

T.C
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİMDALI
VERGİ HUKUKU BİLİMDALI

VERGİ YARGISINDA DAVA AÇMA SÜRECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Orkun DOĞAN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

Ankara - 2012

T.C
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİMDALİ
VERGİ HUKUKU BİLİMDALİ

VERGİ YARGISINDA DAVA AÇMA SÜRECİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Orkun DOĞAN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

Ankara - 2012

ONAY

Orkun DOĞAN tarafından hazırlanan " Vergi Yargısında Dava Açma Süreci " başlıklı bu çalışma 06/01/2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

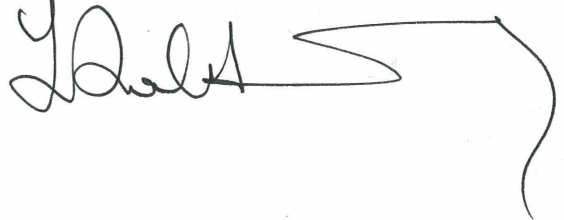
Başkan

: Prof. Dr. F. Rifat Ortas


Üye

: Prof. Dr. E. Ethem ATAY


Üye

: Yrd. Doç. Dr. Yasar SALHPASAOĞLU


ÖNSÖZ

“Vergi Yargısında Dava Açma Süreci” konulu bu tez çalışmam üç bölümden meydana gelecek olup, birinci bölüm Vergi Yargı Örgütü Davaların Açılması ve Dava Açma Süreleriyle ilgili yaşanan gelişmelerden oluşacaktır. İkinci bölüm ise Vergi Davalarının Teorik Niteliği, dava açmak için gerekli olan vergi ve dava ehliyeti ile genel dava bilgisine ilişkin şartlardan oluşacaktır. Üçüncü ve son bölümde ise vergi yargısındaki genel işleyiş ve temel sorunlarla bunların çözümüne ilişkin öneriler anlatılacaktır.

Özellikle dava açma sürecinde, dava dilekçesinde bulunması gereken zorunlu hususlar ile gerekli şekil, usul ve esas hakkındaki noktalara değinilecek ve en az hatayla bir dilekçenin oluşturulabilmesi için gerekli ipuçları verilecektir. Bu noktada, dava açmayı düşünüp de hangi kuruma ne zaman başvuracağı hakkında bilgi sahibi olmayan bir hak sahibine de asgari düzeyde ipuçları verilecektir.

İkinci bölümde ise daha çok kimlerin dava açmaya yetkili olabileceği hususları ile hak ve menfaat ihlallerine değinilecektir. Yine iptal ve tam yargı davaları ile bu davalara ilişkin genel bilgiler de bu bölümde incelenecektir.

Üçüncü ve son bölümde ise genel olarak vergi yargısında karşılaşılan sorunlar ile bunlara karşı alınması gerekli çözüm önerileri gündeme getirilecektir.

Bu tez çalışmasının oluşumunda emeği geçen tüm akademisyen büyüklerime teşekkürlerimi bir borç bilir ve bu çalışmanın tüm ilgilenenlere faydalı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

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

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGI ÖRGÜTÜ DAVALARIN AÇILMASI VE DAVA AÇMA SÜRELERİ

1. VERGİ YARGI ÖRGÜTÜ.....	4
1.1. Vergi Mahkemeleri.....	4
1.2. İdare Mahkemeleri.....	5
1.3. Bölge İdare Mahkemeleri.....	5
1.4. Danıştay	6
2. DAVALARIN AÇILMASI.....	8
2.1. Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme.....	8
2.2. Davanın Dilekçe İle Açılması.....	9
2.3. Dilekçenin İlgili Yargı Merciiine Hitaben Düzenlenmesi.....	10
2.4. Dilekçelerde Bulunması Gereken Hususlar.....	10
2.4.1. Tarafların ve Varsa Vekillerinin veya Temsilcilerinin Ad ve Soyadları veya Ünvanları ve Adresleri.....	11
2.4.2. Davanın Konusu ve Sebepleri İle Dayandığı Deliller.....	11
2.4.3. Dilekçede Talep ve Sonuç Kısmı.....	13
2.4.4. Dava Konusu İdari İşlemin Tebliğ Tarihi.....	14
2.4.5. Uyuşmazlık Konusu Miktar.....	16

2.4.6. Davanın İlgili Bulunduğu Verginin Nev'i, Yılı, Tebliğ Edilen İhbarnamelerin Tarihi ve Numarası ve Varsa Mükellef Hesap Numarası.....	16
2.5. Dilekçe Ekleri.....	16
3. DAVA AÇMA SÜRELERİ.....	17
3.1. Dava Açmada Genel Esaslar ve Süre.....	17
3.2. Dava Açmada Ek Süre.....	19
3.3. Dava Açma Sürelerinin Başlangıcı.....	20
3.4. Üst Makamlara Başvurma.....	33
3.4.1. İ.Y.U.K 11.Madde Hükmü Dava Açma Süresi İçindeki Düzeltme İstemlerinin Reddi Halinde Uygulanmaktadır.....	33
3.4.2. İ.Y.U.K 11.Maddenin Ayırıcı Özelliği.....	33
3.4.3. Vergi Hataları İle İlgili Uyuşmazlıklar Bakımından Durum.....	34
3.4.4. Vergi Hataları Dışında İ.Y.U.K 11.Madde Hükmü.....	37
3.4.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi İstemleri Hakkındaki Uyuşmazlık Bakımından İ.Y.U.K 10 Ve 11.Madde Hükümlerinin Bir Arada Değerlendirilmesi.....	37
3.4.6. Davanın Terkin ve İade veya İptal Talebi İle Açılması.....	38
3.4.7. Görev ve Yetkiye İlişkin Esaslar.....	39

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVALARININ TEORİK NİTELİĞİ İLE DAVA EHLİYETİ

1. VERGİ DAVALARININ TEORİK NİTELİĞİ.....	46
1.1. İptal Davaları.....	46
1.2. Tam Yargı Davaları.....	46
2. İPTAL VE TAM YARGI DAVALARI.....	49
2.1. Bir İdari İşlemin Bulunması.....	49
2.2. İ.Y.U.K 12.maddesinin Vergileme Alanındaki Uygulaması.....	49
2.3. Dava Açmada Seçenekler ve Süre.....	50

2.3.1. Tam Yargı Davasının İptal Davasının Sonucuna Göre Açılması.....	50
2.3.2. İptal ve Tam Yargı Davasının Birlikte Açılması.....	50
2.3.3. Doğrudan Tam Yargı Davası Açılması.....	50
2.3.4. Bir İşlemin İcrası Sebebiyle Dava Açma.....	51
2.3.5. İdari Makamlara Başvurma.....	51
2.3.6. İ.Y.U.K 28.maddesi Uyarınca Yargı Kararının Yerine Getirilmemesine Bağlı Davalarda Sürenin Başlangıcı.....	51
2.4. Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması.....	52
2.4.1. İdareye Başvuru.....	52
2.4.1.1.Başvuru Şartı.....	52
2.4.1.2.İdareye Başvuru Süresi.....	53
2.4.1.3.Başvurulacak İdare.....	53
2.4.1.4.İdarenin Cevabının Alınması veya Bekleme Süresinin Dolması Gereği.....	53
2.4.2. Dava Süresi.....	53
2.4.3.İdareye Başvuru Gereğinin Olmaması.....	54
3. VERGİ DAVALARININ KONUSU.....	54
3.1.Vergi Aslına İlişkin Davalar.....	54
3.2. Vergi Cezalarına İlişkin Davalar.....	55
3.3. Vergi Tahsiline İlişkin Davalar.....	55
4. YARGILAMA USULÜ.....	58
4.1.Vergi Yargı Mercilerinde Uygulanacak Usul Hükümleri.....	58
4.2.Yazılı Yargılama Usulü.....	59
4.3.Resen Araştırma İlkesi.	59
5. DAVA EHLİYETİ.....	60
5.1. Taraf Ehliyeti.....	60
5.1.1. Gerçek Kişilerde Taraf Ehliyeti.....	61

5.1.1.1. Genel Anlamda Gerçek Kişilerde Dava Ehliyeti.....	61
5.1.1.2. Dava Açma Süresi İçinde Davacının Ölümü.....	61
5.1.1.3. Dava Açtıktan Sonra Ölüm Halinde Durum.....	61
5.1.2. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti.....	62
5.1.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayanların Taraf Ehliyeti.....	62
5.2. Dava Ehliyeti.....	62
5.2.1. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti.....	63
5.2.1.1. Genel Olarak Dava Ehliyeti.....	63
5.2.1.2. Evli Kadının Dava Ehliyeti.....	63
5.2.1.3. Ehliyetsiz Gerçek Kişiler.....	64
5.2.1.4. Kanuni Temsilcilerin Durumu.....	64
5.2.1.4.1. Veli.....	64
5.2.1.4.2. Vasi.....	65
5.2.1.4.3. Kayyım.....	65
5.2.1.4.4. Müşavir.....	65
5.2.1.5. Dava Ehliyetinin Dava Sırasında Kazanılması.....	66
5.2.1.6. Dava Ehliyetinin Dava Açıldıktan Sonra Kaybedilmesi.....	66
5.2.2. Tüzel Kişilerde Dava Ehliyeti.....	67
5.2.2.1. Derneklerde Dava Ehliyeti.....	67
5.2.2.2. Kollektif Şirketlerde Dava Ehliyeti.....	68
5.2.2.3. Anonim Şirketlerde Dava Ehliyeti.....	68
5.2.2.4. Limited Şirketlerde Dava Ehliyeti.....	69
5.2.2.5. Komandit Şirketlerde Dava Ehliyeti.....	70
5.2.2.6. Kooperatiflerde Dava Ehliyeti.....	70
5.2.2.7. Vakıflarda Dava Ehliyeti.....	71
5.2.2.8. Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Durum.....	71
5.3. Menfaat İhlali, Hakkın Muhtel Olması.....	72
5.4. Dava Öncesi İşlemlerle İlgili Ehliyet.....	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDA DAVA AÇMA SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. VERGİ YARGISININ YAPISINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	74
1.1. Mevcut Yapılaşmadan Kaynaklanan Sorunlar.....	76
1.2. Mükellefler Açısından Sorunlar.....	77
1.3. Vergi İdaresi Açısından Sorunlar.....	79
1.4. Görev ve Yetkiye İlişkin Sorunlar.....	82
1.5. Sürelerle İlgili Genel Esaslar ve Karşılaşılan Sorunlar.....	86
1.5.1. Sürelerin Başlangıç Tarihi.....	86
1.5.2. Süre Hesabında Tatillerin Durumu.....	87
1.5.3. Sürenin Bitiminin Çalışmaya Ara Verme Zamanına Rastlaması.....	87
1.5.4. Dava Öncesi İdari Başvurularla İlgili Süreler.....	88
1.5.5. Dava Açma Süresinin Geçirilmesi.....	88
1.5.6. Mücbir Sebebin Varlığının Dava Açma Süresine Etkisi.....	89
2. İDARİ MAKAMLARIN SÜKUTU HALİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	90
2.1. Vergi Usul Kanununun Vergi Hataları İle İlgili Düzenlemesi.....	91
2.1.1. Vergi Hatalarının Mahiyeti.....	91
2.1.2. Hataların Meydana Çıkarılması ve Düzeltilmesi.....	91
2.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	91
2.1.3.1. Vergi Hatalarının İdarece Tespiti.....	91
2.1.3.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme.....	91
2.1.3.3. Düzeltme İsteminde Süre.....	92
2.1.4. Düzeltme İsteminin Reddi Halinde Durum.....	92
2.1.4.1. Düzeltme İsteminin Dava Açma Süresi İçinde Yapılması.....	92

