme hakkına sahiptir. Bu kimse bir avukat, mali müşavir veya İç Gelir İdaresinde kayıtlı bir çalışan olabilir. Gelirinizin belli bir seviyenin altında olması halinde, düşük gelirli vergi mükellefi servisinden, İç Gelir İdaresi uzlaşmasında veya federal mahkemede görülecek vergi ihtilafında sizi temsil etmesini isteyebilirsiniz. Hizmetler ücretsiz veya minimum ücrete tabidir.⁵⁹

Avukat tayini henüz duyurulmamış başlamamış bir davadan önce yapılabileceği gibi sonrasında dilekçenin doldurulması suretiyle de yapılabilir. Mahkemeden önce yapılan avukat tayininde mahkemeye başvuru avukat tarafından yapıldığında onun mail adresi ve baroya kayıtlı numarası istenmektedir. Dava sırasında başka herhangi bir işleme gerek kalmadan tarafın temsilcisi sayılmaktadır. Mahkeme nezdinde davaya kabul edilmeyen bir avukat tarafından başvurulacak uyuşmazlıklarda, avukatın kabulüne kadar işlem yürürlüğe girmeyecektir. Ancak, avukat mahkeme tarafından izin verilen süre zarfında beklemedeki bir davada avukat olarak kabul edilebilir (Rules of Practice and Procedure, m. 24/a-1,2,4).

3.2.2.7. Hukuki Dinlenilme Hakkı

Yeni vaka ve deliller kısmında bahsedildiği gibi Amerikan vergi mahkemelerinde davada tanık ifadelerini dinlenme mevcuttur. Tanık ifadeleri şeffaflık açısından kamuya açık bir mahkemede dinlenir (Rules of Practice and Procedure, m. 143/b-c). Bununla birlikte diğer ülkelerden farklı olarak uzman tanıklık müessesesi bulunmaktadır. Mahkemenin zamanında talep etmesi halinde uzman tanık, mahkemeye ve karşı tarafa sunmak üzere yazılı bir rapor hazırlar. Bu kişiler davada uzman olarak tanıklık sağlamak için özel olarak istihdam edilir veya bir tarafın çalışanı olarak görevleri düzenli olarak şahsi tanıklık vermekle görevlidir. Rapor, mahkeme tarafından tanığın uzman olmadığını belirtmediği sürece, uzman tanığın doğrudan ifadesi olarak delil olarak kabul edilir. Rapora ilişkin diğer doğrudan ifade,

⁵⁸ <https://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf> (Erişim Tarihi: 12.12.2018).

⁵⁹ <https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-9-the-right-to-retain-representation-1> (Erişim Tarihi: 16.11.2018).

rapordaki hususları açıklığa kavuşturmak veya vurgulamak, raporun hazırlanmasından sonra ortaya çıkan hususları veya başka bir şekilde Mahkemenin takdirine bağlı olarak verilebilir. Dava tarihinin belli olmasından sonra davanın başlamasına en geç 30 gün kala uzman tanık raporları mahkemeye sunulmalıdır. (Rules of Practice and Procedure, m. 143/g).

3.2.2.8. Mükellefin Bilgilendirilmesi

Vergi mükellefleri, vergi kanunlarına uymak için ne yapmaları gerektiğini bilme hakkına sahiptir. Tüm vergi formları, talimatlar, yayınlar, bildirimler ve yazışmalarda yasaların açıklanmasını isteme hakları vardır. Vergi hesaplarıyla ilgili İç Gelir İdaresi kararlarından haberdar olma ve sonuçlarla ilgili net açıklamalar alma hakları vardır. Aynı şekilde vergi mahkemesinden çıkan kararlar mükellefe tebliğ edilmelidir.⁶⁰

3.2.3. Vergi Davasının Kapsamı

Vergi mükellefinin gelir, hediye veya emlak vergisini eksik bildirdiğine dair bir ihbar bildiriminde bulunulması veya belirli kişi ve kuruluşların özel tüketim vergileri ile kazanç vergisi konularındaki davalara vergi mahkemeleri tarafından bakılır. Mahkemede başlatılan bir davada bir borç ihbarı bildirimi yapılması üzerine dava dosyasına eklenerek devam edilir (Rules of Practice and Procedure, m. 13/a).

3.2.4. Vergi Davalarında Görevli Mahkemeler

Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemesinin görevi, vergi mükellefleri ile İç Gelir İdaresi arasındaki uyuşmazlıkları çabucak çözmek ve her bir davanın esasını dikkatlice değerlendirerek ve İç Gelir Kodu (Internal Revenue Code)'nun standart bir şekilde yorumlanmasını sağlayacak bir ulusal forum sağlamaktır. Mahkeme, çoğu kendi kendini temsil eden vergi mükelleflerine uygun bir yargılama yeri sağlayarak ve nispeten küçük meblağlarla uyuşmazlıkları çözmeyi amaçlamaktadır. Vergi Mahkemesi, on dokuz üyeden oluşmaktadır ve tüm yargıçların vergi yasalarında uzmanlığı vardır. Mahkeme mekan olarak Washington DC'de bulunmasına rağmen, yargıçlar ülke çapında çeşitli şehirlerde duruşmalar yapmak üzere seyahat ederler.⁶¹

⁶⁰ <https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-1-the-right-to-be-informed-0> (Erişim Tarihi: 16.11.2018).

⁶¹ <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 16.12.2018).

Vergilendirme federal yönetim ve eyalet yönetimleri bakımlarından farklılık gösterdiği için mükellefin yargıya başvurmasında da bu ayrılık devam etmektedir. Tax Court, vergilendirme konusunda uzman kadroya sahiptir. U.S District Court vergilendirme konusunda uzman değildir. U.S Courts of Federal Claims vergi konusunda oldukça uzman iken; temyiz mahkemeleri ve Yüksek Mahkeme genel mahkemelerdir.

3.2.4.1. Federal Vergi Mahkemesi (U.S Tax Court)

IRS ile uyuşmazlık, ek gelir vergisi, emlak vergisi, hediye vergisi, belirli tüketim vergileri veya öne sürülen bu yükümlülüklerle ilişkin cezalar hakkında ise, vergi mükellefi vergi mahkemesine gidebilir. Vergi işlem bitene kadar tahsil edilmez. Bazı istihdam vergi sorunlarıyla ilgili olanlar gibi diğer vergi ihtilafları Vergi Mahkemesi tarafından bakılmamaktadır.

Federal Vergi Mahkemesi 1923 yılında kurulan 19 yargıçtan oluşan bir mahkemedir. Vergi kanunları bakımından uzman olan yargıçlar başkan tarafından atanırlar. Vergi mahkemesi Washington'da bulunmakla birlikte belirlenmiş farklı şehirlerde yargılama yapmak için seyahat ederler. Yargılamalarda tek yargıç bulunur ve jüri savunması yoktur. Mükellefin dava açmaktaki avantajı vergiyi davadan daha önce ödemek zorunda olmamasıdır (United States Tax Court; US Legal, Öner, 2005: 123). Salt tahsilatı geciktirmek maksadıyla dava açan mükellefe 25.000 dolara kadar cezaya hükmedilebilir (Internal Revenue Code, md. 6673).

Mükellef, Federal Vergi Mahkemesine İç Gelir İdaresi (IRS)'nin ilave vergi talebini postaladığı tarihten itibaren 90 gün içinde başvurabilir. 50.000 doların altındaki uyuşmazlıklar için basit yargılama usulü uygulanır. Basit yargılamada temyiz hakkı yoktur. Verilen kararlar kesindir. Mükellef kaybettiğinde hem vergiyi hem de o güne kadar işlemiş olan faizleri ödemek zorundadır (Öner, 2005: 123).

Bir dilekçe ile izin verilen süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılır. Dilekçelerin verilme süreleri mahkeme tarafından uzatılamaz. Dilekçe verildikten sonra 60 dolarlık bir ücret ödenmelidir. Davada karar verilinceye kadar verginin ödenmesi ertelenir. 50.000 dolar ve altındaki küçük vergi davalar genellikle daha az resmi ve daha hızlıdır. Dava açıldıktan sonra mümkün olan en kısa zamanda "ilk giren ilk çıkan" esasına göre takvimlendirilir. Mahkeme tarafından tarih, saat ve duruşma yeri mükelleflere bildirilir.

Duruşma jürisi olmaksızın bir yargıçla yapılır ve vergi mükelleflerinin arzu ettikleri takdirde kendilerini temsil etmelerine izin verilir.⁶²

3.2.4.2. Federal Bölge Mahkemesi (U.S District Court)

Ülkenin 94 bölge veya ilk derece mahkemelerine ABD Bölge Mahkemeleri denir. Mükellef dilerse vergi mahkemesi yerine genel yetkili federal bir mahkeme olan Federal Bölge Mahkemesine başvurabilir (Öner, 2005:124).

Dava mahkemeleri davayı yürüten bölge yargıcını ve kararı veren jüriyi içerir. Sulh yargıçları, duruşma için davaları hazırlarken bölge yargıçlarına yardımcı olurlar. Ayrıca duruşmaları da yönetebilirler. Her eyalette ve Columbia Bölgesi'nde en az bir bölge mahkemesi vardır. Her bölgede bölge mahkemesinin bir birimi olarak bir iflas mahkemesi vardır. Amerika Birleşik Devletleri'nin dört bölgesi, iflas davaları dahil olmak üzere federal davaları duyuran ABD bölge mahkemelerine sahiptir: Porto Riko, Virgin Adaları, Guam ve Kuzey Mariana Adaları. Ayrıca iki özel mahkeme vardır. Uluslararası Ticaret Mahkemesi, uluslararası ticaret ve gümrük yasalarını içeren davalara hitap etmektedir. ABD Federal İddia Mahkemesi (U.S Courts of Federal Claims), ABD hükümetine karşı para tazminat talepleriyle ilgilenmektedir.⁶³

Federal Genel Mahkemeye başvurabilmek için mükellef öncelikle tüm vergiyi ödemeli ve daha sonra İç Gelir İdaresi'nden iade talebinde bulunmalıdır. Talep üzerine İç Gelir İdaresi'nin cevap vermesi için gereken süre 6 aydır. Talep reddedilirse veya bu süre zarfında herhangi bir cevap verilmezse dava açılabilir (Internal Revenue Code, sec. 7402).

3.2.4.3. Amerikan Federal İddia Mahkemesi (U.S Courts of Federal Claims)

U.S Courts of Federal Claims, 1 Ekim 1982'de Kongre kararı ile kurulan ve herhangi bir şubesinin, biriminin veya acentesinin davalı olduğu davaları yürütmek üzere kurulan mahkemedir. Mahkeme ABD Anayasası, federal yasalar, yürütme yönetmelikleri doğrultusunda veya hükümetle açık veya zımni sözleşmeye dayanarak hükümet aleyhine

⁶² <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 28.04.2018).

⁶³ <http://www.uscourts.gov/about-federal-courts/court-role-and-structure> (Erişim Tarihi: 29.04.2018).

yapılan para talepleri konusunda yargı yetkisine sahiptir. Mahkemeye, 1982'de yargılama yetkisi verildi ama aynı anda yürürlükten kaldırıldı. Günümüzdeki ismi 1992 yılında verildi.⁶⁴

Mahkemede 15 yıl için Başkan tarafından aday gösterilen ve Senato tarafından onaylanan yargıçlar yer almaktadır. Mahkemenin yargı yetkisi tüm ülke çapında geçerlidir. Mahkeme önüne gelen davaların 1/3'ü vergi idaresine ilişkin taleplerdir (Öner, 2005: 124).