2.1.4.2.Düzeltilme İsteminin Dava Açma Süresinin Geçmesinden Sonra Yapılması.....	92
2.1.5. Beyan Üzerine Tahakkuk Fişi Esasında Yapılan Tarhiyatın Vergi Hatası İçermesi Halinde Doğrudan Dava Açılıp Açılamayacağı.....	92
3. DİLEKÇELERİN VERİLECEĞİ YERLERE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	94
3.1. Dilekçenin İlgili Yargı Yerine Verilmesi.....	94
3.2. Dilekçenin Verilebileceği Diğer Yerler.....	95
3.2.1. Dilekçenin Diğer Bir Vergi Mahkemesine Verilmesi.....	95
3.2.2. Asliye Hukuk Hakimliklerine Dilekçe Verilmesi.....	95
3.2.3. Dilekçenin Yabancı Memleketlerde Türk Konsolosluklarına Verilmesi.....	95
3.3. Dava Dilekçesinin Posta İle Gönderilmesi Hali.....	96
3.4. Savunmalar ve Davalara İlişkin Her Türlü Evrak.....	96
4. AYNI DİLEKÇE İLE DAVA AÇILABİLECEK HALLERE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	96
4.1 Tek Dilekçe İle Dava Açılacak Diğer Durumlar.....	96
4.1.1. Aynı Şahsı İlgilendiren Birden Fazla İşlem.....	96
4.1.1.1 Maddi Yönden Bağlılık.....	97
4.1.1.2. Hukuki Yönden Bağlılık.....	97
4.1.1.3. Bazı Örneklerle Göre Durum.....	97
4.1.1.4. Ayrı Ayrı Açılması Gereken Davalar Tek Dilekçe İle Açıldığında Dilekçe Ret Kararı Verilir.....	98
4.1.2. Birden Fazla Şahsı İlgilendiren İşlemden Dolayı Müşterek Dilekçe İle Dava Açılabilmesi.....	98
4.2. Dilekçeler Üzerine Uygulanacak İşlem.....	98

5. VERGİ CEZALARINDA YAPILAN HATALARA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	99
5.1. Vergi Usul Kanunu ve 2577 Sayılı Kanun İtibariyle Durum.....	99
5.2. Süre Hesabı.....	99
5.2.1. Vergi Dairesine Başvuru Süresi.....	99
5.2.2. Vergi Dairesinin Cevap Süresi.....	100
5.2.3. Şikayet Süresi.....	100
5.2.4.Şikayet Mercinin Cevabını Bekleme Süresi.....	100
5.2.5. Bekleme Süresinden Sonra Cevap Verilmesi.....	100
5.2.6. Şikayet Mercine Gidilmeden veya Vergi Dairesinden Düzeltme İstenmeden Dava Açılması Halinde Mahkemelerce Verilen Kararlar.....	101
5.2.7. Vergi Dairesi Yerine Doğrudan Maliye Bakanlığı veya Diğer Şikayet Mercilerine Başvurulması.....	101
5.2.8. Dava Dilekçesinin Mahkemece Düzeltme Dilekçesi Olarak Vergi Dairesi veya Şikayet Mercilerine Gönderilmesi Halinde Durum.....	101
5.2.9. Düzeltmenin Yanlış Vergi Dairesinden İstenilmesi.....	102
5.3. İstemin Reddi Üzerine Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi.....	103
5.4. Vergi Hataları Dışında Vergileme Alanında İ.Y.U.K 10.madde Kapsamına Girecek Uyuşmazlıklar.....	103
5.5. İdari İtirazın Öngörüldüğü Durumlar.....	103
SONUÇ.....	105
KAYNAKÇA.....	110
ÖZET.....	115
ABSTRACT.....	116

KISALTMALAR

age	:Adı Geçen Eser
A.A.T.U.H.K.	:Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.M.	:Anayasa Mahkemesi
A.M.K.D.	:Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
bkz.	:Bakınız
c.	:Cilt
D.	: Daire
Dan.	:Danıştay
D.İ.D.D.G.K.	:Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
D.D.	:Danıştay Dergisi
D.M.K.	:Devlet Memurları Kanunu
D.P.T.	:Devlet Planlama Teşkilatı
E.	:Esas
H.U.M.K.	:Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İ.Y.U.K.	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:Karar
Kay.	:Kaynakça
K.H.K.	:Kanun Hükmünde Kararname
K.İ.T.	:Kamu İktisadi Teşebbüsleri
M./m.	:Madde
M.T.V.K.	:Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
No.	:Numara
R.G.	:Resmi Gazete
S./s.	:Sayfa
Sy.	:Sayı
T.C.K.	:Türk Ceza Kanunu
T.T.K.	:Türk Ticaret Kanunu
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
V.b.	:Ve Benzeri

GİRİŞ

“ Vergi Yargısında Dava Açma Süreci “ başlıklı bu tez çalışmasında temel konularıyla vergi yargı sistemi incelenecek olup, bu sistemde yer alan dava açma sürecine ilişkin durumlar ağırlıklı olarak ele alınacaktır. Bu aşamada, 1982’den beri süregelen vergi yargısının, idari yargının bir dalı olarak iki kademedede düzenleniş şekli irdelenecektir.

Bu düzen silsilesinde birinci kademedede, ilk derece yargı yeri olarak vergi mahkemeleri bulunmaktadır. Üst kademedede ise temyiz ve içtihat mahkemesi durumundaki Danıştay yer almaktadır. Bu ana model içerisinde ise bazı özel düzenlemelere yer verilecektir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda 3622 ve 4001 Sayılı Kanun’larla değişiklikler yapılmıştır. En son olarak da, 4492 Sayılı Kanun’la tahkim müesseseleri ile bağlantılı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Açıklamalar en son şekliyle 2577 sayılı İ.Y.U.K. esas alınarak yapılacak olup, konular açısından sadece vergi davaları ele alınarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu anlamda da birçok Danıştay kararı, emsal teşkil etmek üzere verilecektir.

Vergi yargısı bölümüne geçilmeden önce de özellikle bu aşamaya gelinene kadar katedilmesi gereken yollar ve süreçler ele alınacak olup genel hatlarıyla hukuk devletinin temel özellikleriyle ilgili özet bilgiler verilecektir. Yargılama süreçleriyle ilgili bölümlerde açıklamalarda bulunulurken emsal teşkil etmek üzere, Danıştay Dergileriyle bu konularda yayınlanmış diğer makaleler ve dergilerden de örnek kararlar verilecektir.

Bu bağlamda vergi davaları, değişik şekillerde değerlendirilebilmektedir. Bunlardan Vergi Usul Kanunu’na tabi olan ve Gümrük Kanunu uyarınca ithalde alınan vergi, resim, harç ve bunlara ait zam ve cezalarla ilgili anlaşmazlıkların, her halükarda vergi davası kapsamına

gireceğinde kuşku yoktur. Daha geniş anlamda ise, kur farkı, fon vb. şeklindeki mali yükümlülüklerin de vergi davaları içinde düşünülmesi gerekmektedir. Kaldı ki, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İ.Y.U.K.'da da fon, kur farkı vb. gibi mükellefiyetler, vergi benzeri mali yükümlülükler olarak isimlendirilmek suretiyle vergilerle aynı platformda mütalaa edilmiştir. Diğer yandan, vergi davalarının sadece tarhiyat ve tahakkuk aşaması ile sınırlı sayılmaması, bunların tahsili ile ilgili olarak ortaya çıkacak anlaşmazlıklarla ilgili davaların da vergi davaları içinde ele alınması gerekmektedir.

Böylece, vergi davalarını yalnızca vergi, resim, harçlarla bunlara ait faiz ve cezalar yönünden değerlendirmeyip, kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi benzeri mali yükümlülükleri ve bunların tümünün tahsilat aşaması ile ilgili anlaşmazlıkları da kapsayacak şekilde kullanmak gerekir. Bu anlamda vergi davaları aşağıdaki şekilde gruplandırılmalıdır;

1. Ana grubu, Vergi Usul Kanunu'na tabi bulunan, vergi, resim, harçlar ile bunların faiz ve cezaları ile ilgili davalar oluşturmaktadır.
2. İkinci grubu, Gümrük Kanununa göre ithalde alınan vergi ve resimler ile bunların cezaları ile ilgili davalar oluşturmaktadır.
3. Bu iki grubun dışında kalan kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi benzeri mali yükümlülükler, inzibati para cezaları ile ilgili davalar ayrı bir grup teşkil etmektedir.
4. Yukarıda belirtilen tüm vergi ve benzeri yükümlülüklerin tahsilat aşamasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarla ilgili davalar ise dördüncü grubu oluşturmaktadır.

Tez çalışmasının birinci bölümünde vergi yargı örgütü, davaların açılması ve dava açma süreleri hakkında değerlendirme yapılacak olup vergi yargısı hakkında genel bir bilgilendirme yapılacaktır. Yine davaların açılması süreci ve dava açma süreleri hakkında genel bilgiler verilecek olup çeşitli kıyaslamalar yapılacaktır.

Vergi davalarının teorik niteliği ve türleri ile hangi davanın ne şekilde açılması gerektiğine ilişkin pratik bilgiler ile bu davaları açmak için gerekli ehliyet şartlarına ise ikinci bölümde yer verilecektir. Zira dava açma şartlarının oluşmasına rağmen ehliyetsiz kişiler tarafından açılacak davaların da hukuki yönden bir anlamı olmayacaktır. Hangi konularda vergi davalarının açılacağı ve izlenecek yargılama usulü hakkında da yeterli ölçüde Danıştay kararı emsal verilerek açıklama yapılacaktır.

Vergi yargısında dava açma sürecinde yaşanacak sorunlar ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine ise üçüncü bölümde yer verilecektir. Özellikle hantal yargı örgütünün daha işlevsel hale getirilmesi ve teknolojik altyapının mümkün olduğu kadar fazla kullanılması için muhtelif çözüm önerileri sunulacak olup vatandaşların mağduriyetinin en kısa zamanda çözüme kavuşturulması için ne gibi önlemlerin alınması gerektiği hususu üzerinde durulacaktır. Ayrıca, teknik konular hakkında detaylı bilgiler verilecek olup Danıştay kararları doğrultusunda, zamanında ve yerinde dava açmak için gerekli bilgilendirmeler yapılacaktır. Bu bağlamda, sürelerle ilgili teknik bilgiler verilerek sürelerin doğru kullanılması sağlanacak olup ilgili sürelerin kaçırılması halinde ise başvurulacak alternatif yollar hakkında detaylı bilgiler sunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGI ÖRGÜTÜ DAVALARIN AÇILMASI VE DAVA AÇMA SÜRELERİ

1. VERGİ YARGI ÖRGÜTÜ

1982 yılından beri vergi yargısı iki kademeli olarak düzenlenmiştir. Birinci kademedede, ilk derece yargı mercii olarak vergi mahkemeleri bulunmaktadır. Danıştay ise üst derece yargı yeri olarak görev yapmaktadır.¹ Ana model bu şekilde olmakla birlikte, bir kısım vergi davalarında Danıştay'ın yerini bölge idare mahkemeleri almakta, bir kısım vergi davaları ise doğrudan Danıştay'ca ilk derece yargı yeri olarak çözümlenmektedir.² Diğer yandan, fon, kur farkı vb. gibi vergi benzeri mali yükümlülüklerde idare mahkemeleri görev yapmaktadır.³ Vergi yargı organları hakkında ise şu açıklamaları yapabiliriz;

1.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi Mahkemeleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'la kurulmuştur. Görevli olduğu işler ise bu kanunun 6.maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifelere ilişkin davaları,

¹ Yenice, 1983: 47.

² Çırakman, 1981: 89.

³ Öncel, Çağan, Kumrulu, 1987: 56.

b) Yukarıda belirtilen konularda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulamasından doğan uyuşmazlıkları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri,

İlk derece yargı mercii olarak çözümler.

2576 Sayılı Kanun'un 2. maddesinde vergi mahkemelerinin nerelerde kurulacağı, yargı çevreleri, kaldırılması ve yargı çevresinin değiştirilmesi ile ilgili esaslar belirlenmiştir. Vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşan bir kurul halinde çalışır.⁴ Fakat bazı davalar tek hakimle de çözümlenebilmektedir. 2576 Sayılı Kanun'un 7. maddesine göre ise bunlar; Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespitine ilişkin işlemlere karşı açılan davalar ile her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları toplamı belirli bir miktarı geçmeyen tarhlara karşı açılan davalarla bu miktarla sınırlı olmak üzere 6183 Sayılı Kanun uygulaması ile ilgili davalardır.

1.2. İdare Mahkemeleri

İdare mahkemeleri vergi davalarıyla görevli değildirler. Fakat kur farkı gibi bazı mükellefiyetlerde ilk derece yargı yeri olarak görev yapabilmektedirler.⁵

1.3. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemelerinin 2576 Sayılı Kanun'un 8. maddesine göre vergi uyuşmazlıklarındaki görev ve yetkileri şöyle açıklanmıştır:

⁴ Candan, 1991: 40.

⁵ Özbalcı, 2004: 40.

a) Vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği kararları itiraz üzerine incelemek,

b) Bölge İdare Mahkemelerinin vergi ve vergi benzeri mali yükümlülükler hakkındaki anlaşmazlıklarla ilgili ikinci bir görevi, yargı çevresi içindeki vergi mahkemeleri arasında veya vergi mahkemesi ile idare mahkemesi arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin olarak karara bağlamak. Böylelikle, bölge idare mahkemesinin görev ve yetki uyuşmazlığı ile ilgili kararlarının Danıştay nezdinde temyiz edilemeyeceği kanaatindeyiz.