İddia mahkemesinin en büyük avantajı, vergi mahkemesi ve bölge mahkemeleri gibi aynı emirleri yerine getirmek zorunda olmamasıdır. Burada vergi önceden İç Gelir İdaresi'ne ödenmelidir. Diğer yargısal yollar elverişsizse bu mahkemeye başvurulabilir. İddialar dinlenmeden önce bir gerçeği araştırma duruşması yapılır. Dava tarafları en uygun yerde dinlenilir. Bulgular ve tavsiye kararlar dosyalanarak taraflara iletilir. Mükellef veya İç Gelir İdaresi karardan hoşnut olmazsa dava Washington'daki mahkeme heyetinin önüne gelir. Buradaki en büyük dezavantaj davaların büyük yargılama giderleridir (Schnepper, 2003: 608)

Amerika Birleşik Devletleri, coğrafi olarak her biri kendi temyiz mahkemesine sahip 12 yargı dairesine bölünmüştür. Hem vergi mahkemesinden hem de ABD bölge mahkemelerinden gelen itirazlar, bölgesine göre 12 istinaf mahkemesinden birine gider. Ancak, verilen karara vergi mahkemesi ve bölge mahkemeleri uymak zorunda değildir. İstinaf mahkemelerinden yapılan itirazlar doğrudan Yüksek Mahkemeye (Supreme Court) gider. Ayrıca, Amerikan Federal İddia Mahkemesi'nde mükellef kaybederse, itirazını ilk olarak Federal Circuit Court of Appeals'e yapabilir. Daha sonra da temyiz başvurusunu kabul edebilecek veya kabul etmeyecek olan Yüksek Mahkeme'ye gidilebilir. Yüksek Mahkeme temyiz başvurusundan çok azını kabul etmektedir. Genellikle iki istinaf mahkemesinden aynı konuda farklı kararlar çıkmışsa bu konuda yapılan temyiz başvurularını görüşmektedir (Schnepper, 2003: 608-609).

3.2.5. Vergi Mahkemelerinde Dava Açma Süresi

ABD Federal Bölge Mahkemesine gitmek için, önce vergi borcunuzu ödemeniz ve ardından İç Gelir İdaresi'nden geri ödeme talebinde bulunmanız gerekir. İç Gelir Servisi'nde talebinizle ilgili olarak vereceği karar süresi 6 ay olmasına rağmen, başvuruyu derhal

⁶⁴ <https://www.britannica.com/topic/United-States-Court-of-Federal-Claims> (Erişim Tarihi: 29.04.2018).

reddetme olasılığı vardır. Talep reddedilirse bölge mahkemesinde para iadesi için dava açabilirsiniz (Schnepfer, 2003: 604).

Mükellefler, ABD Gelir İdaresi'nden tebligatı aldıktan sonra 90 gün içerisinde Vergi Mahkemesine dava açmak zorundadırlar (United States Tax Court; US Legal).

3.3. Almanya'da Vergi Yargısı Sistemi

Alman vergi yargısı diğer ülkelerin vergi yargısından bambaşka özellikler taşımaktadır. Bu ülkede, vergisel uyuşmazlıklar iki dereceden oluşan bağımsız bir yargı kolu tarafından çözümlenmektedir. Bu yargı kolunun ilk derecesini Mali Mahkemeler (Finanzgerichte), ikinci derecesini de vergi Yargıtay'ı olarak görev yapan Federal Mali Mahkeme (Bundesfinanzhof) oluşturmaktadır. Aynı zamanda Almanya yargı birliğine sahiptir. Genel vergiler için geçerli olan kurallar gümrük ve tüketim vergileri için de geçerlidir. Söz konusu vergilerden doğan uyuşmazlıklar Mali Mahkemelerde ve Federal Mali Mahkemelerde diğer tüm uyuşmazlıklar gibi çözüme kavuşur (Mutluer, 1975: 25).

3.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Almanya'da vergi uyuşmazlıkları öncelikle barışçıl yollarla çözülmeye çalışılır. Vergi idaresi ile mükellef ile gayri resmi olarak yapılan görüşmeler yapılabilir. Bu aşamada çözülemeyen uyuşmazlıklar için dava açma yoluna gidilir (Thuronyi ve Espejo, 2013: 49).

3.3.1.1. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü

Mükellefler vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözülebilmesi için itiraz ve düzeltme olmak üzere iki yola başvurabilir. Diğer mali ve idari işlemlerde şikayet hakkı (beschwerde) bulunmaktadır. Mükellef ilk olarak kararı veren idari makama 1 ay içerisinde itiraz eder. İdare ile sorunların çözümünde idareye geniş yetkiler tanınmıştır. İdare matrahta indirimle gidebileceği gibi birtakım gelir unsurlarını göz ardı ederek matrahı yeniden belirleyebilir. Ayrıca, tahsil işlemini yapacak olan vergi dairesine hem verginin aslında hem de cezasında indirim yapma yetkisi tanınmıştır. Vergi dairesi bu yetkisini mükellefin durumuna göre borcun tamamını kaldırma şeklinde kullanabilmektedir. Alman Vergi Hukuku'nda ayrıca düzeltme kurumu kaldırma, geri alma, iptal ve değiştirme işlemleri yapılmaktadır. Vergi tarhına ilişkin kaldırma söz konusu olabilirken; idari işlemin hukuka aykırılığı nedeniyle

kısmen geri alma kısmen de iptali mümkündür. Ayrıca açık yanlışların ve hukuki hataların bulunması halinde düzeltme de yapılabilir.⁶⁵

İtiraz görüşmelerinde idare ile vergi mükellefi konuyu açıkça tartışarak sorunu gayri resmi bir şekilde çözmeye çalışmaktadır. Çoğu itiraz (idareye bağlı olarak %60-90 civarında) bu tartışmanın sonucu olarak bertaraf edilmektedir.⁶⁶ Buradan çıkabilecek sonuçlardan biri vergi mükellefinin haksız olması; diğeri itirazın kabul edilmesi bir diğeri ise belirsizlik içinde dahi olsa her iki tarafın da kabul edebileceği bir çözüme ulaşmaktır. Son iki durumda, idare vergi mükellefi tarafından artık itiraz edilmeyen yeni bir değerlendirme yapar. Uyuşmazlık bu yolla çözülemediğinde, itiraz doğrudan vergi dairesindeki diğer bölümlerle aynı hiyerarşik seviyede olan, işlemleri bağımsız olarak yürüten ve tek işlevi itirazları incelemek olan temyiz bölümüne (die Rechtsbehelfsstelle) gönderilir (Thuronyi ve Espejo, 2013: 49).

Şahsen veya telefonla iletişim halinde olarak kısmen mükellefin hakkını tanımak, kısmen haklı olmadığına mükellefi ikna etmek, kısmen de aralarında bir çözüm bulmak amacıyla yapılan gayri resmi ve hızlı işleyen bir yoldur. Vergi mükellefi memnun olmazsa ve mahkemeye gitmeye istekli ise, 1 ay içinde mahkemeye gitmesine izin verilen resmi, gerekçeli bir karar verilir. Mahkeme nezdinde bir dava, ancak vergi mükellefinin mahkeme dışındaki itiraz işlemlerini tüketmiş olması şartıyla açılabilir. Bununla birlikte, kamu yetkilisi itirazı kabul ederse veya gelir otoritesi, makul bir süre içinde itiraza cevap vermezse mükellef bir sebep sunmadan doğrudan dava açabilir (Thuronyi ve Espejo, 2013: 49).

3.3.1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Yollardan Çözümü

Almanya Federal Cumhuriyeti'nin yargı sistemi, birbirinden ayrı hareket eden, kendi hiyerarşisine sahip 5 koldan oluşur (Krabbe, 2008: 1):

- Medeni hukuk mahkemeleri (iş kanunu dışında) ve ceza hukuku,
- İş hukuku için iş mahkemeleri,
- Vergi ve gümrük vergileri için maliye mahkemeleri,
- Sosyal güvenlik yasası için sosyal mahkemeler,
- Kamu hukuku için idari mahkemeler (vergi hukuku ve sosyal güvenlik dışında)

⁶⁵ <http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/alman-vergi-yargisi> (Erişim Tarihi: 01.04.2018).

⁶⁶ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2012/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-einspruchsbearbeitung-in-finanzaemtern.html?_act=renderPdf&_iDocId=283580 (Erişim Tarihi: 13.05.2018).

3.3.2. Alman Vergi Yargı Sistemine Hakim Olan Prensipler

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının yargısal usulle çözümünde izlenen prensipler belirli başlıklar altında ele alınacaktır.

3.3.2.1. Re’sen Hareket İlkesi

Re’sen hareket ilkesi, idari yargı hakimi bakmakta olduğu davada her türlü vakıa ve delili kendisi araştırarak dava konusu olayın çömesini ifade etmektedir (Üstün, 2014: 878). Alman İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda (VwGO) tarafların mahkemenin yapacağı araştırmada işbirliği yapma yükümlülüğü getirilmiştir. (Verwaltungsgerichtsordnung, m. 86). Yetkili makamlar istenildiğinde bilgi ve belgeleri elektronik ortamda saklanan belgeler ile birlikte mahkemeye sunmalıdır. İdari makamlar yine aynı maddede belirtilen sebeplerden birinin varlığı halinde talep edilen bilgi ve belgeleri idareye sunmaktan kaçınabilir ancak bu karar yargısal denetime tabi olur (Verwaltungsgerichtsordnung, m.99/1-2).

Re’sen hareket usulüne göre, karar mercileri kendilerine intikal eden vergisel uyuşmazlıklara bakarken kendiliğinden inceleyerek karar almaya yetkilidirler. Vergi mahkemeleri re’sen hareket etme prensibine göre ön mercii kanuna aykırı bulduğu durumları bozarak geri göndermez, kendisi bizzat yeniden inceleyerek karar verir. Vergi mahkemesi ön mercii olan vergi dairesinin kararlarını masraftan ve zamandan tasarruf gibi nedenlerle bozabilir. Ancak, esasa ve usule ilişkin noksanlıkları tamamlamak vergi mahkemesinin üzerine düşer. Federal Mali Mahkeme, kanun yollarının bir halkasını oluşturduğundan lüzum gördüğü hallerde matrahı ve vergiyi re’sen tespit edebilmektedir (Alaybek, 1956: 36-37).

3.3.2.2. Yeni Vakıa ve Deliller

Bir uyuşmazlık durumunda itiraz merciiine veya vergi mahkemesine başvurulduğu zaman idare, ihtilaflı mükellefiyet üzerinde başkaca bir tasarrufta bulunamaz. Bir diğer deyişle, evvelce tarh edilmiş vergiyi düzeltemez veya değiştiremez. Uyuşmazlık yargıya intikal ettiğinde artık mükellefin borçlanacağı son vergi miktarını belirlemek itiraz merciiine veya mahkemeye düşmektedir. Öyle ki, söz konusu mercilerin belirlediği miktar ihbarname niteliğinde olup verdi idaresinin yeniden ihbarname hazırlamasına gerek yoktur. Yargı mercii tarafından hali hazırda bakılmakta olan bir dava ile ilgili yeni bir gelişme olduğu vakit

durum mükellef veya idare tarafından ilgili yargı organına bildirilir. Yargı organı gerekli incelemeleri yaparak kararını verir. (Alaybek, 1956: 39).

3.3.2.3. Kanun Yollarına Başvuru Süresi

Alman Vergi Usul Kanunu (m. 245)'na göre, dava açma süresi 1 aydır. Bu süre gerekli hallerde re'sen idare tarafından ya da mükellefin talebi ile 15 gün uzatılabilir. Kanunda verilen süreleri kaçırmış olanların itiraz ve dava hakları ortadan kalkmaz. Alman vergi hukukunda bireylerin zamanaşımından ötürü haklarının tamamen ortadan kalkmaması için bu sürelerde müsamaha gösterilebilir. Özellikle süreleri kendi kusurları olmaksızın kaçırmış olanlar itiraz ve dava haklarını kaybetmezler. Maddi ve hukuki şartlar mevcut ise müsamaha gösterilmesi şarttır aksi taktirde Yüksek Maliye Divanına şikâyet edilebilir. Mükellef, durum hakkında bilgisi olduğundan veya başvuruya engel halin ortadan kalkmasından itibaren 2 hafta içinde kanuni yollara müracaat hakkını kullanmalıdır. Her durumda müsamaha süresinden faydalanacağı devre 1 yıldır. Bu sürenin aşılması halinde hak yerine getirilemez (Alaybek, 1956: 41-42).

3.3.2.4. Kanun Yollarından Feragat ve Kanun Yolu Talebinin Geri Alınması

Kanun yollarından feragat mükellefin kendisine tebliğ edilen tarhiyata itiraz etmeyeceğini göstermesidir. Mükellef kanuni yollardan feragat ettiğini yazılı veya sözlü olarak vergiyi tarh eden Maliye dairesine yapar. Mükellef bu feragatini hiçbir şarta bağlayamaz. Feragat beyanı ile tüm kanun yollarına başvurma hakkını külliye kaybeder. Ancak, mükellefin varsa feragatten avantajı idarenin yeniden aynı konu ve hadise üzerinden inceleme yapamaz ve konulmuş bir vergiyi düzeltmez ve değiştiremez. Kanun yollarından çekilme ise dava dilekçesinin geri alma şeklinde yapılmaktadır. Henüz ihtilaflı hadise hakkında karar verilmeden, duruşma bahsi olmadan taraflardan biri tarafından müracaatın geri alınmasıdır (Alaybek, 1956: 42-43).

3.3.2.5. Davaya Müdahale

Kanun yollarına başvuru hakkı olanlar, diğer tarafın yapmış olduğu itiraza veya açmış olduğu vergi davasına müdahil olmaya da yetkilidir. Kural olarak davaya katılma, davanın her aşamasında yapılabilir. İlgililer başvuru süresini kaçırmış olsalar dahi bu imkândan faydalanabilirler. Bu imkanla mükellefe dilediği zaman davaya itiraz etme hakkını vermektedir (Alaybek, 1956: 44).

3.3.2.6. Temsil

Gerçek ve tüzel kişilerin hukuki temsilcileri ile şahıs ve mal varlıklarının dernekleri, vergi yükümlülüklerini yerine getirirler. Vergileri temsilciler yönettikleri fonlardan ödemektedirler. (Abgabenordnung, m. 34/1).

Kanun yollarına başvuru yapılırken mükellefler vekilleri vasıtasıyla hareket edebilirler. Mali yargıdaki temsil vergilemedeki temsile nazaran daha geniş tutulmuştur. O kadar geniş tutulmuştur ki, mükellefe yapılan tebliğlerin temsilciye de yapılması şarttır. Hatta, sürelerin hesabında temsilciye yapılan tebliğ tarihi esas alınır. Vergilemedeki tarh ve tahakkuk gibi işlemler bizzat mükellefin kendisi tarafından yapılması beklenir. Ancak, yargılama süreci vekiller ile yürütülebilir. Temsilciler, kabul edilmesi mecburi olanlar ve reddedilebilenler olarak ikiye ayrılmaktadır. Reddedilemeyen temsilciler avukatlar, noterler, vergi müşavirleridir. Vergi ve hesap işleriyle uğraşanlar, reddedilebilen temsilciler olabilmektedir (Alaybek, 1956: 45-46).

3.3.2.7. Hukuki Dinlenilme Hakkı

Yargı mercii tarafından bilgisine ve görüşüne başvurulmak istenen üçüncü şahıslar, şahitler ve bilirkişiler tarafların huzurunda dinlenirler. Bu yapılmadığında mükellefe bildirilmeli ve kendisinin dinlenilmesi gerekir. Aksi taktirde, mükellef aleyhine sonuç çıkarılamaz. Alman vergi hukukunda bu kurala uyulmaması ağır usulsüzlük sayılır ve bu şekilde alınmış kararların üst makamlarca iptali gerekir (Alaybek, 1956: 47).

3.3.2.8. Mükellefin Bilgilendirilmesi

Mükellefe evvelce bildirilmemiş olan tetkik raporu, mükellefin talebi üzerine veya re'sen bildirilir. Bildirimden itibaren mükellefe bu konudaki itirazını yapması için 2 haftalık süre verilir. Alman vergi hukukunda re'sen hareket prensibi doğrultusunda yargı mercii maliye dairesi yerine geçerek bizzat vergi tarhını yapıp vergi miktarını belirleyebilir. Bu sebeple başlangıçta veya yargılama esnasında gerek görülmesi halinde tüm inceleme ve tespitler yargı mercii tarafından yapılır. Bu doğrultuda verilen kararlar ve dayanak noktaları mükellefe derhal bildirilir (Alaybek, 1956: 47-48).

3.3.3. Vergi Davasının Kapsamı

Vergiler, belirli bir menfaat karşılığında olmayan ve yasaların ödemekle yükümlü kıldığı durumda olan herkes için gelir elde etmek amacıyla bir kamu hukuku topluluğu tarafından dayatılan nakit paradır; gelir elde etmek ikincil amaç olabilir. Gerçek vergiler, emlak vergisi ve ticari vergilerdir. Avrupa Birliği kapsamında düzenlenen Birlik Gümrük Kanunu'nda yer alan ihracat ve ithalat vergileri de bu kanun hükümlerine tabidir (Abgabenordnung, m.3/1-2).

3.3.4. Vergi Davalarında Görevli Mahkemeler

Almanya'da ilk defa 1918'de Münih'teki İmparatorluk Vergisi Mahkemesi'nin oluşturulmasıyla ayrı bir mali yargılama sistemi kurulmuş oldu. 1919'da ilk derece vergi mahkemelerinin hukuki temelleri atıldı. Bu mahkemeler faaliyetlerine 1921 ve 1922'de başlamakla birlikte bölgesel vergi dairelerine bağlandılar. Bu nedenle profesyonel üyeleri bu ofislerin memurlarıydı Mahkemeler senatolara bölünmüş, her senato iki profesyonel yargıçtan ve üç onur hakimi veya vekil hakimlerden oluşmaktadır. 28 Ağustos 1939'dan itibaren ilk derece mahkemelerinin varlığı sona ermiştir; görevleri bölge vergi daireleri tarafından devralındı. Bundan sonra, sadece olağanüstü durumlarda, İmparatorluk Vergi Mahkemesi'ne itiraz başvurusu yapıldı. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra, genellikle bölgesel vergi daireleriyle aynı şehirlerde ayrı ve bağımsız birinci derece vergi mahkemeleri kuruldu. (Krabbe, 2008: 1).

3.3.4.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri başkan, başkan yardımcıları ve diğer hakimlerden oluşur. Mahkemelerde senato oluşturulur. Gümrük, tüketim ve mali tekel konuları ile ilgili davalar özel senatolarda görülür (Finanzgerichtsordnung, m.5/2).

Vergi mahkemelerinde dava önemli bir öneme sahip değilse veya meselenin hukuki veya fiili belirli nitelikte zorlukları yoksa tek bir hakimle görülebilir. Bu arada geçici, kısmi veya ara karar verilmedikçe, hukuki ihtilaf için sadece Senatoda sözlü yargılama yapılmışsa, tek yargıca devredilemez. Tek yargıç, tarafları dinledikten sonra, davada önemli bir değişiklik olduğunu ya da durumun gerçek ya da hukuki niteliğinin belirli bir zorluğa yol açtığına kanaat getirirse davayı Senatoya iade edebilir. (Finanzgerichtsordnung, m.6/1).

3.3.4.2. Federal Vergi Mahkemesi

“Federal Vergi Mahkemesi, vergi ve gümrük konularına ilişkin Alman yargı yetkisi dahilinde son çare mahkemesidir. Temel Yasanın 95. Maddesi uyarınca kurulan ve Münih'te bulunan beş Federal Yüksek Mahkemeden biridir. Federal Vergi Mahkemesi, vergi ve harçların değerlendirilmesi, ödenek, yatırım ödeneği ve vergi müşavirleri için mesleki kanuna ilişkin bazı kaygılar hakkında başvuru merciidir. Federal Vergi Mahkemenin asıl görevi, yasanın yorumlanmasıyla hukukun uygulanması, uygulanmanın da tutarlılığını sağlamaktır.”⁶⁷

Federal Vergi Mahkemesi, Başkan ve başkanlık hakimlerinden ve gerekli sayıda diğer hakimlerinden oluşur (Finanzgerichtsordnung, m.10).

Federal Vergi Mahkemesi ve eyalet vergi mahkemeleri, idari para cezaları ve ceza hukuku davaları hariç, mali hukukun tüm konularda yargı yetkisine sahiptir. Hukuk Mahkemeleri (Medeni ve ceza hukuku), idari, iş ve sosyal mahkemelerin yanında bağımsız ve eşgüdüm içinde dururlar. Diğer yargıların aksine, mali yargı basit bir iki aşamalı yapısı ile karakterizedir. Asliye Mahkemeleri eyaletlerin vergi mahkemeleri, yüksek bölgesel mahkemeler ile eşit olarak sıralanır.; Federal Vergi Mahkemesi vergi ve gümrük konularında temyiz mahkemesidir. Mahkemenin kuruluşu ve hükümeti ve hukuki prosedür Usul Kanunu ile düzenlenir (Krabbe, 2008: 3, 4, 6).

Vatandaş, vergi iadelerine ve idari işlemlere karşı itirazda bulunabilir. Mali otorite itiraz için izin vermiyorsa, yazılı bir karar ile reddetmek zorundadır. 18 mali mahkeme, genellikle üç profesyonel ve iki fahri yargıçtan oluşan bir bileşimde karar verirler. Fahri yargıçlar mahkeme kararlarında sözlü işlemler dışında kararlara yardımcı olmazlar. Kanunun izin verdiği ölçüde kararı tek bir yargıç verebilir. Vergi mahkemelerin kararlarının yaklaşık %5'i, Federal Vergi Mahkeme'sine temyiz edilir. Kararlarına karşı, sadece Anayasanın ihlal edilmesine dayalı olan anayasa şikayeti Federal Anayasa Mahkemesi'ne götürülebilir.⁶⁸

3.3.4.3. Federal Anayasa Mahkemesi

Federal Anayasa Mahkemesi'nin görevi, Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasasının (Grundgesetz) yerine getirilmesini sağlamaktır. 1951'de kuruluşundan bu yana, Mahkeme

⁶⁷ <https://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english> (Erişim tarihi: 12.04.2018).

⁶⁸ <https://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english> (Erişim tarihi: 12.04.2018).

Almanya'nın özgür ve demokratik temel düzenine olan saygının ve etkinliğinin sağlanmasına yardımcı olmuştur. Bu özellikle temel hakların uygulanması için geçerlidir. Bütün devlet organları Temel Yasalara saygı göstermek zorundadır. Bu bağlamda herhangi bir ihtilaf ortaya çıkarsa, Federal Anayasa Mahkemesinin yargı yetkisi devreye girer. Kararları kesindir ve diğer tüm devlet kurumları içtihatlarına tabidir.⁶⁹

Federal Anayasa Mahkemesi'nin çalışması da politik bir etkiye sahiptir. Mahkeme, bir kanunun anayasaya aykırı olduğunu ilan ettiğinde bu özellikle açıklığa kavuşmaktadır. Ancak, Mahkeme siyasi bir kurum değildir. Tek inceleme standardı Temel Yasadır. Siyasi uygunluk soruları mahkeme tarafından dikkate alınmayabilir. Sadece siyasetin gelişebileceği anayasal çerçeveyi belirler.⁷⁰

Federal Anayasa Mahkemesi iki senatoya bölünmüştür. Bu mahkemelerde avukat bulunmaz. Her senatonun başkan ve başkan yardımcıları olmak üzere toplam 8 yargıçtan oluşur. Kararlar üyelerin çoğunluğu ile alınır. Bazı durumlarda, üçte iki çoğunluk yeterlidir. Farklı görüşler mahkemede ifade edilebilir (Krabbe, 2008: 3).