Fakat Danıştay, kararın temyizden kendisine gelmesi üzerine mahkemenin görev ve yetkisi açısından da resen inceleme yapabilmekte ve bölge idare mahkemesi tarafından görevlendirilen mahkemeyi, görevli saymayarak kararı bozabilmektedir. Bu konularla ilgili detaylı açıklama ve içtihatlar ileriki bölümlerde verilecektir.

c) Vergi ve İdare Mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması ile ilgili kararları, itiraz üzerine inceleyip kesin olarak karara bağlamaktır.

1.4. Danıştay

Danıştay, temyiz mercii sıfatıyla, üst derece mahkemesi olarak görev yapar. Ayrıca bazı vergi davalarını ilk derece mahkemesi olarak çözümler. Bu davalar şöyle belirtilmektedir;⁶

a) Vergilerle ilgili genel, düzenleyici işlemler için açılacak iptal davaları,

⁶ Yenice, Esin, 1983: 50-55.

b) Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi uyarınca bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile ilgili olarak açılacak davalardır,

c) Ayrıca birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlerle ilgili davalar da Danıştay tarafından ilk derece yargı mercii olarak çözümlenmektedir.

Danıştay daireleri bir başkan ve en az dört üyeden oluşmaktadır. Görüşme sayısı ise beştir ve kararlar çoğunluk halinde verilir. Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da vergi davaları bakımından görev yapmaktadır.⁷

İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 6.maddesine göre, vergi, resim, harçlar, benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin davalar, vergi mahkemelerinin görevlerindendir. Görevli mahkemeler bu şekilde belirlenmekle beraber mali yükümlülük deyiminin neyi ifade ettiği gibi konularda kanunda hiçbir tanım ve belirlemenin yapılmadığı kanaatindeyiz.

Genellikle, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu'na tabi olarak en önemli mükellefiyetler, kur farkları ve muhtelif fonlardan oluşmakla beraber bu fonların bir kısmının özel kanunlarına tabi tutulduğunu görmekteyiz. Fakat ithal olarak alınan fonların dayanağı genel olarak Bakanlar Kurulu Kararları'dır.⁸

Fakat hangi nedene dayanırsa dayansın, fonların vergi benzeri mali yükümlülükler kapsamında değerlendirileceği ve dolayısıyla da görevli mahkemenin vergi mahkemesi olması gerektiği sonucuna ulaşmaktayız.

⁷ Candan, 1991: 57-58.

⁸ Özbacı, 1999: 41-42.

Kur farkı, geri istenen ihracatta vergi iadesi, akaryakıt vb. fiyat farkı gibi mükellefiyetlerde ilk derece yargı mercii olarak idare mahkemelerince çözümlenmektedir. Türk parasının kıymetini koruma mevzuatına ilişkin uyuşmazlıklar ise Danıştay 10. Dairesi'nin görev alanına girmektedir.⁹

2. DAVALARIN AÇILMASI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kimlerin vergi uyuşmazlıklarından dolayı davacı olabileceği belirtildiği gibi 2577 Sayılı Kanun'un ilgili maddesinde de menfaatleri ihlal olanlar ya da hakları muhtel olanların vergi davası açabileceği belirtilmiştir. Buna göre yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açabileceği gibi vergi sorumlularının da dava açma yetkisi olduğu sonucuna varmaktayız.

Bunun yanında mükelleflerin, maddi hatanın bulunması hali hariç olmak üzere, kendi beyanlarına göre salınan vergilerle ilgili olarak dava açamayacağını düşünmekteyiz.

2.1. Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme

Dava dilekçesinin esas deftere kaydı, gönderildiği mahkeme kalemince yapılmakta ve nöbetçi mahkeme başkanının dilekçe üzerine yazdığı havale tarihinin davanın açılış tarihi sayılması gerektiği görüşündeyiz.

Dava dilekçesinin kayda alınmasından sonra, Danıştayda, daire başkanlığı, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanlığınca görevlendirilecek üye tarafından sırasıyla,

⁹ Öncel, Çağan, Kumrulu , 2004: 200.

- Görev ve yetki
- İdari merci tecavüzü
- Ehliyet
- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı
- Süre aşımı
- Husumet ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. ve 5.maddelerine uygun olup olmadıkları yönünden inceleme yapılır.¹⁰

İlk inceleme görev ve yetki yönünden yapılır. Eğer, davanın açıldığı mahkemenin görevli olmadığı veya davanın yetki dışında kaldığı anlaşılırsa, sonraki hususların incelemesine geçilmeyeceğini düşünmekteyiz.

Örneğin, Ankara İdare Mahkemesi'nde açılması gereken bir dava İstanbul Vergi Mahkemesi'nde açılmışsa, hem görev hem de yetki açısından usulsüzlük vardır. İstanbul Vergi Mahkemesi'nin görevsizlik ve yetkisizlik durumunu birlikte değerlendirerek doğrudan Ankara İdare Mahkemesi'ne göndermesi mümkündür.

2.2. Davanın Dilekçe İle Açılması

Genel olarak idari davalar ve bu arada vergi davaları dilekçe ile açılır. Bu kural aynı zamanda, idari yargıda yazılı yargılama usulünün geçerli olmasının da bir gereğidir.¹¹

¹⁰ Atar, 2004: 134.

¹¹ Öncel, Çağan, Kumrulu , 2004: 198.

2.3. Dilekçenin İlgili Yargı Merciiine Hitaben Düzenlenmesi

Dilekçeler, davanın açılacağı yargı merciiine hitaben düzenleneceği gibi vergi mahkemesinde açılacak davada, dilekçenin ilgili vergi mahkemesi başkanlığına hitaben düzenleneceği kanaatindeyiz.

Dilekçe normal şartlarda, doğrudan ilgili vergi mahkemesine verilir. Bunun yanında, dilekçenin başka bir yerden verilmesi durum veya ihtiyacı ile karşılaşılabılır. Bu takdirde, örneğin Ankara Vergi Mahkemesi'nde açılacak dava dilekçesi İstanbul Vergi Mahkemesi'ne veya vergi mahkemesinin olmadığı yerlerde Asliye Hukuk Hakimliklerine, dış ülkelerde ise Türk Konsolosluklarına verilebilir.¹²

Dilekçede hiçbir başlık bulunmaması, dilekçenin sıhhatini haleldar edecektir. Zira, ilgili Danıştay kararında, Danıştay'a hitaben yazılmamış ve sahibi tarafından Danıştay'a gönderilmesi hakkında bir istekte bulunulmamış olan dilekçenin dava dilekçesi olarak kabulüne imkan olmadığı yönünde, verilmiş hüküm bulunmaktadır.¹³

2.4. Dilekçelerde Bulunması Gereken Hususlar

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3. maddesinin 3 nolu fıkrasında, dilekçelerde yer alması gereken hususlar beş bent halinde sayılmıştır.

Bu hususlar aşağıda belirtildiği gibidir;

¹² İnel, 1970: 102.

¹³ Yenice, Esin, 1983: 141.

2.4.1. Tarafların ve Varsa Vekillerinin veya Temsilcilerinin Ad ve Soyadları veya Ünvanları ve Adresleri

İkmalen, re'sen veya idarece tarhedilen vergiler, bunların zam ve cezalarına karşı açılan vergi davalarında davalı taraf, ödeme emrine karşı açılacak davalar ve genel olarak 6183 Sayılı Kanun kapsamındaki uyuşmazlıklarda hasım, işlemi tesis etmiş olan vergi dairesidir.

4458 Sayılı Gümrük Vergisi kapsamına giren vergi ve resimler ek tahakkuk konusu yapıldığında ilk planda idari itiraz kademelerine gidilmesi gerekmekte, bu vergi ve resimlere karşı dava açıldığında husumetin Başbakanlığa (Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığına) yöneltilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Dava konusu işlemin birden fazla idari birim tarafından tesis edilmiş bulunması veya davacının hasım tespitinde tereddüde düşmesi halinde birden fazla hasmın gösterilebileceğini düşünmekteyiz.

Hasım (davalı) belirtilmeden düzenlenen dilekçe ile açılan davada, hasım 2577 Sayılı Kanun'un 14/3-f ve 15/1-c maddeleri uyarınca mahkemece tespit edilerek dava sürdürülür. Yanlış hasım gösterilmesi halinde de aynı esasın geçerli olduğunu düşünmekteyiz.

2.4.2. Davanın Konusu ve Sebepleri İle Dayandığı Deliller

Dilekçede, ilk planda dava konusu olay veya olaylar belirtilir. Bunu takiben de, usul ve esas yönünden ileri sürülen gerekçeler, hukuki sebepler açıklanır.¹⁴

¹⁴ Öncel, Çağan, Kumrulu , 2004: 205.

İddia ve savunmada ileri sürülenler dışındaki gerekçeler ve hukuki nedenlerle sonuca varılabilmektedir. Dava dilekçesinde olayın maddi yönü ile ortaya konulmasındaki zaaflar veya hukuki gerekçelerdeki eksikliklerin mahkemece tamamlanabileceğini düşünmekteyiz.

2577 Sayılı Kanun'un 2.maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, idari yargı yetkisinin idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idare ve vergi mahkemelerinin yerindelik denetimi yapamayacağı, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği ilkesi hükme bağlanmıştır.

İdarenin takdir yetkisi, idari yargının hukuksal denetimi bakımından kesin ayrımların yapılması idari yargılamanın geneli bakımından da tartışmalıdır. Örneğin, bu konuyla ilgili Öncel, Çağan, Kumrulu - Vergi Hukuku isimli kitaplarının 231. sayfasında konuyu sadece bir tartışma konusu olarak belirtmişlerdir. Şöyle ki,

“ Bu kısımda son olarak değinmek istediğimiz bir başka teorik nokta ise idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilmesini önleyen Anayasa ilkesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili hükmü karşısında, matrahın vergi mahkemesince saptandığı durumlarda bu kararın durumunun ne olduğudur. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun yeni şekline göre saptanan arsa asgari birim değerlerine karşı açılacak davalarda vergi mahkemesinin vereceği karar yukarıda değinilen ilke karşısında, sonuç olarak idari işlemin yerine geçer mi? Kitabımızda bu noktaya da sadece bir tartışma konusu olarak işaret etmekle yetiniyoruz ”¹⁵ denilmektedir.

Bu nedenlerle, yerindelik denetimi yapılamayacağı, idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği ilkesi, sınırlarının tespiti kolay olmayan ve genel planda da idari yargılama hukuku açısından farklı değerlendirmelere açık bir konu olduğunu düşünmekteyiz. Vergileme

¹⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, 2004: 231.

açısından ise konu, araştırmaya ve işlenmeye ayrıca ihtiyaç göstermektedir. Dolayısıyla, bu konunun gerektiği gibi şekillenmesi ve pratik anlamda önem kazanması, ancak zamanla içtihatların oluşması ve kesinleşmesi ile mümkün olabileceği kanısındayız.

Konuyla ilgili emsal bir Danıştay Kararı'nda, yanlış hesaplanan gecikme zammının düzeltilmesi istemiyle vergi dairesine yapılan başvuru reddinin dava konusu olacak icrai işlem teşkil edeceği belirtilmiştir.¹⁶

Yine emsal bir Danıştay Kararı'nda, cezalı tarhiyatın 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20.maddesi uyarınca hukuka uygun olup olmadığının tespiti amacıyla yükümlünün defter ve belgeleri incelenerek ilgili dönemde imalatla kullanılan deri miktarı bakımından kayıt ve beyan dışı bırakılan matrah farkı bulunmadığı sonucuna varılması karşısında, cezalı tarhiyatın iptaline karar verilmesi gerekirken, inceleme sırasında tespit edilen hususların resen dikkate alınması suretiyle vergi inceleme raporunda yer almayan ve uyuşmazlık konusu dışında kalan kayıt ve beyan dışı bırakılan matrah farkından söz edilerek bahsi geçen 2577 sayılı Kanun'un 2/2. maddesine aykırı olarak tespit edilen fark matrahın dönem matrahına eklenmesi suretiyle davanın kısmen kabulünde hukuka uyarlık görülmediği hususu belirtilmiştir.¹⁷

2.4.3. Dilekçede Talep ve Sonuç Kısmı

2577 Sayılı Kanun eski Danıştay Kanunu'nun 63.maddesindeki düzenlemeden farklı olarak dilekçede dava türünün gösterilmesi zorunluluğunu kaldırmıştır.¹⁸

¹⁶ Danıştay 4.D. 6.10.1997 tarih, 1996/5234 E., 1997/2887 K. sayılı karar.Kay.D.D. Sy.85, s.268-270.