Her senato yargı yetkisindeki üç senato üyesi ile daire kurabilir. Bu daireler, senatonun yerine oybirliği ile anayasa şikayetinin kabul edilmemesi veya senatonun konuyla ilgili halihazırda karar verdiği bir anayasa şikayetinin kabul edilmesi üzerine karar verebilirler. Her senatonun dört yargıcı, Federal Parlamentonun (Bundestag) 12 üyeli özel bir komitesi tarafından, diğer dördü de Federal Devletlerin Temsilciliği (Bundesrat) tarafından seçilir. Görev süresi sekiz yıl ile sınırlıdır. Mahkeme üyesi kimse en az 40 yaşında olmalı ve iki hukuk sınavını geçmelidir veya bir Alman üniversitesinde hukuk profesörü olması gerekmektedir. Her senatonun üç üyesi Federal Yüksek Mahkemelerin hakimlerinden seçilir (Krabbe, 2008: 3).

Federal Vergi Mahkemesi, Federal Mahkemelerin federal hukukun yasal uygulamalarına ilişkin kararlarını, ayrıca eyalet kanunlarını istisnai durumlarda inceler. Temyiz mahkemesi olarak, yalnızca hukuki duruma karar verir; Bir davanın esasına ilişkin gerçeklerin bulunması, vergi mahkemeleri tarafından yapılır. Genel olarak, gerçekler

⁶⁹ http://www.bundesverfassungsgericht.de/EN/Das-Gericht/Aufgaben/aufgaben_node.html (Erişim Tarihi: 18.04.2018).

⁷⁰ http://www.bundesverfassungsgericht.de/EN/Das-Gericht/Aufgaben/aufgaben_node.html (Erişim Tarihi: 18.04.2018).

hakkındaki bulguları Federal Vergi Mahkemesi tarafından karara bağlanır. Bu mahkeme davanın esasıyla ilgili tüm gerekli gerçekleri tespit etmemesi durumunda davanın vergi mahkemesine geri gönderilmesi gerekir. Federal Vergi Mahkemesi, aynı zamanda vergi kanunlarının Alman Anayasası'na uyumlu olup olmadığını da denetlemektedir. Fakat söz konusu denetimi kendisi yapamamakta, somut norm denetimi yaparak, Alman Anayasa Mahkemesine başvurmakta ve sonuç gelinceye kadar davayı bekletmektedir.⁷¹

3.3.5. Vergi Davalarında Dava Açma Süreleri

İdari itiraz yolları tüketildikten sonra vergi mükellefleri 1 ay içinde vergi mahkemesine başvurabilir. Sadece vergi otoritesinin onayı ile dava açabilir. Dava açılması vergi tahsilatının durmasına yol açmaz ancak bazı durumlarda vergi tahsilatı askıya alınabilir. Tahsilat durmazsa, vergi mükellefi bu karar için Federal Vergi Mahkemesine başvurabilir. Davaya başvuru yazılı olarak yapılmalıdır (Krabbe, 2008: 4).

Vergi mükellefi, bir avukat, vergi danışmanı veya benzer bir temsilci tarafından temsil edilebilir, ancak olması zorunlu değildir. Davacı, davalı (yerel vergi dairesi) ve olayın içeriği (itiraz konusu eylem ve idari itiraz hakkında karar) başvuruda belirtilmelidir. Başvuru ücretsiz değildir. Mahkeme masraflarının kim tarafından karşılanacağı konusunda kararı mahkeme verir. Vergi mükellefi haklı çıkarsa masraflar vergi dairesi tarafından karşılanır (Krabbe, 2008: 4).

İlk derece mahkemesi kararının açıklanmasından itibaren 1 ay içinde, vergi mükellefi veya vergi dairesi Federal Vergi Mahkemesi'ne temyiz başvurusunda bulunabilir. Yereldeki vergi mahkemesi almış olduğu kararlarda, temyiz yolunun açık olup olmadığına da karar verir. Fakat davanın tarafları, vergi mahkemesinin “temyiz yolu kapalı” kararı için Federal Vergi Mahkemesine başvurabilmektedirler. İlgili taraf, başvuru dilekçesinde, kararın neden temyiz edilebilir olması gerektiğini açık bir şekilde ve gerekçeli olarak izah etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yerel vergi mahkemesinin kararının salt hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dilekçe verilirse, başvuru Federal Vergi Mahkemesi tarafından reddedilmektedir (Bundesfinanzhof-1, 2011: 34-36).

⁷¹ <https://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english?tid=42> (Erişim Tarihi: 18.04.2018).

BÖLÜM 4:

VERGİ YARGISI DÜZENİNE YENİ BİR SİSTEM ÖNERİSİ

Başta Türkiye'nin olmak üzere örnek olarak incelediğimiz Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa'nın vergi yargısı sisteminin karşılıklı analizi yapılarak Türkiye özelinde naçizane yeni bir sistem önerisi ortaya koymaya çalışacağız.

Bu öneriler yargı düzenin belli başlı konuları bağlamında olacaktır. Bunlar:

- Vergi yargısı düzeni olarak öneri
- Süre olarak öneri
- Hakimlerin yapısına ilişkin öneri
- Vergi Tahsiline Yönelik Öneri

4.1.Vergi Yargısı Düzenine İlişkin Öneri

Türk vergi sisteminde 1949 ve 1950 yıllarında vergi reformuna gidilmiş ve reformlarda Federal Almanya Cumhuriyeti kanunları esas alınmıştır. Türk vergi sistemi içerisinde günümüz anlamında yargı organı olarak nitelenemeyen; ancak o dönemde alt mahkeme görevini ifa eden ve vergi idaresi bünyesinde kurulmuş olan itiraz ve temyiz komisyonları bulunmaktaydı. Komisyonların kararlarına karşı temyiz mercii olarak Danıştay'a gidilmekteydi. 1982 yılında yapılan reform ile vergi yargısının idari yargı içinde teşkilatlandırıldığı Fransız modeli benimsenmiştir (Yalçın, 2006: 138).

İYUK'un 2. maddesinde düzenlenen dava türleri olan iptal, tam yargı davaları, bir kamu hizmetinin görülmesi için yapılan idari sözleşmeler nedeniyle açılan davalar arasında vergi davalarından söz edilmemiştir (Öncel vd., 1995: 197). Vergi davası bu durumda ne bir iptal davası ne de bir tam yargı davasıdır. Vergi Usul Kanununu uygulayan vergi mahkemelerinin ve gördüğü vergi davalarının kanuna göre idari yargı ile ilişkisi yoktur. Vergi davalarının idari yargı alanında niteliğinin ne olduğu konusunda izahat gereklidir (Odyakmaz, 2003: 147). İdari yargı yerleri arasında vergi mahkemeleri de kurulmuştur. Vergi mahkemelerinin vergi, resim, harç gibi davalara bakacağı belirtilmesine rağmen dava türleri arasında vergi davasının tanımlanmamış olması vergi yargısı sistemi içerisinde eksikliğini göstermektedir (Yalçın, 2006: 84).

Vergi davalarının niteliğini belirsizlikten kurtaracak aynı zamanda yeni bir kimlik kazandıracak olan sistem bağımsız bir vergi yargısı düzeninin kurulmasından geçmektedir. Anayasanın yargı alanında yapılacak bir düzenleme ile vergi yargısı sistemi kurulabilir.

Vergi yargısının bağımsızlığı konusunda çeşitli görüş önerileri de sunulmuştur. Ancak ilk hukuki hareket 1961 yılında Kurucu Meclise, Yüksek Vergi Mahkemesi kurulması yönünde kanun teklifinin verilmesi ile gerçekleşmiştir (Dolun, 1966: 125). İdari yargının işlevlerinden ayrı olarak ekonomik ve sosyal yönleri bulunan vergilendirme işlemi için ayrı bir yargı düzeninin varlığı gerekmektedir. Vergisel uyuşmazlıkların gün geçtikçe sayısının artması ve vergi yargısının kendine özgü çözüm tekniklerinin olması gerektiği hasebiyle vergi yargısının idari yargıdan ayrılması önem arz etmektedir (Karaaslan, 1982: 41-43).

Vergi mükellefi sayısı 2018 sonu itibarıyla bir önceki yıla kıyasla 377 bin 695 kişi artarak 10 milyon 956 bin kişiye ulaşırken, İstanbul'daki faal mükellef sayısı 3 milyon 162 bin 532'yi buldu. Mükellef sayısında en yüksek artış yüzde 6,2 ile kurumlar vergisinde görülürken, bunu yüzde 5,2 ile gayrimenkul sermaye iradı izlemektedir. Buna göre, Aralık 2017 döneminde 759 bin 242 olan kurumlar vergisi mükellef sayısı geçen yılın aynı ayında 806 bin 622'ye ulaştı. GMSİ mükellef sayısı da 1 milyon 884 bin 849'dan 1 milyon 982 bin 524'e yükseldi.⁷² Bu veriler, mükellef sayısının her geçen gün arttığını göstermektedir. Nihayetinde uyuşmazlık kaçınılmaz bir hal alacak ve idari çözüm yolları bir noktadan sonra yeterli gelmeyecektir. Bu nedenle idari yargıdan bağımsız bir vergi yargısı sisteminin kurulması ve idari çözüm sürecinin tamamlanmasından sonra vergi yargısına başvurma şartının getirilmesi gerekmektedir.

Kamusal hizmetlerin artmasıyla birlikte vergilerin niteliğinde ve miktarında zamanla artış veya değişim meydana gelmesi davaların incelenme yöntemini değiştirebilir. Mükellefin vergileme işlemi hakkında bilincinin ve hassasiyetinin artması sonucu idare ile mükellef daha fazla karşı karşıya gelmektedir. Bu nedenle kendine özgü teknik bilgi ve beceriye sahip vergi yargısı kurularak uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulmalıdır. Vergi yargısı örgütünde görevli hakimlerin hukuk bilgisinin yanı sıra iktisat, maliye, işletme vb. konularda teknik bilgiye sahip olan kimselerden seçimi gereklidir. Bu sebeple İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinden mezun yarışmalı sınavda başarılı olmuş kişilerin alımına ağırlık verilmelidir.

⁷² http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20191.htm (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

Türkiye’de vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda idari aşamada çözüm yollarına başvurma düşüncesi batılı ülkelere nazaran daha geç yerleşmiştir. Özellikle uzlaşma müessesesi 1940’lı yıllardan itibaren batılı ülkelerde uygulama safhası bulurken Türk hukukuna 1963 tarihli Vergi Usul Kanunu ile giriş yapmıştır. O kadar ki idare ile mükellefi dava yoluna gitmeden uzlaştırmayı benimseyen bu müessese kimi ülkelerde vergi suçlarında dahi uygulanmaktadır. Örneğin, Almanya’da gizlediği vergiyi itiraf ederse hem vergi hem de bu vergiye binaen kesilecek olan cezadan kurtulabilmektedir (Özoymak, 1967: 117-123). Türkiye’de de benzer uygulama pişmanlık ve ıslah müessesesi ile yapılmaktadır.

Alman hukukunda ve Fransız hukukunda yargı aşamasından önce uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümü olarak nitelendirdiğimiz idari aşamada çözümü denenmektedir. (Mutluer, 2006: 356). Türkiye’de ise her ne kadar idareye başvurularak bazı konularla sınırlı olarak uzlaşma, hata düzeltme, pişmanlık vb. yollarla uyuşmazlığın çözümü isteniyor olsa da bu yola başvurmak zorunlu değildir. Almanya ve Fransa’da yargıya gitmeden önce farklı yollarla getirilen idari başvuru zorunluluğu, yargıya intikal eden uyuşmazlık sayısında önemli oranda azalma göstermektedir. Bu sebeple Türkiye’de de idari yargıya başvurmadan önce, idareye başvuru zorunluluğunun getirilerek, vergi yargısının yükünü hafifletilmelidir.

İncelenen ülkeler içerisinde vergisel uyuşmazlıkları çözümlemek maksadıyla idari yargıdan bağımsız bir vergi yargısına sahip olan tek ülke Almanya’dır. Mali yargı yetkisi, idari makamlardan ayrı olarak bağımsız idari mahkemeler tarafından kullanılır (Finanzgerichtsordnung, m.1). Türkiye’de de vergi yargısı sistemi içerisinde idari aşamada çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar için gidilebilecek bir ilk derece mahkemesi ve onun da kararlara karşı gidilebilecek kanun yolu olarak bir üst mahkeme kurulması yönünde düzenleme yapılabilir.

İdari yargı alanında görev yapan Bölge İdare Mahkemeleri kaldırılarak yerine hemen hemen aynı usullerle başvurulabilen bir kanun yolu olarak getirilen istinaf yargılama süresini uzatacağı düşünülmektedir. Ayrıca sadece bazı kararlar için Danıştay’a gidebileceği yönünde yapılan düzenleme hak arama özgürlüğünde eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Nitekim Fransa’da istinaf mahkemelerinin kurulmasının idari davaların sonuçlanmasını hızlandırmadığı görülmüştür (Gülan, 2003: 25). Bu sebeple, idari yargıdan bağımsız bir vergi

yargısının kurulmasında iki dereceli bir yapı getirilebilir. Kanun yolu olarak istinaf öngörülebileceği gibi temyiz yolu da getirilebilir.

İdari yargıdan bağımsız bir vergi yargısı ortaya konulması yönünde yapılan öneri doğrultusunda personeli ve iç işleyişine kadar tüm sistemin düzenli çalışmasını sağlayacak bir mevzuata da ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi, resim, harç, gümrük gibi konularla ilgili hususların da idari dava kapsamında değerlendirilerek Danıştay'da da davanın bir kez daha görülmesi idari yargının faaliyet alanını genişletmekte ve dosyaların gittikçe birikmesine yol açabilmektedir (Yalçın, 2006: 68). Danıştay Kanunu'nda İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu olarak iki ayrı kurul oluşturulması düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile aynı usul Kanununu uygulayan idari dava ve vergi dava dairelerinin İçtihadları Birleştirme Kurulu dışında, yargısal görevleri yönünden bir araya gelmelerine imkân bırakılmamıştır. Oysa ki, uygulamada birliğin sağlanması amaçlı bir araya gelinmelidir (Alan, 1999: 12).

Bakanlıkların kuruluş ve işleyişleri hakkında kanunlar, Vergi Usul Kanunu, Kamulaştırma Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda da idarenin bir idari işlemi yaparken uyacağı kurallar düzenlenmektedir. Ancak; bu kanunlarda idari usule ilişkin hükümler hukuk devleti ve kanuni idare ilkelerini tam anlamıyla uygulanmamaktadır. Bu düzenlemelerde idarenin kamu hizmetini yürütürken kamu yararı ve kamu hizmetinin gereği gibi belirsiz kavramlar yer almakta; hangi ölçü ve ilkelere bağlı olarak hareket edeceği bir kurala bağlanmamıştır. (Yalçın,2006: 104). Yukarıda da bahsedildiği gibi benzer konularda birden fazla kanunda bahsedildiği halde belirsizliğini koruyan konular hala mevcuttur.

Karşılaştırma yapmak maksadıyla incelenen çeşitli ülkeler arasında vergi yargılamasına dair usul kurallarını içeren idari yargının dışında belirlenmiş bir mevzuata rastlanmamıştır. Fransa'da idari yargıdan bağımsız bir vergi yargısı bulunmamaktadır. Amerika'da da eyalet sistemine bağlı olarak yönetilen farklı bir vergi yargılama hukuku bulunmaktadır. Bununla birlikte idari yargıdan bağımsız bir vergi yargısına sahip olan Almanya'da dahi vergi yargılamasına dair hususlar İdari Yargılama Usul Kanunu içerisinde yer almaktadır.

Türkiye’de ise Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde vergi kanunları olarak gösterdiği kanunlar arasında gerek vergilendirilen her bir unsurun başlığını taşıyan mevzuatlar gerekse hem İdari Yargılama Usulü Kanunu hem Vergi Usul Kanunu hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yer almaktadır. Bu çeşitliliği ortadan kaldırmak ve yaşanması muhtemel yorum karışıklıklarına son vermek amacıyla kanunların Vergi Yargılama Usul Kanunu adı altında birleştirilmesi yeni vergi yargısı sistemi için uygun olacaktır.

4.2.Süre Olarak Öneri

İYUK’un 7’nci maddesinde dava açma süreleri düzenlenmiştir. Buna göre, dava açma süresi, özel kanunlarında farklı bir süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde yazılı bildirimin yapıldığı tarihten itibaren 60 ve vergi mahkemelerinde ise 30 gündür.

Kanunda yer alan idari yargı yerlerine başvuru süresi Danıştay ve idare mahkemelerinde, vergi mahkemelerinden farklı olarak belirlenmiştir. Uyuşmazlıklar için farklı süreler belirlenmesi hak kayıplarına neden olabilmektedir. Aynı zamanda çeşitli özel kanunlardaki 30 günlük ve hatta 15 günlük dava açma sürelerinin varlığı da yine yargı yoluna başvuru hakkının gereği gibi kullanılmasını güçleştiren ve hatta bazen ortadan kaldıran bir nitelik arz edebilmektedir (TÜSİAD-T, 2003: 147).

Mahkemeye başvuru hakkının önemli bir parçası olarak kabul eden Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi dava açma süresinin, kısa tutulmasını bu hakkın ihlali anlamında kabul etmesi nedeniyle 2577 sayılı Kanunun dava açma süresine ilişkin hükümlerinin gözden geçirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır (Yalçın, 2006: 84). Bu çerçevede 2017 yılında Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile dava açma sürelerinde değişiklik yapılmıştır. İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emrine ilişkin dava açma süreleri 7 günden 15 güne çıkarılmıştır.

Bu görüşler doğrultusunda uygulanan sürelerin uzatılması inceleme konusu olan vergi yargısı düzeninde de çok iyi tespit edilmesi gerekir. Özellikle hukukta yer alan makul süre kavramına uygun hareket edilmesi şarttır. Hali hazırda uygulamada bulunan 30 günlük ve 15 günlük dava açma süreleri makul süre kavramına uygun olup hak düşürücü süreye riayet edilmesi anlamında mükelleflere avantaj sağlamaktadır.

Davaların uzamasında dosyaların tekemmülü için taraflara tanınan sürelerin fazla tutulmasının etkisi bulunmaktadır. İYUK'un 16/3. maddesinin tarafların dava dilekçesine cevap, cevaba cevap ve son cevaba hep 30'ar gün içinde cevap vereceği düzenlenmektedir. Halbuki, medeni yargılama usulünde tarafların birbirlerine cevap verebilmeleri için 10 günlük süre uygun görülmüştür. İdari yargılama usulünde öngörülen cevap süreleri yargılama süresinin uzamasına yol açmaktadır. Bu da mükellef için hak kayıplarına yol açabilmektedir (Yalçın, 2006: 143). Dolayısıyla yeni vergi yargı sisteminde dava açma sürecinde cevap sürelerinin 30 günden 15 güne düşürülmesi süreci hızlandıracaktır.

4.3.Hakimler ve Savcıların Yapısına İlişkin Öneri

Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu 2017 yılında yapılan değişiklikle Hakimler ve Savcılar Kurulu olarak faaliyetlerine devam etmektedir. Bu kurul iki daire halinde çalışmakta ve 13 üyeden oluşmaktadır. Kurulun başkanı Adalet Bakanıdır (HSK Kanunu, m.3/1-2-3).

Kurul; Bakan, Adalet Bakanlığı ilgili bakan yardımcısı ile Cumhurbaşkanınca seçilen dört ve Türkiye Büyük Millet Meclisince seçilen 7 üyeden oluşur. (HSK Kanunu, m.3/5).

Kurulun görevleri arasında Adalet Bakanlığının, bir mahkemenin kaldırılması veya yargı çevresinin değiştirilmesi konusundaki tekliflerini karara bağlamak, hâkim ve savcılarla ilgili olarak mesleğe kabul etme, atama ve nakletme, geçici yetki verme, her türlü yükselme ve birinci sınıfa ayırma, kadro dağıtma, meslekte kalmaları uygun görülmeyenler hakkında karar verme, disiplin cezası verme, görevden uzaklaştırma işlemleri sayılmıştır.

Hakimler ve Savcılar Kanununun genel kurallarına bakıldığı zaman idari yargı hakimleri adli yargı hakimleri bir tutulup aynı haklara ve aynı yükümlülöklere bağli kılınmıştır. Hakimler ve Savcılar Kurulunun adli ve idari yargı olmak üzere iki ayrı bölüm halinde oluşturulması gerekmektedir. Birbirini tanımayan adli ve idari yargı hakim ve savcılarının birbirlerinin özlük işleri ve denetimleri hakkında karar vermeleri uygun olmamaktadır. Bu sebeple, adli ve idari yargı hakim ve savcılar için iki ayrı kurul oluşturulmalı, hakim ve savcıların tüm özlük işleri ve denetimleri kendi yargı alanlarındaki kurullar tarafından yapılmalıdır. Her kurul beş asıl, iki yedek üyeden oluşmalıdır. İdari yargı hakim ve savcılar ile ilgili kurulun üyelerini Danıştay Genel Kurulu seçmelidir. Her kurul kendi başkanını kendi üyeleri arasından seçmelidir (Yalçın 2006: 142).

İdari yargının adli yargıdan ayrı yargı organı ve işleyişi gibi her türlü bağımsızlığını savunulan öneri bakımından yapılan görüşler önemlidir. Vergi yargısı teşkilatının da idari yargıdan bağımsız mahkeme teşkilatı ve buna bağlı olarak bağımsız hakim teşkilatı kurulmalıdır. Vergi yargısına özgü mahkeme teşkilatı oluşturulmasında mahkemeler arasında koordinasyon ve iş birliği artacaktır. Vergi mahkemelerinin baktığı davalarda aynı konu üzerinde farklı kararlar verilmesi noktasında yaşanan hüküm uyuşmazlığı ve içtihat farklılıklarının sağlanacak koordinasyon üzerinden giderilebileceği söylenebilir.

Paris idare mahkemelerine özgü olan hakim hakemlik müessesesi yukarıda bahsedilen sorun üzerine kurulmuştur. Zira bu müessese kanun yolu ile getirilmemiş olup uygulamada yaşanan sıkıntılardan ötürü kendiliğinden oluşmuştur. Bu kurumun amacı aynı bölüm içerisinde görev yapan mahkemeler arasında ortaya çıkan farklı kararlara ilişkin çözüm önerisi sunmaktır. Bu nedenle, hakem hâkimler içtihat birliği oluşturulmasında etkin rol oynamaktadırlar (Akbaba, 2014:440). Türk idari yargı sisteminde bu tür müessesesinin bulunmayışı sistemin eksikliğini göstermektedir. Zira bu yolla farklı kararların ortadan kalkması sonucu kanun yoluna başvuru sayısı azalacaktır. Bu da mahkemeler üzerindeki iş yükünün azalmasına katkıda bulunacaktır.