¹⁷ Danıştay 9.D. 24.2.1998 tarih, 1997/1158 E., 1998/711 K sayılı karar.Kay.D.D. Sy.97, s.642-645.

¹⁸ Yenice, Esin, 1983: 150.

2.4.4. Dava Konusu İdari İşlemin Tebliğ Tarihi

Dava dilekçesinde, idari işlemin yazılı bildirim tarihinin gösterilmesi hususundaki şart, davanın süresinde açılıp açılmadığının dilekçe metninden anlaşılması amacını taşımaktadır.¹⁹

Vergi veya ceza ihbarnamesinin tebellüğü üzerine uzlaşma komisyonuna başvurulduğunda, dava yoluna gidilmesi, uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde gündeme geleceğini düşünmekteyiz.

Dava dilekçesinde, bu yazının tebellüğ tarihi ile birlikte, ek tahakkukla ilgili ilk yazının tebellüğ tarihi ve idari itiraz tarihinin de gösterilmesi gerektiği sonucuna ulaşmaktayız.

Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla müracaatta bulunulup Bakanlığın ret cevabı veya bekleme süresi içinde yazıyı cevapsız bırakması üzerine dava açılacak olan durumlarda dilekçede, vergi dairesine başvuru tarihi ile birlikte Maliye Bakanlığı'na başvuru tarihi ve Maliye Bakanlığı'nın başvuruyu ret yazısının tebellüğ tarihinin gösterilmesi gerekir.²⁰

Bazı hallerde dava yazılı bildirim olmadan açılabilir. Örneğin, istihkaktan kesinti suretiyle alınan vergilerde, dava açma süresi istihkak sahibine ödemenin yapıldığı tarihten başlar. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde ise tahsilatın yapıldığı tarihin esas alındığını düşünmekteyiz.

¹⁹ İnel, 1970: 149.

²⁰ Özbalcı, 1999: 110.

2.4.5. Uyuşmazlık Konusu Miktar

Uyuşmazlık konusu miktarın dilekçede gösterilmemiş olması halinde, ilk inceleme üzerine dilekçenin reddine karar verilir.²¹ Bu durumda otuz gün içinde dilekçenin yenilenmesi gerekmektedir.

2.4.6. Davanın İlgili Bulunduğu Verginin Nev'i, Yılı, Tebliğ Edilen İhbarnamelerin Tarihi ve Numarası ve Varsa Mükellef Hesap Numarası

Vergi dairesi, bilinen anlamdaki vergi davalarında davalı tarafı (hasmı) teşkil eden idari birimdir. İhbarnamelerin tarih ve numarası ve varsa mükellef hesap numarasının gösterilmesinin özel bir önem taşıdığı sonucuna ulaşmaktayız.

2.5. Dilekçe Ekleri

2577 Sayılı Kanun'un 3.maddesinin 3 nolu fıkrasında “dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örneklerinin” dava dilekçesine ekleneceği hükmü bulunmaktadır. Kastedilen “kararın” idari işlem anlamında kullanıldığında “kuşku bulunmadığı” kabul edilmektedir.²²

Dava dilekçesinin işleme girmesi için yerine getirilmesi gereken diğer şart, gerekli harcın ödenmesi, posta pulunun verilmesinin (bedelinin ödenmesi) gerçekleşmesi gerekmektedir.

Dilekçe ret kararının, davanın reddedilmesi anlamında düşünülmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak, otuz gün içinde usulüne uygun dilekçe ile yeniden dava açılması gerekir. Böylece kanun, dilekçede kanuna aykırılık ve

²¹ İnel, 1970: 205.

²² Yenice, Esin, 1983: 149.

noksanlık bulunmasını düzeltilebilir ve tamamlanabilir nitelikte görmüş ve bunun için davacılara bir imkan tanımıştır. Dilekçedeki eksiklik diğer tarafın savunmasını sınırlayan veya davanın görülmesini engelleyen bir duruma neden olmuyorsa dilekçeyi reddetmemek gerekir.²³ Yine İ.Y.U.K. 3. maddesine göre, dilekçelerle bunlara ekli evrakların örnekleri, karşı taraf sayısından bir fazla olarak düzenlenir ve mahkemeye sunulur.

İlgililer tarafından verilen süre içerisinde harç veya posta pulu verilmez veya tamamlanmazsa dosyanın işlemiden kaldırılmasına karar verilmektedir. Dosyanın işlemiden kaldırılmasından sonra bir yıl içerisinde ilgililer tarafından noksan olan posta pulu veya harcın tamamlanması halinde dosya yeniden işleme konulur. Eğer bu süre içerisinde söz konusu eksiklik tamamlanmazsa İ.Y.U.K. 6.maddesine göre, Danıştay'ın yetkili dairesi veya mahkemece davanın açılmamış sayılmasına karar verilir. Böylece söz konusu eksiklik nedeniyle dava açma süresi bir yıl daha uzamış olacaktır. Bu durum ise bazı yazarlara göre İ.Y.U.K.'nın 7.maddesiyle çelişki taşımaktadır. Zira bir taraftan 31. gün açılan dava süreaşımı nedeniyle reddedilmekte iken diğer taraftan birtakım noksanlıkların giderilmesi için 30 gün süre verilip bu 30 gün içinde eksikliklerin tamamlanmaması halinde dosya işlemiden kaldırılıp bir yıl daha bekletilmektedir. Bu durum süratli yargılama ilkesini kabul eden idari yargılama usulüne ters düşmekte olup davacılar arasında eşitsizlik yaratmaktadır.²⁴

Dava dilekçesinde hasım gösterilmemiş veya yanlış hasım gösterilmiş ise dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğ edilmesine karar verilir. Eğer dilekçe kapsamına göre gerçek hasım tespit edilemiyorsa; gerçek hasmın belirlenmesi için dilekçenin davacıya iadesine veya davanın reddine karar verilir.

²³ Çağan, 1982: 125.

²⁴ Duran, 1985: 67.

İlgili Danıştay Kararı'nda, dilekçe ret kararı üzerine yenilenen dilekçenin yine eksik olması davanın açılmamış sayılmasına karar verilmesini gerektirmeyeceği yönünde karar verilmiştir.²⁵

Yine emsal bir başka kararında Danıştay, avukat vasıtası ile açılan davada, vekaletnamenin dilekçeye eklenmemesinin dilekçe ret nedeni olduğunu, bu durumun ehliyet yönünden davanın reddini gerektirmeyeceğini belirtmiştir.²⁶

3. DAVA AÇMA SÜRELERİ

3.1. Dava Açmada Genel Esaslar ve Süre

İ.Y.U.K. 7/1 maddesine göre, vergi anlaşmazlıklarında vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen durumlarda 30 gündür. Dava açma süresinin bu şekilde sınırlandırılmasının hem davacıların hem de idarenin çıkarları bakımından kabul edildiğini düşünmekteyiz. İdarenin işlemlerine karşı dava açabilmenin belli bir süre ile sınırlanması, idarenin faaliyetlerinde istikrar sağladığı gibi idare organlarının güvenli ve verimli bir şekilde çalışmasını sağladığı kanaatindeyiz.

Danıştay'ın 24.2.1973 tarih, 1970/1 E, 1973/1 K sayılı içtihadı birleştirme kararında, dava açmadaki süre aşımının, düzeltilmesi istenen karar kaldırılıp davanın yeniden incelemesine geçildiğinde taraflar talep etmemiş de olsa kararın düzeltilmesi aşamasında dahi mahkemece nazara alınması gerektiğine hükmolunmuştur.²⁷

²⁵ Danıştay 9.Daire, 21.4.1987 tarih, 1985/2105 E., 1987/1433 sayılı karar. Kay. D.D. Sy.68-69, s.630.

²⁶ Danıştay 7.Daire, 20.3.2003 tarih, 2001/2696 E., 2003/684 K. sayılı karar. Kay. D.D.Sy.2003, s.264.

²⁷ Yenice, Esin, 1983: 167.

Genel anlamdaki dava açma sürelerinin yanında, özel kanunlarda tespit edilmiş ayrı süreler varsa, bu sürelerin geçerli olacağını düşünmekteyiz. Belli hallerde ek sürelerin devreye girme durumu bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili dava açma süresi otuz gündür. İdare mahkemelerinde dava açma süresi de altmış gün olarak belirlenmiştir.²⁸

Özel kanunlardaki dava açma süreleri saklı tutulmuştur. Bunlarla ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'da çeşitli hükümler yer almaktadır.

V.U.K'nın 49.maddesine göre, arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarının verileceği daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının bu kararlara karşı 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Haklarında ihtiyati haciz uygulananların haczin sebebine (15.madde), ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulamasına muhatap olanların ihtiyati tahakkuk sebebine ve miktarına (20.madde), ödeme emrine muhatap olanların (58.madde) ödeme emrine karşı açacakları davalarda, süre 7 gündür.

Götürü matrah tespitine karşı dava açma süresi 15 gündür.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 10.maddesine göre, emlak vergisi ile ilgili olarak Maliye ve Bayındırlık Bakanlıkları'nın tespit ettiği bina metrekare inşaat bedellerine karşı Danıştay'da dava açma süresi, Resmi Gazete'deki ilandan itibaren 15 gündür.

²⁸ Çağan, 1982: 156.

3.2. Dava Açmada Ek Süre

Görevsizlik kararına bağlı ek sürenin vergileme alanında vergi davaları bakımından işlerliğinin esas itibariyle bulunmadığı kanaatindeyiz.

V.U.K'nın Ek 7.maddesine göre, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının tarhedilen vergiye ve kesilmiş olan cezaya karşı uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Buna göre dava açma süresi bitmiş ise 15 günlük yeni bir dava açma süresi tanınacağını düşünmekteyiz.

Anılan hükme göre, bir avukatın ölümü, yahut meslekten veya işten çıkarılması yahut işten yasaklanması yahut geçici olarak iş yapamaz duruma gelmesi hallerinde, başka bir avukat Baro Başkanlığınca görevlendirilmektedir. Yine aynı madde hükmüne göre, yasal süreler dosyaların devir ve teslimine kadar işlemez. Ancak, bu süre 3 ayı geçemez.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na göre, ek tahakkuk konusu yapılan vergi ve resimler için ilk planda, bu kanunda öngörülmüş olduğu şekilde üst idari makamlara itiraz edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

V.U.K'nın 116 ve devam eden maddelerine göre, dava açma süresinin dolmasından sonra düzeltilmesi istenen işlemlerin vergi dairesince reddi halinde, Maliye Bakanlığı veya diğer şikayet mercilerine başvurulmadan dava yoluna gidilemez. Şikayet merciinin başvuruyu reddetmesi halinde davanın vergi mahkemesinde 30 gün içinde açılması gerekmektedir.

İlan tarihinden itibaren 60 gün içinde dava konusu yapılmayan bir düzenleyici işleme karşı uygulamasını izleyen 60 gün içinde dava açılabilecektir.

Söz konusu durumlar dışında ek dava süreleri kabul edilmemektedir. Örneğin, Danıştay 9.Dairesi, idari bir işlemin tebliğinden sonra aynı işlemin ilk tebliğinde bazı aksaklıklar olduğu gerekçesiyle ikinci kez tebliğinin yeni bir dava açma süresini doldurmayacağını kabul etmiştir.²⁹

3.3. Dava Açma Sürelerinin Başlangıcı

İ.Y.U.K'nın 7/2. Maddesine göre, yazılı bildirim veya yazılı bildirim yerine tebligatın yapıldığı tarihi izleyen günden başlayarak dava açma süresinin işleyeceği ilkesi benimsenmiştir.

Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler bakımından dava konusu yapılması söz konusu olacak idari işlemler, verginin tarh ve tahakkuku, ceza kesilmesi, faiz (gecikme faizi) istenmesi vb. gibi durumlardan oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerin önemli kısmını beyana dayanan vergiler teşkil eder. Bunlarda tarh ve tahakkuk normal olarak beyan üzerine yapılır.³⁰

V.U.K.'nın 378. Maddesine göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Beyana bağlılık ilkesi adı altındaki bu genel kuralın istisnaları ise vergi hataları ile ihtirazi kayıtlarla verilen beyanlara ilişkin olarak yapılan tarhiyatlardır. İ.Y.U.K.'un 27/3. maddesine göre, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan tarhiyatlarda bahse konu tarhiyat işleminin dava konusu yapılması vergi dairesinin tahsil işlemini durdurmaz. Ancak bu işlemlere karşı yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabilecektir.