İdari yargı alanında önerilen müesseselerden biri de savcılık makamıdır. Savcı iddia faaliyetlerini yürüten kimsedir. Genel olarak kelime anlamıyla değil yaptığı görevi ile tanımlanmıştır. İdari yargı savcıları ise Danıştay'da görev yapmaktadırlar. Adli yargıdaki savcının görevlerinden farklı olarak davanın kurulca incelenip, tartışılmasından önce olayın hukuki ve maddi yönünü araştırır. Uyuşmazlıkla ilgili olarak düşüncesini ortaya koyarak, kurulun vereceği kararda yardımcı olur. (Can, 1990: 341).

Bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve görevlerini düzenleyen 2576 sayılı Kanunda savcılık müessesesine yer verilmemiştir. Dolayısıyla Danıştay'dan başka bir idari yargı organı bünyesinde savcılık makamı yoktur. İdari yargının gerçekleştirmek istediği kamu yararı amacına hizmet edecek ve kamu yararının teminatı sayılabilecek savcılık müessesesinin olmayışı büyük bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. (Odyakmaz, 2003: 141-151.)

Bir başka görüşe göre idari yargıda savcılık makamının bulunmasının gerekliliği şu şekildedir (Bereket ve Demirkol, 1992: 26):

- Kamu yararı kararını yerine getirebilmek için idari yargı yerlerinin harekete geçmesini sağlamak,
- Yargı aşamasındaki uyuşmazlıklarda müdahale edebilmek,
- Davadan feragat veya bir şekilde kesintiye uğramış vakaları yeniden harekete geçirebilmek,
- Temyiz ve itiraz kurumlarını işletebilmek,
- İçtihat birliğini sağlamaya çalışmak,
- Yargı kararlarının uygulanmasını sağlamaya çalışarak caydırıcı bir kurum olarak rol üstlenmek.

Anayasa Mahkemesinde 2.7.2012 günlü, 6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun'un iptali ve yürürlüğünün durdurulması maksadıyla açılan davada iptali ve yürürlüğünün durdurulmasını isteyen tarafların gerekçe olarak yazdığı kısımda şu ifadeler kullanılmıştır: “*Danıştay savcılarının davadaki işlevi, adli yargı yerlerindeki Cumhuriyet savcılarınınkinden farklıdır. Eski adı, Kanun sözcüsüdür. 1981 yılında, idari yargı mensuplarının Hakimler ve Savcılar Kanunu kapsamına alınmasıyla, anılan unvan, Danıştay Savcısı olarak değiştirilmiştir. Aslında, en doğru tanımlama, hukuk sözcüsü olmalıdır. Bizdeki, kanun sözcülüğü kurumuna, Fransız Hükümet Komiserliği (İdaredeki Hükümet komiserlerinden farklı ve Consel d’Etat mensubu) müessesesi kaynaklık etmiştir. Fransa’da, Hükümet Komiserliği (Commissaire du Gouvernement) unvanı ile ilgili tartışmalar, 2009 yılında yapılan bir değişiklikte sonuçlanmış ve unvan, işlevine daha uygun olarak, “Kamu Raportörlüğü” olarak değiştirilmiş; ayrıca, idari mahkeme ve idari istinaf mahkemelerinde de bu müesseseye yer verilmiştir. Danıştay savcıları, davada taraf değildirler. Değerlendirme, görüş ve düşünceleri ile uyuşmazlık hakkında vicdani kanaatlarına göre uygun çözümü, taraflardan ve ilgili dava dairesi ya da dava daireleri kurulundan tamamen bağımsız ve tarafsız olarak açıklarlar. Danıştay savcılarının idari yargıda ihtiyaç duyulmasının nedeni, İdari Yargı’da yargılamanın yazılı olmasıdır. Yazılı yargılamada, dava ile ilgili belge ve bilgilerin olabildiğince farklı kişi ve kişilerce incelenip; görüş bildirilmesi, adil yargılamanın gerçekleşmesi bakımından önemlidir. Hatta tarafların menfaatinedir. Danıştay savcılarının incelemeleri, bu ihtiyaca cevap vermektedir. Danıştay savcılarının bir işlevi de, içtihadın gelişmesini izleyerek; ülkede, hukuk birliğinin ve kanun önünde eşitlik ilkesinin gerçekleşmesine; hukukun gelişmesine katkıda bulunmaktır. Bizde, ilk derece idari yargı yerlerinde (idare ve vergi mahkemelerinde)*

savcılık veya bu müesseseye tekabül edecek başka bir müessese yoktur. Üstelik anılan mahkemelerde görevli idari yargıçlar, çoğunlukla mesleğin başında olan kıdem ve deneyim yönünden, Danıştay meslek mensuplarının gerisindedir. Bu yüzden; bunların baktıkları davaların ve bu davalarda verilen kararların, bir kez de Danıştay savcılarınca incelenip değerlendirilmesine; Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla ve tümü yüksek yargıç olan Danıştay üyelerince bakılan davalardakinden daha fazla ihtiyaç vardır. Bununla birlikte, idari istinaf sisteminin tam olarak hayata geçirilmesi halinde, esasen kaldırılması gereken kararın düzeltilmesi istemli dosyaların esası ile temyiz ve kararın düzeltilmesi aşamalarında yapılacak yürütmenin durdurulması istemleri hakkında Danıştay savcısının düşüncesinin alınması gerekirdi. Danıştay Savcılığı Kurumu adil yargılanma süresine dahil olan yargı kararlarının uygulanması evresinde, tıpkı Fransa'daki hükümet komiserleri gibi konunun takipçisi olmak bakımından etkinleştirilmeliydi. Yargıda gerçek reform, düzenlemenin hız tutkusu ile ağırlık atma mantığı yerine bu türden idarenin hukuka uymasını garanti edecek mekanizmalar ihdası ile olabilir. Mevcut düzenleme bu mekanizmalardan yoksun olduğu için, Anayasanın 2., 6., 9., 138. ve 139. Maddelerine aykırı olduğundan iptal edilmelidir.”⁷³

Savcılık müessesesinin idari yargıda eksikliğini vurgulayan görüşlere yer verdikten sonra adli yargı teşkilatında olduğu gibi hakim, savcı ve tarafların bulunduğu dava süreci işletilmesi gerekmektedir. Vergi yargısının idari yargıdan bağımsız örgütlenmesi gerektiği yönündeki görüş doğrultusunda çoğu zaman mükellefin yanlış veya eksik bilgilendirilmesinden ötürü dava konusu yapılmayan veya yapılamayan işlemler tıpkı Fransa'daki gibi bir “kanun sözcüsü”ne ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca temyiz ve istinaf gibi kanun yollarının daha etkin işletilebilmesi için bu yollara savcı tarafından başvuru yapılmalıdır.

4.4.Verginin Tahsiline Yönelik Öneri

Vergi yargısı örgütü kendine özgü mevzuatı ve personeli ile çalışmaya başladığında verginin tahsiline yönelik yapılacak işlemlerde değişiklikler yapılabilir. Özellikle idari personelin eğitimi ve mükelleflerin gereksiz ihtilaflardan kaçınması için bilinçlendirilmesi vergi yargısının yükünün azaltılması noktasında önemlidir. Vergi yargısı personelinin

⁷³ Anayasa Mahkemesi (04.07.2013), E: 2012/100 K: 2013/84, RGT: 02.08.2013 RG no: 28726.

belirlenmesinde maliye ve iktisat alanında donanımlı olan İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinden mezun kimselerden oluşmalıdır.

Verginin tahsili, vergi borcunun vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu tahsil işlemi doğrudan ya da dolaylı şekilde gerçekleşebilmektedir. Dolaylı tahsil usulü günümüzde daha fazla uygulama alanı bulmakla birlikte sorumluların mükelleften vergiyi keserek ilgili vergi dairesine vergi borcunu yatırmasını ifade eder. (Akdoğan, 2005: 154).

Verginin tahsil işlemlerinde öteden beri vergi idaresi ile vergi mükellefini karşı karşıya getiren birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Verginin tabana yayılmaması, kayıtdışı ekonominin büyüklüğü, vergi ile ilgili çıkarılan mevzuatların mükellefin anlam veremeyeceği şekilde karmaşık olması ve kanunlarda sık sık yapılan değişiklikler bu sorunlardan başlıcalarıdır (Acar vd., 2003:5-10). Vergi tahsil işlemlerini basitleştirmek adına bu konuda çıkarılan kanun, sirküler, genelgeler vb. mevzuatların daha anlaşılabilir bir dil kullanması gerekir. Mevzuatların karmaşık olması, vergi bilincinin eksikliği vergilerin ödenmemesi sorununu doğurmaktadır. Bu sorun çözmek amacıyla günümüzde sık sık vergi afları ve yapılandırma işlemi gündeme gelmektedir.

Verginin adaletli bir şekilde topluma dağıtıldığı algısının mükellefte yerleştirilmesi vergiyi ödeme konusunda gönüllü olmalarını sağlayabilir. Ayrıca, düzenli ödemelerde indirimle birlikte yargı aşamasında haklı bulunan mükellefe vergi iadesi, ödeme ile davanın sonuçlanmasına kadar sürede işleyecek faizi ile birlikte yapılmalıdır.

Verginin gönüllü tahsilatı vergi tahsil işlemlerinin maliyetini azaltmaktadır. Zamanında tahsil edilemeyen vergiler için cebri yollara başvurulmakta; bu da süreci uzatmakla birlikte maliyetleri artırmaktadır. 1990'lı yıllarda mükellefe ödeme emrinden önce çağrı mektupları gönderilirdi. Bu mektuplar posta masraflarını artırdığı için kaldırılmıştır. Ayrıca, mükellefin eline zamanında geçmeyen bu mektuplar süreci uzatmaktaydı (Aslan, 2012: 74-75). Hem verginin tahakkuku ile tahsili arasındaki sürenin uzamaması adına vergi ödeme bilincinin mükellefte oluşturulması gerekir. Maliye Bakanlığı'nın hazırlayacağı kamu spotları bu noktada önem arz etmektedir. Ayrıca, Milli Eğitim Bakanlığı ile ortak çalışma yaparak ilköğretimden itibaren okullarda ders olarak vergi konusunun işlenmesi sağlanabilir.

SONUÇ

Türkiye’de idari yargı alanında köklü bir reform 1982 yılından beri yapılmamıştır. Ancak, köklü bir reform olmamakla birlikte en önemli değişiklik 2006 yılında yapılan ve geçecek şekilde istinaf adı verilen kanun yolu getirilerek gerçekleştirilmiştir. Kanun yolu kişilerin ilk yargılamada ortaya çıkan birtakım sebeplerden dolayı haklarını kullanamadıklarını düşünen tarafların başvurduğu yoldur. İstinaf da “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme⁷⁴” anlamına gelmektedir. İstinaf yolu getirilerek Danıştay’ın iş yükünün hafifletilmesi amaçlanmıştır. ⁷⁵ Çalışma kapsamında incelen vergi yargılamasında davanın temyiz edilebilmesi için uyuşmazlık miktarının 2019 yılı için 144.000 Türk lirası sınırı getirilerek Danıştay’a başvurmak zorlaştırılmıştır. Danıştay’ın yükünü hafifletmek ve yargılama sürecinin hızlanması amacı ile getirilen istinaf kanun yolu diğer taraftan bakıldığında itiraz etmek suretiyle başvuru Bölge İdare Mahkemelerinin dönüşümünden oluşmaktadır. Böylelikle, Fransız hukukunda olduğu gibi iki dereceli yargılama sisteminden üç dereceli sisteme geçiş yapılmıştır. Fransız hukukunda istinaf yargılamasının yargı süreçlerine etkisinin çok da etkili olmadığı yönünde görüşler ortaya konulmuştur. Bu sistemle her ne kadar yargı alanında önemli bir değişiklik olarak istinaf yargılaması hayatımıza girmiş olsa da bu değişimin farklı uygulamalarla desteklenmesi gerekir.