²⁹ Danıştay 9.Daire, 12.04.1983, Esas: 1983/2383, Karar:1983/2578, D. D. Sy: 52-53, s. 445.

³⁰ Yenice, Esin, 1983: 250.

Vergi uygulamasında, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerde tahakkuk işlemleri tahakkuk fişinin vergi dairesi tarafından düzenlenmesi suretiyle gerçekleşmekle birlikte dava açma süresinin ise tahakkuk fişinin düzenlenip ilgisine verildiği günü izleyen tarihten itibaren 30 gün olacaktır.

Kendi beyannamesine göre düzenlenen tahakkuk fişinin mükellef tarafından alınmaması, beynamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmaz.³¹ V.U.K.'nın 27. ve 28. Maddelerine göre bu durumda tahakkuk fişi ilgisine posta yoluyla gönderilip dairede kalan nüshasına ise tarih ve sayı numarası not düşülür. Dava açma süresi ise tahakkuk fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihten itibaren başlayacaktır.³²

Beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergide, Vergi Usul Kanunun 116 ve müteakip maddelerinde öngörülen bir vergi hatasının bulunması halinde tarh ve tahakkuk kendi beyanlarına göre yapılmış olmakla beraber, mükelleflerin dava yoluna gitmeleri de mümkündür.

Mükellef tarafından, ikmalen, resen veya idarece yapılacak tarhiyatta, vergi ziyaına sebebiyet verecek durumların ortaya çıkması ya da V.U.K.'nın 369. maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklanan durumların veya V.U.K.'nın 116, 117 ve 118.maddelerinde belirtilen vergi hataları ile bunların dışındaki her türlü maddi hatanın bulunması veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının ileri sürülmesi durumunda, idare mükellefle uzlaşabilir.³³ Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde yapıldığı gibi V.U.K.'nın Ek 1.maddesine göre, uzlaşmanın olmaması veya yapılan girişimlere rağmen sonuç alınamaması halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

³¹ Kumrulu, 1989: 115.

³² Sönmez, 1986: 3.

³³ Özbacı, 1999: 173.

Uzlaşma komisyonlarınca tanzim edilen uzlaşma tutanakları kesin olup bunların gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.³⁴

V.U.K.'nın Ek 6.maddesine göre, mükellef veya adına ceza kesilen taraf, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiç bir yere şikayette bulunamaz.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan tarafın, uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için ancak uzlaşma olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebileceğini düşünmekteyiz.

Daha önce aleyhine dava açılan vergi veya ceza için bu defa uzlaşma talebinde bulunulduğu takdirde, uzlaşma işleminin sonuçlanmadan önce mahkemece bir hükme varılamayacağı gibi şayet herhangi bir sebeple mahkemece bu talep incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılacaktır.

V.U.K.'nın Ek 7.maddesine göre, uzlaşmanın sağlanması halinde vergi ve cezaya, aleyhine sadece ceza kesilen kişiler ise üzerinde uzlaşılan bu cezaya karşı dava açamazlar.

Konuyla ilgili Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun emsal bir kararında, yükümlü adına ikmalen yapılan tarhiyatın ağır kusur cezasına ilişkin kısmı için uzlaşma yoluna gidilmiş ve uzlaşılmış olduğundan Vergi Usul Kanununun Ek 7. maddesine göre tapu harcı ve gecikme faizi için dava açılmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.³⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesi uyarınca, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanunu'na aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları ilgili tüzel kişiler adına kesilir. Bu hüküm uyarınca, gerçek kişiler adına yapılan

³⁴ Yenice, Esin, 1983: 255.

³⁵ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 1992/118, K. 1993/30, T.19.02.1993, (Özbalcı, 1999: 200.)

vergi tarhiyatlarında, bu tarhiyatlara ilişkin olarak cezaların tüzel kişilik adına kesilmesi gerekmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37.maddesine göre, kollektif şirketler, faaliyetlerine ilişkin olarak elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden tüzel kişilik olarak gelir veya kurumlar vergisine tabi olmayıp, elde edilen kazanç, ortakların ortaklık karından aldıkları payları ticari kazanç olarak beyan etmeleri suretiyle vergilendirilir. Aynı şekilde GVK'nın 37 ve 75. maddelerine göre, adi komandit şirketlerde şirketin faaliyet karı, komandite ortağın payına düşen şirket karının ticari kazanç olarak komanditer ortağın payına düşen şirket karının da menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi suretiyle vergilendirilir. Anılan hükümler uyarınca şirketin vergi incelemesi neticesinde tespit edilen kazanç farkına istinaden yapılan ikmalen veya re'sen tarhiyatlar ortaklar adına yapılırken, cezalar tüzel kişilik adına kesilmektedir. Bu durumda tüzel kişilik adına kesilecek cezada uzlaşmaya varılmış olması ortakların vergi aslı için dava açma haklarını ortadan kaldırmaz.³⁶

Konuyla ilgili Danıştay 3.Dairesi'nin emsal bir kararında, şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezada uzlaşmaya varılmış olması, ortakların adlarına salınan vergi asıllarını uzlaşma vaki olmaması nedeniyle dava etme haklarını ortadan kaldırmayacağından aksi yönde verilen mahkeme kararında Ek 7. madde hükmüne uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.³⁷

Yine Danıştay 3.Dairesi'nin konuyla ilgili emsal bir başka kararında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7. maddesinde ise, uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabının, tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren, genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği, bu takdirde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise sürenin tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı, aynı yasanın 18. maddesinde de, vergi kanunlarında yazılı

³⁶ Özbalcı, 1999: 177.

³⁷ Danıştay 3.D., E. 1986/2517, K. 1987/733, T.17.03.1987,

süre gün olarak belli edilmişse, başladığı günün hesaba katılmayacağı açıklanmıştır.³⁸

Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde dava açma süresi, tebliğin yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren 30 gündür.³⁹

V.U.K.'nın 34. maddesine göre, ikmalen ve resen tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ olunur. Yine V.U.K.'nın 366. maddesine göre, kesilen vergi cezaları ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunur.

İkmalen ve resen tarhiyat dışında kalan hallerde, mükelleflerin kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen vergiler belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilir. Bu takdirde vergi V.U.K.'nın 131. maddesine göre, tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur. Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan mükellefin bilinen adresine gönderilirken diğer taraftan mükellefin şahsi sicil bilgileri vergi dairesinin ilan panosuna asılır. İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur. Dava açma süresi ise tebligatın yapılması halinde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.⁴⁰

Diğer taraftan götürü usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinde, verginin karnelerine yazılması tebliğ hükmündedir. Dava açma süresi, verginin karneye yazıldığı günü izleyen tarihten başlar.⁴¹

Konuyla ilgili Danıştay 4.Dairesi'nin emsal bir kararında, tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin V.U.K.'nın 35. ve 366. maddelerine dayanılarak düzenleneceği, ihbarnamelerde ayrıca vergi mahkemelerinde

³⁸ Danıştay 3.D., E. 1991/602, K. 1991/3247, T.19.12.1991, D. D. Sy. 84-85, 1992, s. 198-199.

³⁹ Çağan, 1982: 153.

⁴⁰ Sönmez, 1986: 48-49.

⁴¹ Ergin, 1984: 276.

dava açma süresinin gösterileceği; gösterilmemesi halinde aynı yasanın 108.maddesi uyarınca vesikanın hükümsüz kalacağı belirtilmiştir.⁴²

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun emsal bir kararında ise inceleme raporu eklenmeksizin yapılan birinci tebligat işlemi üzerine, yükümlünün vergi dairesine yaptığı başvuru sonucu, yükümlüye bu eksikliğin giderilerek inceleme raporu ile birlikte ihbarnamelerin yeniden gönderildiği dosya içeriğinden anlaşıldığına ve bu ihbarname birinci ihbarnameyi hükümsüz kılacağına göre ikinci ihbarname tebliğ tarihinin dava açılmasında esas alınmasının zorunlu olduğu vurgulanmıştır.⁴³

Bu kez Danıştay 9.Dairesi'nin emsal bir kararında, Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olmakla beraber zamanında tahsil edilmemesi halinde bu niteliğini kaybeden verginin ödenebilir hale gelmesi için ihbarname tebliğ edilmesi ve tahakkuk işleminin oluşturulması gerektiği vurgulanmıştır.⁴⁴

Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde, dava açma süresi, tahsilatın yapıldığı günü izleyen tarihten başlayarak otuz gündür. Damga vergisi veya harçlarda olduğu gibi tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde, vergi idaresinin davaya konu edilebilecek nitelikteki idari işlemi vergi tahsilatının yapılmasıyla doğmaktadır.⁴⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24.maddeleri uyarınca, kaynakta kesinti yoluyla alınan vergilerde dava açma süresi, istihkak sahiplerine ödemenin yapılıp vergisinin kesildiği günü izleyen tarihten itibaren 30 gündür.

⁴² Danıştay 4.D., E: 1988/335, K: 1989/98, T: 18.01.1989, (Kızılot, 2002: 2059.)

⁴³ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E:1986/18, K:1986/20, T:14.11.1986, D.D.Sy:66-67,1987,s.157.

⁴⁴ Danıştay 9.D., E:1984/1503, K:1986/1722, T:30.04.1986, D.D., Sy.64-65, 1987, s.386-387.

⁴⁵ Sönmez, 1986: 48.

Tescile bağılı vergilerde, dava açma süresi, tescilin yapıldığı günü izleyen tarihten itibaren 30 gündür. Bu duruma örnek olarak da Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nu gösterebiliriz.

18.02.1963 tarih ve 197 Sayılı M.T.V.K.'nın 7.maddesine göre;

“ Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik, liman veya belediye sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar.

Şu kadar ki mükellefiyet;

- a) Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise son altı aylık dönemin başından itibaren,
- b) Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren,

nazara alınır.”

Yine aynı kanunun “Verginin tarh, tebliğ ve ödenmesi” başlıklı 9.maddesi uyarınca;

“Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Şu kadar ki, yıl içinde bu kanunun 10. ve 11.maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır.

(I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtların, yıl içinde ilk defa kayıt ve tescillerinin yapılması halinde vergi, yıllık olarak tahakkuk eder. Tahakkuk eden verginin taksit süresi geçmiş olan kısmı kayıt ve tescilin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ilk altı aylık dönem geçtikten sonra yapılacak kayıt ve tescil işlemlerinde sadece ikinci altı aylık döneme ilişkin vergi tahakkuk eder ve ödenir....”

M.T.V.K.’nın ifade edilen hükümleri uyarınca, motorlu taşıtlar vergisinde mükellefiyet, taşıtların ilgili bulundukları sicile kayıt ve tescili ile başlamakta ve bu kaydın yapıldığı yer vergi dairesince kanunda belirtilen zamanlarda tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Taşıtların ilk defa kayıt ve tescillerinin yapılması halinde vergi, tescil işlemi ile birlikte yıllık olarak tahakkuk etmektedir. Bu durumda ilk defa kayıt ve tescilin yapılması halinde tescilin yapıldığı günü takip eden tarihten itibaren 30 gün içinde, müteakip tahakkuk işlemlerine karşı ise 1 Ocağı takip eden günden itibaren 30 gün içinde motorlu taşıtlar vergisine karşı dava açılabilecektir.⁴⁶

6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.’nın 15. maddesine göre, haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, yokluğunda haciz yapılanlar ise haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içerisinde ihtiyati hacze karşı dava açabilirler.

Yine A.A.T.U.H.K.’nın 20. maddesine göre, haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine İhtiyati haciz uygulananlar, buna karşı 7 günlük süre içerisinde dava açabilirler.

A.A.T.U.H.K.’nın 58. maddesine göre ise kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, borcu olmadığı, kısmen ödemede bulunduğu veya borcun zamanaşımına uğradığı iddialarıyla 7 gün içerisinde dava açabilir.

⁴⁶ Mutluer, 1975: 256.

Haczin uygulanmasında dava açma süresi haczin uygulandığı günü izleyen tarihten, gıyapta yapılan hacizde ise tebliği izleyen günden itibaren başlar. A.A.T.U.H.K.'da haczin tatbiki durumunda dava açma süresine ilişkin özel bir dava açma süresi belirtilmediğinden bu işlemlere karşı dava açma süresi 30 gün olacaktır.

Konuya ilişkin Danıştay 9.Dairesi'nin bir kararında, 6183 Sayılı Yasa'nın 58. maddesinde yazılı 7 günlük itiraz süresinin özel dava açma süresine dönüştüğünü kabul etmenin zorunlu olduğu vurgulanmıştır.⁴⁷

Danıştay 7.Dairesi'nin emsal bir kararında ise vergi aslı ihtirazi kayıtla ödenmesine rağmen cezalara ilişkin yedi günlük süre içerisinde dava açılabilceğine karar vermiştir.⁴⁸

Ödeme emirleri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı dava süresinin son gününün adli tatile rastlaması halinde vergi mahkemesinde dava açma süresinin uzayıp uzamayacağı yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Zira dava açma süresinin uzamayacağı görüşünde olanlar, ödeme emirleri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı dava açma süresinin 6183 Sayılı Yasa'da düzenlenmiş olduğunu, buna karşılık ihbarname ve tahakkuk fişi gibi diğer işlemlerle ilgili dava açma süresinin ise 2577 Sayılı İ.Y.U.K.'nın 8. maddesinde düzenlenen "Bu kanunda yer alan süreler" tanımının sadece 2577 Sayılı Kanun'da yer alan sürelerle ilgili olduğunu, dolayısıyla ödeme emirleri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri ile ilgili dava açma süresini düzenleyen 6183 Sayılı Yasa'da yer alan sürelerin 2577 Sayılı Yasa'nın 8. Maddesinde öngörülen sürelerden olmadığı, bu itibarla tahsil işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklarda dava açma süresinin son gününün adli tatile rastlaması halinde sürenin adli tatilin sona erdiği günü

⁴⁷ Danıştay 9.D., E:1984/1630, K:1986/3633, T:23.12.1986, D.D., Sy.66-67, 1987, s.419.

⁴⁸ Danıştay 7.D., E:1984/3739, K:1986/2811, T:27.11.1986, D. D., Sy.66-67, 1987, s.322.

izleyen tarihten itibaren yedi gün daha uzamasının mümkün olmayacağını ileri sürmektedirler.⁴⁹

Buna karşılık dava açma süresi ile ilgili olarak mükellefe, İ.Y.U.K. 8/3. Madde hükmü ile verilen hakkın sırf anılan kanunun lafzından hareketle kısıtlanmaması gerekmektedir.⁵⁰ Nitekim bu konuda Danıştay 9.Dairesince verilen emsal kararlardan birinde, 6183 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinde, ödeme emrine karşı yedi gün içinde itiraz edileceği, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin 1.bendinde; dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde 30 gün olduğu, aynı yasanın 8.maddesinin 3.bendinde ise; bu kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu sürelerin ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı sonucuna varılmıştır.⁵¹ Bizce de yasal düzenlemeler karşısında bu görüş geçerli olup mevzuatla vatandaşlara tanınmış olan hakların kısıtlanmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Bu gibi durumlarda, mükellefe yazılı bildirim yapılması ve davanın bu bildirimi izleyen günden başlayarak otuz gün içinde açılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 93.maddesine göre;

“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtası ile ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edilir.

Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.”

⁴⁹ Çağan, 1982: 75.

⁵⁰ Sönmez, 1986: 55.

⁵¹ Danıştay 9.D., E:1985/1954, K:1986/1732, T:30.04.1986, D.D., Sy.64-65, 1987, s.383-384.

V.U.K.'nın 94. maddesine göre tebliğ, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Yine V.U.K.'nın 103. maddesine göre ilan yoluyla tebliğ aşağıdaki hallerde yapılabilir;

- a) Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
- b) Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan tebligat geri gelirse,
- c) Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,
- d) Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa, tebliğ ilan yoluyla yapılacak olup yine V.U.K.'nın 104. maddesine göre ilan aşağıdaki şekillerde yapılabilir;

1-) İlan ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Gazete çıkmayan yerde mutad vasıtalarla yapılır.

2-) İlan yazısı, tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

3-) İstanbul Belediyesi sınırları dışındaki yerlerde ilan yoluyla yapılan tebliğin konusu bir milyar lirayı aşan vergi ve vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan ayrıca Ankara ve İstanbul'da çıkan birer gazetede yayımlanır.

V.U.K.'nın 106/1. maddesine göre, ilan üzerine bizzat veya vekaletname ile müracaat edenlere yerinde, adres bildirenlere ise posta ile

tebliğ yapılır. Bu durumda dava açma süresi, bizzat veya posta yoluyla yapılan tebliği izleyen günden itibaren başlar.

Yine V.U.K.'nın 106/3. maddesine göre, ilan tarihinden başlamak üzere bir ay içinde müracaat etmeyenlere bahse konu bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılır. Bu durumda dava açma süresi, tebliğin yapılmış sayıldığı günü izleyen tarihten itibaren başlar.

İlanen tebliğde süre hesabıyla ilgili İ.Y.U.K. 7/3 maddesine göre , özel kanunda hüküm yoksa süre son ilan tarihini izleyen günden başlayarak on beş gün sonra işlemeye başlayacaktır. Sürenin işlemeye başlamasından sonra, davanın vergi mahkemesinde otuz gün, idare mahkemesi ve Danıştay'da altmış gün içinde açılması gerekecektir.⁵² Yine İ.Y.U.K. hükümlerine göre, özel kanunlarda yer alan maddeler saklı tutulduğundan, V.U.K. kapsamına giren vergilerde V.U.K.'daki düzenlemelerin esas alınacağını düşünmekteyiz.

Hukuk sistemimizde düzenleyici işlemler; tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararları, sirküler, tebliğ gibi şekillerde ortaya çıkmaktadır. İ.Y.U.K.'un 7/4. maddesine göre, ilanı gereken düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalarda süre, ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Bir günden fazla süren yayınlarda dava açma süresi yayının sona erdiği günü izleyen günden itibaren başlar.⁵³

2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 24.madde hükmüne göre Danıştay ilk derece mahkemesi olarak;

- a) Bakanlar Kurulu Kararlarına,
- b) Müşterek kararnamelere,
- c) Başbakan tarafından alınan kararlara,

⁵² Özbalcı, 1999: 169-170.

⁵³ Kaneti, 1986: 176.

- d) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davaları görür.

Yukarıda ifade edilen düzenleyici nitelikteki idari işlemlere karşı düzenleyici işlemin yayımlanmasını izleyen tarihten itibaren altmış gün içinde bahse konu düzenleyici işlemin tamamı veya bazı hükümlerinin iptali için dava açılabilir. Altmış günlük sürenin bitiminden sonra açılan davalar süre aşımı nedeniyle reddedilir.⁵⁴

Düzenleyici işlemin bireylere uygulanması durumunda, uygulama işleminin yazılı olarak bildirilmesi üzerine ilgililer, her iki işleme karşı birlikte veya ayrı ayrı dava açabilirler. Kaldı ki, düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması buna dayalı olarak uygulanan işlemin iptaline engel değildir. Bu durumda dava açma süresi, uygulama işleminin bildirim tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacaktır.⁵⁵

- e) İlanı gereken düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalarda, süre ilan tarihini izleyen günden başlayacaktır.

Konuyla ilgili Danıştay 7.Dairesi'nin emsal bir kararında, idareye başvurma ödeme emrine karşı dava açma süresini durdurmayaacağı belirtilmiştir.⁵⁶

Yine Danıştay 9.Dairesi'nin emsal bir kararında, ihbarnamelerin yükümlü vekiline tebliğinden önce duruma muttali olunması ve dava devam ederken usulüne uygun ihbarname tebligatının gerçekleştirilmesi halinde geçerli tebligat yapıldığı kabul edilmektedir.⁵⁷

⁵⁴ Mutluer, 1975: 167.

⁵⁵ Sönmez, 1986: 53.

⁵⁶ Danıştay 7.Daire, 27.9.1993 tarih, 1990/4037 E., 1993/3742 sayılı karar. Kay. D.D. Sy.89 s.466-468.

⁵⁷ Danıştay 9.Daire, 26.6.1987 tarih, 1986/1770 E., 1987/2271 sayılı karar. Kay. D.D. Sy.68-69 s.628.

3.4. Üst Makamlara Başvurma

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11.maddesinde, dava açılmadan önce idari bünyede yapılacak başvuru ile ilgili bir başka düzenleme yapılmaktadır. Burada belirtilmesi gereken husus, 10. maddede olduğu gibi, 11. madde hükmünün işlerliğinin de esas itibariyle vergi hataları ile sınırlı olacağını düşünmekteyiz.

3.4.1. İ.Y.U.K 11.Madde Hükmü Dava Açma Süresi İçindeki Düzeltme İstemlerinin Reddi Halinde Uygulanmaktadır

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi halinde doğrudan vergi mahkemesinde açılacak davanın süresi, 11.madde hükümlerine göre değerlendirilmektedir.

3.4.2. İ.Y.U.K 11.Maddenin Ayırıcı Özelliği

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10.maddesi kapsamına giren durumlarda, ortada dava konusu olacak bir idari işlem henüz yoktur. İdari işlem, ilgilinin başvurusu ile tesis ettirilmekte ve dava açma hakkı ancak bundan sonra doğmaktadır. İ.Y.U.K.'un 11.maddesine göre ise;

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

— Üst makama veya duruma göre işlemi yapmış olan makama başvuruda bulunulması tamamen ilgilinin tercihi tabidir.

— Üst makama veya duruma göre işlemi yapmış olan idari makama başvuru dava açma süresi ile kısıtlanmıştır. Süreden sonraki başvuru dava açma süresini durdurmaz.

— Üst makama veya duruma göre işlemi yapmış olan idari makama, dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru, dava açma süresini açık veya zımni cevap alınıncaya kadar durdurur.

— İdarenin bekleme süresi içinde cevap vermemesi dava açma süresinin kaldığı yerden işlemlerini başlatır. 10. maddenin aksine, bekleme süresinden sonra verilecek ret cevapları, yeniden dava hakkı doğurmaz.

3.4.3. Vergi Hataları İle İlgili Uyuşmazlıklar Bakımından Durum

Yukarıda değinildiği gibi, 11. madde dahilinde değerlendirme yapılabilmesi için idari başvurudan önce, istenirse dava konusu yapılabilecek bir işlemin bulunması gerekmektedir. Bu konuda aşağıda belirtilecek ayırımlar üzerinde durulmalıdır.

Vergi hatası, ikmalen, resen, idarece yapılan ve ihbarname esasında mükellefe tebliğ edilen tarhiyatlarda yapılmış olabilir. Bu gibi durumlarda mükellef dilerse, doğrudan dava açmak yerine, tamamen kendi tercihi ile üst makama işlemin “ıslahı” başvurusunda bulunabilecektir.⁵⁸

Beyan üzerine, tahakkuk fişi esasında yapılan vergi hataları ile ilgili uyuşmazlıkların, 11. madde kapsamına girmesi mükellefin kendi beyanına doğrudan dava açabileceğinin kabulüne bağlıdır. Eğer mükellef hata ile malul beyanı üzerine tarh edilecek vergiye karşı doğrudan dava açma hakkına sahip olmayacaksa, 11. madde kapsamında değerlendirme yapılması imkanı olmayacaktır.

⁵⁸ İnel, 1970: 210.

2577 Sayılı Kanun'un 11.maddesine göre başvurulacak makam bellidir. İşlemi yapmış olan makamın üst makamı varsa, düzeltme bu üst makamdandır istenecektir. Üst makam varken, işlemi yapmış olan daireden düzeltme istenmesi dava süresini durdurmayacaktır.

Ancak, vergi hataları bakımından ise, Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesindeki açık hükmün ön planda tutulduğu, uygulamada düzeltmenin vergi dairesinden istendiği ve bu isteğin 2577 Sayılı Kanun'un 11. madde hükmü dahilinde değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda da, vergi dairesinin ret cevabı üzerine ikinci defa üst makama gidilmemesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, dava açma süresinin üst makamdandır düzeltme istenmek suretiyle ayrıca durmayacağı kabul edilmelidir. Ancak, mükellef ihbarname esastaki tarhiyattaki hatanın düzeltilmesini Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesine aykırı olarak doğrudan Maliye Bakanlığı'ndan istediğinde, dava açma süresinin bu halde de duracağına kabulü dışında çözüm görünmemektedir.

İhbarname esastaki yapılan vergi hatasına karşı açılacak dava itibariyle belirtmek gerekirse, süre hesabı bakımından durum aşğıdaki şekilde olacaktır;

İhbarnamenin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması imkânı vardır.

Düzeltilme yoluna başvurulmak istendiğinde, talep, tarhiyatı yapmış olan vergi dairesinden dava açma süresi olan otuz gün içinde yapılacaktır.