İdari yargının hızlı karar alıp uygulayabilme adına yapılması gerekenlerin başında çalışmanın da esasını oluşturan vergi yargılamasında daha da genel olarak mali yargılama alanında farklı bir yapılanmaya gidilmelidir. Daha önce de ifade edildiği gibi mali yargılamanın kendine has teknik uygulamaları gerektiren yapısı bulunmaktadır. Bu sebeple idari yargıdan bağımsız bir vergi yargılama sistemi kurulmalıdır.

İdari yargı alanında ve bununla birlikte oluşturulması önerilen vergi yargısı alanında savcılık müessesesi oluşturulmalıdır. Böylelikle, davanın ilerlemesinde etkin bir rol oynayacak ve kararların uygulanmasını sağlayan bir mekanizma görevini üstlenecektir.

⁷⁴ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c5588b5e55f51.13058389 (Erişim Tarihi: 02.02.2019).

⁷⁵ <https://www.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf> (Erişim Tarihi: 02.02.2019).

Davaların görülme hızının artarak mahkemelere olan güvenin artırılması bakımından yapılması gereken bir diğer düzenleme sürelerle ilişkin olmalıdır. İdari yargı alanında rastlanan dava açma süreleri ve usule ilişkin süreler birbirlerinden farklıdır. Ancak, vergi yargılamasında herhangi bir uyuşmazlık durumunda idari makamların söz konusu durumu tebliğinden itibaren 30 gündür. Bu süre önerilen yeni vergi yargılaması için de uygundur. Ayrıca 2017 yılında 7061 sayılı kanunda yapılan düzenleme ile de ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emrine karşı dava açma süresi 7 günden 15 güne çıkarılmıştır. Ancak, cevap ve cevaba cevap verme gibi usul işlemlerinin 30 günden 15 güne indirilmesi dava süreçlerini kısaltması bakımından önem arz etmektedir.

Mali yargı alanında farklı bir yapı kurulduğu zaman farklı konulara ilişkin farklı yargı organları tarafından karar verileceğinden idari yargı üzerinden de vergi uyuşmazlıklarının iş yükü kalkmış olacaktır. Bu öneriye yönelik yapılması gerekenlerden bir diğer düzenleme kanunlara ilişkin olmalıdır. İdari Yargılama Usul Kanunu gibi vergi yargılamasına dair de bir usul kanunu çıkarılabilir. Kanunlar özellikle uyuşmazlıkların zayıf tarafı olarak görülebilecek mükellefler tarafından yanlış anlaşılmaya ve yorum karışıklığına yol açmayacak düzeyde açık ve net olmalıdır. Ayrıca, istisna ve kural dışı olabilecek durumlar söz konusu kanunun madde metninde tek tek sayılması bahsedilen olumsuzluğun yaşanmasının önüne geçebilecektir.

Dolayısıyla hem vergi idaresinin hem de idari yargının iş yükünün azaltılması bakımından idari yargıdan bağımsız bir vergi yargısı oluşturulmalıdır. Oluşturulacak vergi yargısı sisteminden faydalanılabilmesi için idari yolların tüketilmiş olması şartı getirilerek idari uzlaşma teşvik edilmeli ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları sağlanmalıdır. Eğer uyuşmazlık idari aşamada çözülmemişse yargı yolu açık olmalı ve vergi yargısı kendi iç mevzuatı ve süreci ile uyuşmazlığı çözüme kavuşturmalıdır.

KAYNAKLAR

- Abgabenordnung. (2002). https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (Erişim Tarihi: 06.08.2018).
- Acar, F., Gül, Z.M., Gökmen, S. (2003). Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Vergi Sorunları Dergisi, Özel Ek, 173.
- Akbaba, A. (2014). Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış. Ankara. *Ankara Barosu Dergisi*, 72 (2), 433-463.
- Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıntürk, T. (2008). *Medeni Hukuk*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksüt, B. D. (2017). Farklı Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Anlaşmazlıklarının Barışçıl Yollarla Çözümü, 6. *Genç Hukukçuların Sempozyumu*, 50-82.
- Alan, N. (1999). İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Danıştay Dergisi*, 97, 3-27.
- Alaybek, A. (1956). *Almanya’da Vergi Mürakabesi, Vergi Uzlaşması ve Mali Kaza*, Damga Matbaası, Ankara.
- Aliefendioğlu, Y. (1997). *Anayasa Yargısı*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (1953). Resmi Gazete, 8469, 28.07.1953.
- Arıca, N. (1989). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Ankara.
- Arslan, R., Tanrıver, S. (2001). *Yargı Örgütü Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Arslan, R., Yılmaz, E., Ayvaz, S. (2016). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Arslaner, H. (2015). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 273-300.

Aslan, M. (2012). Vergi Tahsilatında Yeni Strateji: Vergi Psikolojisi. *İzmir SMMMO Dergisi*, 73-76.

Atalı, M. (2011). *Medeni Usul Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

Atar, Y. (2011). *Türk Anayasa Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya.

Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı; İş Yükü ve Etkinliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Azrak, Ü. (1977). *İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler*, Onar Armağanı, İstanbul.

Balo, Y. S. (2012). Amerika Birleşik Devletleri Mahkeme Teşkilatı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61 (3): 973- 1015.

Barel, A. (1954). *Conseil d'Etat, Revue du Droit Public*, s. 509. (Fransız Danıştay Kararı)

Başlar, K. (2005). *Anayasa Yargısında Mahkeme Kavramı*, Roma Yayınları, Ankara.

Bayraklı, H. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.

Belediye Kanunu. (2005). Resmi Gazete, 25874, 13.07.2005.

Bereket, Z., Demirkol, S. (1992). İdari Yargıda İdari Savcılık Kurumu. *Danıştay Kararları Dergisi*, 90, 25-52.

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun. (1982). Resmi Gazete, 17580, 20.01.1982.

Bundesfinanzhof-1. (2011). Der Bundesfinanzhof - The Federal Fiscal Court (English Edition). München, <http://www.bundesfinanzhof.de/sites/default/files/Booklet%202012.pdf> (Erişim Tarihi: 25.06.2018).

Buyrukoğlu, S., Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57-68.

Can, C. (1990). İdari Yargıda Hakimler ve Savcılar. *1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, Birinci Kitap: İdari Yargı, Danıştay Yayını, 337-381.

Code de justice administrative. (2018). <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070933&dateTexte=20130125> (Erişim Tarihi: 25.06.2018).

Code de procédure civile. (2018). <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006070716> (Erişim Tarihi: 16.05.2018).

Code général des impôts. (2018). <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577> (Erişim Tarihi: 01.12.2018).

Çağan, N. (1971). Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 28(1), 183-204.

Çakırca, A. (2010). *1982 Anayasası'nda Soyut Norm Denetimi ve Sonuçları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çağlayan, R. (2001). *İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Çetinkaya, F. (2016). *Vergi İnceleme Süreci: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-fikret-cetinkaya.pdf> , (02.03.2018).

Çırakman, E. (1981). Danıştay'da Dava Dilekçesi Üzerinde İlk İnceleme. *Atatürk'ün 100. Doğum Yılı Kutlama Sempozyumu*, Danıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 119-128.

Danıştay Kanunu. (1982). Resmi Gazete, 17580, 20.01.1982.

Darendeli, V. (2003). *İdari Yargı Etkinliği Açısından İdari Uyuşmazlıklarda Adli Yargı Denetiminin Sınırlandırılması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durgut, F. (15 Haziran 2007). Vergi ve Cezalarda Uzlaşma. *Maliye ve Sigorta Yorumları*. S:490.

Durmuş, N.K (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara.

Ekinci, H., Sağlam, M. (2012). *66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*. <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/66-Soruda-Anayasa-Mahkemesine-Bireysel-Basvuru.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.03.2018).

Erdem, T. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Erem, F. (1968). *Ceza Usul Hukuku*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara.

Erdoğan, Ö. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara.

Erdoğan, Ö. (2014). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11(2), 233-250.

Ertuğ, M. (1983). *Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar: İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ayyıldız Matbaası, Ankara.

Finanzgerichtsordnung. (2001). <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/FGO.pdf> (Erişim Tarihi: 06.09.2018).

Fischer, S. (2003). French Administrative Law of Procedure, *Comparative Law Seminar*, Catholic University of America.

Flavier, H., Froger, C. (2016). Administrative Justice in France. Between Singularity and Classicism. *BRICS Law Journal*, 3 (2), 80-111.

Gelir Vergisi Kanunu. (1960). Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961.

Gözler, K. (2000). *Anayasa Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa.

————— (2012). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın, Bursa.

Gözübüyük, A.Ş. (1967). *Türkiye’de Mahalli İdareler*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını, Ankara.

————— (1996). *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara.

————— (2001) *Yönetmelik Yargı*. Turhan Kitabevi, Ankara.

————— (2002). *Anayasa Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

————— (2004). *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, Ankara.

————— (2007). *Yönetmelik Yargı*, Turhan Kitabevi, Ankara.

————— Tan, T. (2010). *İdare Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

Gülen, A. (2003). Fransa’da İdari Yargının Etkinliğini Sağlama Arayışları. *İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu*. Danıştay Yayınları, Ankara, 23-36.

Günday, M. (2001). *İdari Yargılama Usul Hukuku Ders Notları*, Beta Copy, Ankara.

————— (2011). *İdare Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara.

Gürkan, M. F., Deniz Y., Boz. S. S. (2013). İdari Yargıda Kanun Yararına Bozma. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (21)1, 105-127.

- Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, (65)1, 85-125.
- Hayrullahoğlu, B. (2016). Vergi Yargısında Yeni Kanun Yolu: İstinaf. *Vergi Raporu Dergisi*, 196(1), 123-134.
- Hızlı, Y. (1984). *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu. (2011). Resmi Gazete, 27836, 04.02.2011.
- Internal Revenue Code. (1954). <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2009-title26/pdf/USCODE-2009-title26.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2019).
- Işıklar C. (2012). İdari Yargıda Dertestlik. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(1), 63-106.
- İdari Yargılama Usulü Kanunu. (1982). Resmi Gazete, 17580, 20.01.1982.
- İnel, N. (1979). *Türk Vergi Yargı Sistemi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını Kısmet Matbaası, Ankara.
- Kalay, J. (2007). *AIHM Kararları Işığında Etkili ve Etkin Bir İdari Yargı Denetimi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaaslan, A. (1982). Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler. *Vergi Dünyası*, (10), 40-46.
- Karakoç, Y. (1999). *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Karavelioğlu, C. (1999). *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Top- Kar Matbaacılık, Akçaabat.
- Karslı, A. (2012). *Medeni Muhakeme Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

- Karşıyaka, H. (2012). *Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kılınç, B. (2008). Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu Ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği. *Anayasa Yargısı Dergisi*, (25), 19-59.
- Kıratlı, M. (1966). Yürütmenin Durdurulması. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 21(4), 173-196.
- (1966). *Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)*, Sevinç Matbaası, Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Kırbaş, S. (1996). *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş., Kızılot Z. (2009). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kitiş, N. (Eylül 1989). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma. *Vergi Dünyası Dergisi*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=819> (Erişim Tarihi: 07.01.2019)
- Kocahaoğlu, O.S. (1982). *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, Yaylacık Matbaası, İstanbul.
- Konuralp, H. (2001). Fransız Hukukunda Kanun Yolları Arasında İstinafin Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 50(1), 25-39.
- Krabbe, H. (2008). Judicial System of Germany - The Legal Remedies in the German Tax System. <http://www.iatj.net/congresses/Germany.pdf> (Erişim Tarihi: 05.12.2018).
- Kuru, B. (2015). *Medeni Usul Hukuku*, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- Kuru, B., Arslan, R., Yılmaz, E. (2009). *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Mutluer, K. (1975). *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir.