Düzeltilme dilekçesine altmış gün içinde bir cevap verilir veya altmış günlük bekleme süresi içinde herhangi bir cevap verilmeyebilir. Ret cevabı verildiğinde, bu cevabın tebellüğünü izleyen günden itibaren dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder. Eğer bekleme süresi içinde cevap alınamazsa, altmış günlük sürenin dolduğu günü izleyen günden

başlamak üzere, dava açma süresi keza kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin vergi dairesince reddi üzerine üst makama ayrıca başvurulamaz. Daha doğrusu, üst makama yapılacak başvuru dava açma süresini durdurmayacaktır.

Vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde belli bir tanıma bağlanmış olmakla birlikte, somut planda belli olaylar bazında, mükellef, idare ve yargı organlarının farklı değerlemeler yapabildikleri sıkça görülmektedir. Dolayısıyla mükellefin vergi hatası kapsamında gördüğü bir olayı, yargı organının hukuki ihtilaf niteliğinde değerlendirmesi halinde, dava sırf bu yüzden kaybedilmiş olacaktır.

Yan unsurların bertaraf edilmesi için, devamlı esas aldığımız, ihbarname esasındaki tarhiyatta yapılan hatanın düzeltilmesinin istenmesi ve isteğin reddi üzerine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi hükmüne göre hesaplanacak sürede açılan davanın ilk değerlendirmesinde vergi mahkemesinin olayda vergi hatasının bulunup bulunmadığı, bu nedenle, düzeltme isteği üzerine sürenin durmuş sayılıp sayılmayacağı esasında değerlendirme yapması mümkün değildir.

Beyan üzerine tahakkuk fişi esnasında yapılan tarhiyattaki hata için, tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten veya duruma göre tebellüğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde düzeltme talep edildiğinde, alınacak ret cevabına karşı, kalan sürede vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Düzeltilme talebinin mutlaka dava açma süresi içinde yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Dava süresinin geçirilmesi halinde de, düzeltme talep edilebilir. Ancak bu defa, vergi dairesinin düzeltme isteğini ret cevabı üzerine şikayet merciine başvurulması ve şikayet merciinin de ret cevabı üzerine Danıştay'da dava açılması durumu doğar. Başka bir ifadeyle,

zamanında dava hakkının kullanılmamış olması, hata ile malul vergiye meşruiyet kazandırmaz. Mükellefin düzeltme talep etme hakkını da ortadan kaldırmayacaktır.

3.4.4. Vergi Hataları Dışında İ.Y.U.K 11. Madde Hükmü

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi hükmünün, vergileme alanında vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında işlerliği yoktur. 11. maddenin ayırıcı özelliği, idari makama başvurmadan önce doğrudan dava konusu yapılabilecek bir idari işlemin bulunması, dolayısı ile idareye başvurunun ilgilinin ihtiyarına tabi olması gerekmektedir.

3.4.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi İstemleri Hakkındaki Uyuşmazlık Bakımından İ.Y.U.K 10 Ve 11. Madde Hükümlerinin Bir Arada Değerlendirilmesi

Aşağıdaki görüşlerimiz doğrultusunda;

- İhbarname esasında yapılan tarhiyattaki vergi hatalarına karşı doğrudan dava açma imkanı vardır. Dolayısıyla bu hallerde, düzeltme istemeden otuz günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açma yolu tercih edilmelidir.

- Beyan üzerine tahakkuk fişi esasında salınan vergilerdeki hataya karşı, tahakkuk fişinin düzenlenmesi tarihinden itibaren 30 gün içinde düzeltme talep edildiğinde, düzeltme talebinin reddi üzerine, kalan süre içinde dava açılabilir.

— İhtirazi kayıt vergi hatası kapsamında değ erlenebilecek bir hususla ilgili olsa bile, bu hallerde, düzeltme için vergi dairesine başvuru ayrıca d   n lmelidir.

— Vergi dairesinin ret cevabı üzerine şikayet merciine gidilmek gerekecek, şikayet merciinin açık veya zımni ret cevabı üzerine de Danıştay'da dava açılacaktır.

— İstihkaktan kesinti suretiyle alınan vergilerde, kesintinin yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içinde doğrudan dava açma hakkı vardır.

— Tahakkuku tahsile ba lı vergiler bakımından da, herhangi bir ihtirazi kayıt konulmasa bile, 30 gün içinde doğrudan dava a ılabilece inin kabulü gerekir.

— Doğrudan dava açılabilecek durumlarda, düzeltme istenilmesi ve bunun reddi üzerine yargı yoluna gidilmesi halinde, davanın sadece vergi hatası ile sınırlı olarak incelemeye alınacağını düşünmekteyiz.

3.4.6. Davanın Terkin ve İade Veya İptal Talebi İle Açılması

Düzeltme talebinin reddi üzerine açılacak davaların, genelde iptal davası olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, dilekçenin sonuç ve talep kısmında, düzeltme isteminin reddi suretiyle tesis edilen idari işlemin iptalinin talep edilmesi gerekmektedir.

Bunun yanında, hata ile malul verginin tahsil edilmiş olup olmadığına göre farklılık yapılması üzerinde de durulmaktadır. Sadece tahakkuku yapılmış fakat henüz tahsil edilmemiş vergideki hata ile ilgili davada iptal talebinin yeterli olacağı, buna karşılık eğer tahsilat da yapılmışsa iptal davası ile birlikte tam yargı davasının da açılması gerekmektedir.

Konuyla ilgili emsal bir Danıştay kararında, üst makama başvuru tarihine kadar geçen sürenin dava açma süresine dahil olduğu hususu vurgulanmıştır.⁵⁹

Yine konu ile ilgili Danıştay 12.Dairesi'nin emsal bir başka kararında, dava hakkı düştükten (dava açma süresi dolduktan) sonra idareye yapılan başvuruya alınan cevabın, dava hakkı doğurmayacağı sonucuna varılmıştır.⁶⁰

3.4.7. Görev ve Yetkiye İlişkin Esaslar

Yargılama usulünde görev deyimi, belli bir davanın bakılacağı yargı yerinin belirlenmesini ifade eder. Görev yönünden ilk planda, davanın adli veya idari yargıdan hangisinin alanına girdiği, devamında da, genel idari yargı içinde, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakacak yargı yerinin hangisi olduğunun tespiti gerekmektedir.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil aşaması ile ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanına girer. Buna göre vergi mahkemeleri,

— Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalarla tarifelere ilişkin davaları,

— Yukarıdaki konularda, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulamasından doğan uyuşmazlıkları,

— Diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyecektir.

⁵⁹ Danıştay 7.Daire, 16.4.1973 tarih, 1972/1793 E., 1973/1088 K sayılı karar.Dan. Yedinci Daire Kararları, s. 559.

⁶⁰ Danıştay 12.Daire, 16.9.1971 tarih, 1971/1818 E, 1971/1912 K sayılı karar. Dan. 12.Daire Kararları C.1, s. 214.

Vergi Usul Kanunu gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren ve il özel idareleriyle belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. İthalde alınan vergi ve resimler ise 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na tabidir.⁶¹

— Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harçlara ait zam ve cezalarla ilgili uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanındadır.

— 4458 Sayılı Kanun'daki düzenlemeyle birlikte, Gümrük idarelerince kesilen cezalara karşı da idari yargıya başvurulabilecektir.

— Köy bütçelerine dahil vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler Vergi Usul Kanunu'na tabi değildir. Ancak, 2576 Sayılı Kanun'un 6.maddesine göre, bunlar da vergi mahkemesinin görev alanına girmektedir.

— Bunun dışında, vergileme alanındaki düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalar da, ilk derece yargı yeri olarak Danıştay'ın görev alanına dahil bulunmaktadır.⁶²

Vergi benzeri mali yüküm deyiminin kanunlarda herhangi bir tanımı yapılmış değildir. 2576 Sayılı Kanun'un 6.maddesindeki hüküm, bu tür yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıkların vergi mahkemesinin görev alanına gireceğidir. Örneğin, bazı temel mallara yapılan zamlarla ilgili olarak doğan fiyat farkları vergi benzeri mali yükümlük olarak kabul edilmektedir.

Yine ihracatta yapılan vergi iadelerinin geri istenmesi ile ilgili anlaşmazlıklarda görevli mahkemelerin idare mahkemesi olduğu Danıştay'ca karara bağlanmıştır.

⁶¹ Özbacı, 1999: 294.

⁶² Karakoç, 1996: 234.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulamasından doğan uyuşmazlıklar esas itibariyle vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

Aslında, 6183 Sayılı Kanun esas itibariyle, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsil aşaması ile ilgili bir kanun olmakla beraber, bunun dışında da, kamu kurum ve kuruluşlarına ait alacakların takip ve tahsilinde uygulanır. Örneğin adli mahkemelerce hükmolunacak para cezalarının kovuşturması da duruma göre 6183 Sayılı Kanun'a göre yapılır. 3410 Sayılı Kanun, 6183 Sayılı Kanun uygulamasından doğan davalardan sadece vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlerle ilgili olanlarını vergi mahkemesinin görevine almakla, bunun dışındaki uyuşmazlıkları idari yargıda genel görevli mahkeme olan idare mahkemelerine bırakmış olmaktadır.⁶³

2576 Sayılı Kanun'un 6.maddesinde, vergi mahkemesinin görevine dahil uyuşmazlıklar arasında "tarife uyuşmazlıkları" deyimine de yer verilmiştir. Bununla, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle ilgili tarifelere göre tesis edilen tarh ve tahakkuk işlemlerinden çıkan uyuşmazlıklarla, bu nitelikteki tarifelerin iptaline ilişkin davaların kastedildiği kabul edilmektedir.⁶⁴

Belli hallerdeki iptal ve tam yargı davaları da vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Dava açma süresi içindeki düzeltme taleplerinin reddi üzerine açılacak davalar götürü kazançların takdiri ile ilgili takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalar, vergi mahkemelerinde açılacak iptal davalarının örnekleri olarak verilebilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28.madde hükmü dahilinde, yargı kararlarının yerine getirilmemiş olması dolayısıyla açılacak tazminat davaları

⁶³ Tezel, 1982: 145.

⁶⁴ Yenice, Esin, 1983: 429.

ise vergi mahkemesinde bakılacak tam yargı davalarının başlıca örneğini teşkil eder.

Vergileme alanında idare mahkemeleri kural olarak görevli değildir. İstisnaen vergi benzeri mali yükümler ve ek mali yükümlülükler bakımından uyuşmazlığın idare mahkemesince çözümlendiğini görebilmekteyiz.

Danıştay'ın ilk derece yargı yeri olarak çözümleyeceği davalar, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre,

— Bakanlar Kurulu Kararlarına

— Müşterek kararnamelere

— Başbakanca alınan kararlara

— Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere

— Danıştay idari dairelerince veya idari işler kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere

— Birden çok idare ve vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere

— Yabancı ülkelerde görevli makamlarca alınan kararlara

— Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararlarına

— Yüksek Öğretim Kurulu, Yüksek Öğretim Denetleme Kurulu, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi, Üniversiteler Arası Kurul kararlarına karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile imtiyaz

sözleşmelerinden doğan idari davalar ilk derece yargı yeri olarak Danıştayca çözümlenecektir.

Görevli mahkemenin davacı tarafından yanlış teşhis ve tespiti, başka bir ifade ile davanın görevli olmayan yargı yerinde açılması hak kaybına neden olmaz. Özellikle genel idari yargı içinde, vergi mahkemesi, idare mahkemesi ve Danıştay itibariyle alındığında, buralarda açılacak dava, kendi görev alanları içinde görülmediğinde, görevli mahkemeye gene görevsizlik kararı alan mahkeme tarafından gönderilir. Dolayısıyla bu açıdan dikkat edilmesi gereken husus süreye ilişkindir. Dava açma süresi, idare mahkemeleri ve Danıştay'da altmış gün, vergi mahkemelerinde otuz gündür.⁶⁵

Yetki kuralı, davanın ülkenin neresindeki yargı yerinde açılacağını belirler. Aynı yargı düzeni içinde bulunan veya aynı derecede görevli mahkemelerden, yer itibariyle o davaya bakabilecek olan mahkeme, yetkili mahkeme deyimi ile ifade edilir.⁶⁶

Vergi davalarında yetki, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme,

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

— Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulamasında ödeme emrini düzenleyen,

— Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

dairelerin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

⁶⁵ İnel, 1970: 232.

⁶⁶ Yenice, Esin, 1983: 265.