————— (2006). *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Odyakmaz, Z. (1993). *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, Alfa Yayınları, İstanbul.

————— (2001). İdari Yargı ile İlgili Öneriler. *İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü Sempozyumu*, Danıştay Yayınları, Ankara.

Onar, S. S. (1967). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İsmail Akgün Matbaacılık- Hak Kitabevi, İstanbul.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (1995). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara.

————— (2011). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

Özbudun, E. (2009). *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Özcan, E. (2015). *İdari Yargı Organları Arasındaki Görev Sorunları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özdes, O. (1974). İdari Yargı ve Yargılama Usulünün Özellikleri. *Danıştay Dergisi*, 12(1), 9-18.

Özgören, V. (1968). Türk Mali Yargı Sistemi. *Maliye Enstitüsü Konferansları*, (17), 267-268.

Roach, B. (2010). *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues*, Tufts University Global Development And Environment Institute, ABD.

Rules of Practice and Procedure. (2012). <https://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf> (Erişim Tarihi: 02.03.2019).

Saban, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.

Sancakdar, O. (2012). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*. Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu, 2237-2326.

Sarisoy, T. *Alman Vergi Yargısı*. <http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/alman-vergi-yargisi>. (Erişim Tarihi: 01.04.2018).

Schnepper, J. (2003). *How to Pay Zero Taxes*, Mc Graw Hill Company, ABD.

Tanör, B., Yüzbaşıoğlu, N. (2012) *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, Beta Basım, İstanbul.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği. (2011). Resmi Gazete, 28101, 31.10.2011.

Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı*, Ekin Kitabevi, Ankara.

Teziç, E. (2005). *Anayasa Hukuku*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

——— (2009). *Anayasa Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.

Thuronyi, V., Espejo, I. (12.12.2013). *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, IMF Tax Law Notes, ABD.

Top, Z. (02.08.2003). Dava Edilemeyecek Konular. *Hürses, Hukuki Yaklaşım Köşesi*

Topuz İ., Özkaya K. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2003). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü Ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

——— (2011). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir.

, Yereli, B. (1999). *Türk Vergi Yargısı*, Nadir Kitap, İzmir.

Turgay R. (1964). Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu. *Maliye Enstitüsü Konferansları*, İ.Ü İktisat Fakültesi Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul.

Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2014). Resmi Gazete, 29044, 28.06.2014.

Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu-Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından*, TÜSİAD-T.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). Resmi Gazete, 17863, 09.11.1982.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2010). Resmi Gazete, 27580, 13.05.2010.

Ufuk, M. T. (01.01.2003). Türk Vergi Yargı Sistemi. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, (383).

Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun. (1979). Resmi Gazete, 16674, 22.06.1979.

Uzlaşma Yönetmeliği. (1999). Resmi Gazete, 23600, 03.02.1999.

Üstün, K.S (2014). Alman İdari Yargılama Usulünde İdari Makamların Bilgi ve Belge Verme Yükümlülüğü. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3-4), 877-897.

Üstün, Ü. S. (2012). Vergi Mahkemelerinde Tek Hakimle Çözümlenecek Davalara İlişkin Sınırı Artıran Kanun Tasarısı Hükmünün Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(2), 217-229.

Vergi Usul Kanunu. (1961). Resmi Gazete, 10703, 10.01.1961.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2019). Resmi Gazete, 30642 (3. Mükerrer), 31.12.2018.

Verwaltungsgerichtsordnung. (1960). <https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/BJNR000170960.html> (Erişim Tarihi: 15.10.2018).

Vincent J., Guinchard, S. (1999). *Procedure Civile*, 25. ed., Dalloz.

Yalçın, S. (2006). *Türkiye’de İdari Yargı Reformu*. T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı Uzmanlık Tezi.

Yaşın, M. (2006). *Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü*. Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2016). Resmi Gazete, 29796, 09.08.2016.

Yavaşlar, F.B. (Eylül 2017). “İzaha Davet” -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-. *Vergi Dünyası Dergisi*, (433), 6-14.

Yayla, Y. (1985). *İdare Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.

Yıldız, S ve Bostan, K. (2017). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(7), 107-126.

Yılmaz, E. (2005). *Hukuk sözlüğü*, Yetkin Yayınları, Ankara.

Yüce, M. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.

——— (2016). *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.

Zabunoğlu, Y. (10-11-12/06/1982). İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler Pozitif Düzenlemeler. İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu. *Danıştay Yayınları*, (33), 87-102.

Zafer, H. (2013). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.

US Tax Court. <http://system.uslegal.com/other-federal-courts/ustax-court/> (Erişim Tarihi: 25 Nisan 2018).

İnternet Kaynakları:

<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/848> (Erişim Tarihi: 07.01.2019)

<https://www.officieldelamediation.fr/2017/01/16/mediation-conciliation-arbitrage-negotiation-a-vos-marcs/> (Erişim Tarihi: 06.12.2018).

<http://www.conseil-etat.fr/Decisions-Avis-Publications/Decisions/Les-decisions-les-plus-importantes-du-Conseil-d-Etat/28-mai-1954-Barel>. (Erişim Tarihi: 30.12.2018).

https://www.bakermckenzie.com//media/files/insight/publications/2016/10/dratw/dratw_france_2011.pdf?la=en (Erişim Tarihi: 07.12.2018).

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2144-PGP.html> (Erişim Tarihi: 16.08.2018).

<http://www.conseil-etat.fr/fr/tribunaux-et-cours/> (Erişim Tarihi: 07.12.2018).

<http://www.conseil-etat.fr/fr/discours-et-interventions/the-french-administrative-jurisdictional-system.html> (Erişim Tarihi: 15.12.2018).

<http://english.conseil-etat.fr/Judging> (Erişim tarihi: 15.07.2018).

<http://english.conseil-etat.fr/The-members> (Erişim tarihi: 15.07.2018).

<https://system.uslegal.com/other-federal-courts/us-tax-court/> (Erişim Tarihi: 25.04.2018).

<https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 16.12.2018).

<https://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf> (Erişim Tarihi: 12.12.2018)

<https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-9-the-right-to-retain-representation-1> (Erişim Tarihi: 16.11.2018)

<https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-1-the-right-to-be-informed-0> (Erişim Tarihi: 16.11.2018)

<https://www.ustaxcourt.gov/about.htm> (Erişim Tarihi: 16.12.2018)

<http://www.uscourts.gov/about-federal-courts/court-role-and-structure> (Erişim Tarihi: 29.04.2018)

<https://www.britannica.com/topic/United-States-Court-of-Federal-Claims> (Erişim Tarihi: 29.04.2018)

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2012/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-einspruchsbearbeitung-in-finanzaemtern.html?_act=renderPdf&_iDocId=283580 (Erişim Tarihi: 13.05.2018).

<https://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english> (Erişim tarihi: 12.04.2018).

http://www.bundesverfassungsgericht.de/EN/Das-Gericht/Aufgaben/aufgaben_node.html (Erişim Tarihi: 18.04.2018).

<https://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english?tid=42> (Erişim Tarihi: 18.04.2018).

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20191.htm (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c5588b5e55f51.13058389 (Erişim Tarihi: 02.02.2019).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c6fa58827ad12.41723117 (Erişim Tarih: 27.03.2018)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karistirilan&view=karistirilan&kategori1=krs_akan&kelimez=79 (Erişim Tarih: 27.03.2018).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ab63ba4aad88.71399587 (Erişim Tarihi: 24.03.2018).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aba83c250f343.35072886. (Erişim Tarihi: 27.03.2018).

<https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0918.pdf> (Erişim Tarihi: 02.02.2019).

Mahkeme Kararları:

Anayasa Mahkemesi (18.02.1992), E. 1992/12 K. 1992/7, RGT: 13.05.1992 RG no: 21227.

Anayasa Mahkemesi (25.05.1976), E.1976/I K.1976/28, RGT: 16.08.1976 RG no: 15679.

Anayasa Mahkemesi (18.02.1967), E.1966/31 K.1967/45, RGT: 18.04.1968 RG no: 12878.

Anayasa Mahkemesi (11.07.1991), E. 1990/39 K. 1991/21, RGT: 23.05.1992.

Anayasa Mahkemesi (21.12.1993), E. 1993/27 K. 1993/57, RGT: 10.05.1994 RG no: 21930.

Anayasa Mahkemesi 04.07.2013, E. 2012/100 K. 2013/84, RGT: 02.08.2013 RG no: 28726.

Danıştay 5. Dairesi (09.05.1985), E. 1985/21 K. 1985/1229.

Danıştay 8. Dairesi (08.04.2003), E. 1986/781 K. 1986/813.

Danıştay 8. Dairesi (05.11.1984), E. 84/74 K. 84/1345.

Danıştay 8. Dairesi (12.11.1973), E. 1973/1877 K. 1973/3254.

Danıştay 7. Dairesi (04.06.1990), E. 1990/1246 K. 1990/1543.

Danıştay 4. Dairesi (15.04.1999), E. 1998/327 K. 1999/1391.

Danıştay 4. Dairesi (29.06.1984), E.1983/1653 K. 1984/2930.

Danıştay 4. Dairesi (23.1.1991), E. 1986/3253 K. 1986/343.

Danıştay 9. Dairesi (13.11.1980), E. 1979/3972 K. 1980/4239.

Danıştay 11. Dairesi (07.04.1999), E. 1997/4611 K. 1999/1172.

Danıştay 3. Dairesi (13.04.2000), E. 1998/3791, K. 2000/1398.

Danıştay 7. Dairesi (30.09.1998), E.1997/2452 K.1998/3120.

Danıştay 9. Dairesi (20.02.2001), E. 1999/4759 sayılı ara Kararı.

Danıştay 9. Dairesi (03.10.1986), E. 1984/2026 K. 1986/2610.

Danıştay 3. Dairesi (04.03.1987), E. 1986/1004 K.1987/616.

Danıştay 7. Dairesi (24.04.2000), E. 1999/2854 K. 2000/1243.

Danıştay 10. Dairesi (21.11.1989), E. 1988/2254 K. 1989/2180.

Danıştay 12. Dairesi (09.05.1984), E. 1984/1104 K. 1984/950.

Danıştay 7. Dairesi (14.06.2007), E. 2006/2231 K. 2007/2766.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (22.05.1998), E. 1996/371 K.1998/91.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (11.03.1998), E.1996/244 K.1998/5.

Uyuşmazlık Mahkemesi (22.6.1987), E.987/16 K.1987/21, RGT; 26.10.1987 RG no: 19616.

Uyuşmazlık Mahkemesi (30.11.2015), E. 2015/814, K. 2015 / 827.



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Elif DURAK

Doğum Yılı ve Yeri : 1991 / Tokat

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : İstanbul Üniversitesi – Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi

Yüksek Lisans Öğrenimi : Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi- Maliye

Yabancı Dili : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri :

BOZDOĞAN DOĞAN, ilk elif, (2016). "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi", Journal Of International Management, Educational, 4(2), 28-38. (Yayın No: 3700106).

İletişim :

E-Posta Adresi : elifilk91@gmail.com