İdari işlemlerin bir bölümü için dava yoluna gitmeden önce, idari itiraz yolu öngörülmüştür. İdari itiraz yolu tüketilmeden idari işlemin kesinleşmediği kabul edilmekte, dolayısıyla merciiine itiraza gidilmeden açılan dava, henüz tamamlanmamış bir işlemle ilgili sayıldığı için incelemeye alınmamaktadır.⁶⁷

Vergileme alanında idari itirazın öngörüldüğü en önemli alanın, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na göre ek tahakkuk konusu yapılan vergiler ve bunların cezaları ile ilgilidir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. madde hükmü, idari itirazdan farklı bir durumdur. Zira, 11. madde kapsamına giren işlemler, üst makama başvurulmadan da dava konusu yapılabilecek işlemlerdir. Üst makama başvuru, tamamen ilgilinin ihtiyarına bağlıdır.

Vergi dairesinin düzeltme talebini ret kararı üzerine, bunlarda da dava yolu şikayet mercilerine başvurduktan sonra doğmaktadır. Şikayet mercisinin ret kararı üzerine ise dava açılacaktır.

Dava açma süreleri, genel olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde belirtilmiştir. İdareye başvurma suretiyle tesis ettirilecek işleme karşı açılacak davalarla, üst makamlara başvurma dolayısıyla sürenin durduğu hallerde ilgili düzenleme ise 10. ve 11. maddelerde düzenlenmiştir.

Dava dilekçesinden sonra yapılacak inceleme hususu, üzerinde durulacak bir başka unsurdur. Davanın süresinden önce veya sonra açıldığıının anlaşılması halinde davanın reddine karar verilecektir.⁶⁸

Husumet deyiimiyle kastedilen, idari işlemlerden dolayı açılacak davanın, işlemi yapmış olan idari makam veya birime yöneltilmesini ifade etmektedir.

⁶⁷ Sönmez, 1986: 143.

⁶⁸ Özbacı, 1999: 305.

Bilinen anlamdaki vergi davalarında, husumet tespiti sorunu bulunmamaktadır. İlave vergiyi tarh eden, cezayı kesen vergi dairesi, açılacak davada hasım olarak gösterilecektir. 6183 Sayılı Kanun uygulamasında ödeme emirleri genellikle, vergi daireleri tarafından çıkarılır. Bu gibi durumlarda da husumetin, ödeme emrini çıkaran vergi dairesine yöneltilmesi gerekmektedir.

4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu kapsamındaki ithalde alınan vergi ve resimler bakımından ise işlemi yapmış olan alt idari birim durumundaki gümrük giriş müdürlüğü ve bunlar tarafından tesis edilen ek tarhiyatla ilgili işlemlerin üst makamların onayı ile geçerlik kazanması önemlidir. Ödeme emri ise, yine doğrudan gümrük müdürlüklerince çıkarılır. Devamındaki haciz vb. tatbikat da gümrük müdürlüklerince yapılmaktadır.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerde de husumet tespiti bakımından belli sorunlar yaşanır. Örneğin, ithalatta alınan toplu konut fonu ile ilgili anlaşmazlıkta, fonu tahsil eden Merkez Bankası'dır. Gümrük idaresi gümrükleme sırasında denetimini yapmaktadır. Bunlarla ilgili ödeme emrini çıkaran makam ise genellikle vergi daireleridir. Dolayısıyla, söz konusu fonla ilgili uyuşmazlıkta, hangi idari birimin hasım gösterileceği bazen güçleşmektedir. Bize göre idari işlemi yapan idarenin doğrudan muhatap alınması gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DAVALARININ TEORİK NİTELİĞİ İLE DAVA EHLİYETİ

1. VERGİ DAVALARININ TEORİK NİTELİĞİ

Bize göre, vergi davalarının durumunu belirlemek için ilk olarak her iki dava türünün neyi ifade ettiğini anlamak gerekmektedir. Vergi davası ile sınırlı olmak ve ana çizgileri ile değinmek gerekirse ayırıcı özellikleri şu şekilde açıklayabiliriz;

1.1. İptal Davaları

Bu davalar hukuk düzenini korumaya yönelik olup, idari işlemin hukuka aykırılık sebebiyle oluşan ve iptali talebiyle açılan objektif davalardır. Yargılanmakta olan ise işlemi tesis eden idari makam olmamaktadır ve işlemin hukuka aykırı olup olmadığı araştırılmaktadır.⁶⁹

1.2. Tam Yargı Davaları

Bu davaların ise genel olarak davacının hukuki durumunun korunması ile ilgili olduğu ve buradaki amacın şahıs bazında ortaya çıkan her türlü hak ihlalinin giderilmesi doğrultusunda olduğu görüşündeyiz.

Genelleme yapacak olursak, iptal davalarının hukuk düzeninin korunmasını amaçlarken, tam yargı davalarının ise kişisel planda ihlal edilen hakkın korunmasını amaçladığını, vergi davaları bakımından ele alındığı zaman ise bunlar iptal davası sayıldığında, hukuka aykırılık varsa mesela tarh edilen vergide, vergi tarhı şeklindeki idari işlemin bütünüyle iptali söz konusu

⁶⁹ Aldan, 1991: 22.

olmayabildiğini, yani işlemin kısmen iptal edilebilmekte ve kısmen onaylanmakta olduğunu, bu durumda tadilen tasdik kararı verilebileceğini söyleyebiliriz.

Bilinen anlamdaki vergi davalarının; ikmalen, resen, idarece tarhedilen veya sair suretlerle ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle ve bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları ifade ettiğini söyleyebiliriz.

Bir araştırmada, vergi davalarının genellikle iptal davası niteliğinde olduğu ve duruma göre tam yargı davası niteliği de kazanabileceği, bu hallerde iptal ve tam yargı davasının birlikte açılabilmesi gibi ayrı ayrı dava açma yoluna da gidilebileceği, sonuç olarak vergi davaları için ayrı bir dava türü oluşturmaya gerek olmadığı görüşü savunulmuştur.⁷⁰

Bir başka araştırmada da benzer görüşler yer almaktadır.⁷¹

Yine bu paraleldeki bir görüş şu şekilde ifade edilmektedir;

“ Doktrinde vergi davalarının tam yargı davaları olduğu yolundaki görüş egemendir. Bunun nedeni, vergi davalarında para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olmasıdır. Başka bir görüşe göre ise, vergi davaları her iki kategori dışında ayrı ve özel bir kategori oluşturmaktadır. Bu görüşlerden çıkan sonuca göre ise vergi davaları kural olarak iptal davası niteliği taşımakta olup duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebileceği görüşü hakim olmaktadır.”⁷²

Vergi davalarının genelde tam yargı davası içinde değerlendirilmesini savunan görüşler, vergileme ile ilgili idari işlemlerde, subjektif planda para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin varlığı şeklindeki genel ilke dışında, 2577 Sayılı Kanun’un 28/5, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 112/3, 6183 Sayılı

⁷⁰ Candan, 1991: 40.

⁷¹ Aldan, 1991: 22-57.

⁷² Öncel, Çağan, Kumrulu, 2004: 231.

Kanun'un 58/5 fıkra hükümlerini, Harçlar Kanunu'nun vergi yargısı ile ilgili hükümlerini de dayanak olarak göstermektedirler.⁷³

Bunların dışındaki bir diğer görüş, vergi davalarının pozitif hukuk açısından, tam yargı davalarının dışında tutulması gerektiği şeklindedir ve şöyle ifade edilmektedir;

“Tam yargı davaları, idare hukukuna özgü tazmin, telafi ve istirdat davaları ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle bunların zam ve cezalarına ilişkin davaları içine alır. Tam yargı davası deyiminin teorik anlamı da budur. Ancak, idari yargı ile ilgili son düzenlemeler esas alındığında, vergi, resim ve harç uyuşmazlıklarını pozitif hukuk açısından tam yargı davaları dışında tutma zorunluluğu doğmaktadır. 2575, 2576 ve 2577 Sayılı Kanun hükümleri topluca incelendiğinde, tam yargı davaları deyiminin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaları içine almadığı ortaya çıkmaktadır”⁷⁴.

Bize göre de vergi davaları genel anlamda iptal davaları niteliğinde olmakla beraber, özellikle haksız yere alınan vergi, resim, harç vb mali yükümlülüklerle ilişkin meblağların iadesi yönündeki davalarla birlikte tam yargı davası niteliğine bürünebileceği kanaatindeyiz.

Yargı kararlarında, vergi davaları bütünüyle tasdik veya tamamen terkin kararına bağlanabileceği gibi tadilen tasdik kararları da verilebilmektedir. Bu nedenle, oluşmuş içtihatlar açısından, vergi davalarının iptal davalarının dışında tutulduğu kesindir. Yerleşmiş içtihat ve uygulamada, dava terkin talebi ile açılmakta, yargı kararlarının hüküm kısmı da buna göre kaleme alınmaktadır. Buna ilişkin emsal kararlar ilerleyen bölümlerde verilecektir.

⁷³ Tezel, 1982: 56-59.

⁷⁴ Yenice, Esin, 1983: 73-74.

2. İPTAL VE TAM YARGI DAVALARI

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12. maddesi ile bir idari işlemde dolayı hakları muhtel olanların açacakları iptal ve tam yargı davalarındaki süre ile ilgili esaslar düzenlenmektedir. Hükmün vergileme alanında fazla işlerliği yoktur. Daha çok vergileme dışındaki idari davalarla ilgili olduğunu düşünmekteyiz.

2.1. Bir İdari İşlemin Bulunması

12. madde hükmünün devreye girmesi için, idari bir işlemin yapılmış olması gerekir. Bu işlem dolayısı ile hakları ihlal edilmiş olanlar, duruma göre iptal veya tam yargı davası açabileceklerdir.

2.2. İ.Y.U.K 12. maddenin Vergileme Alanındaki Uygulaması

12. madde hükmünde, iptal ve tam yargı davalarının süresi ile ilgili düzenleme yapılmaktadır. İptal davalarının vergileme alanında da açıldığı durumlar bulunmaktadır. Örneğin, ödeme emrine muhatap olanların veya yaptıkları düzeltme talebi reddedilenlerin açacakları dava iptal davasıdır. Buna karşılık tam yargı davalarının vergileme alanındaki uygulaması sınırlı olmak durumundadır. En tipik örneği de, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesi dahilinde, idarenin yargı kararını yerine getirmemesi üzerine açılacak davaları gösterebiliriz. Kanun koyucunun bunlara ek olarak vergi, resim veya harç benzeri mali yükümlülüklerden dolayı da vergi mahkemelerine tam yargı davası açılabileceği düşüncesi ile böyle bir hükme yer verildiği düşünülmektedir.⁷⁵

⁷⁵ Yenice, Esin, 1983: 225.

2.3. Dava Açmada Seçenekler ve Süre

12. madde dahilinde, dava açmak bakımından şu seçenekler bulunmaktadır;

2.3.1. Tam Yargı Davasının İptal Davasının Sonucuna Göre Açılması

İdari işleme karşı, eğer istenilirse öncelikle iptal davası açılabilir. Bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği tarihinden itibaren tam yargı davası açılabilecektir.

2.3.2. İptal Ve Tam Yargı Davasının Birlikte Açılması

Bu halde ilgili, yargı yerinden işlemin iptali ile birlikte bu işlem dolayısıyla uğradığı zararın tazminine de karar verilmesini talep eder. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili dava örneğine göre belirtmek gerekirse, düzeltme talebinin reddi şeklinde tesis edilen idari işlemin iptali ve ödenmiş olan verginin iade edilmesine karar verilmesi aynı davada talep edilebilecektir.

2.3.3. Doğrudan Tam Yargı Davası Açılması

Bu imkan, iptal davası açılmadan doğrudan tam yargı davası açılmasıdır. Bu durumda yargı yerinin, işlemin hukuka aykırılığını tespit etse bile iptal kararı veremeyeceği anlamı çıkmaktadır. Bu halde de sürenin, idari işlemin tebliğini izleyen günden itibaren vergi mahkemesinde açılacak dava için otuz, idare mahkemesi ve Danıştay'da açılacak dava için altmış gün olarak hesaplanması gerekmektedir.

2.3.4. Bir İşlemin İcrası Sebebiyle Dava Açma

Kamu alacağının tahsili için uygulanan haciz işlemine karşı dava açılmamış olsa bile, haciz konusu kıymetin satılması ile doğacak zarara karşı, bu esas içinde tam yargı davası açılabileceği kabul edilmektedir.⁷⁶

2.3.5. İdari Makamlara Başvurma

İzah konusu iptal ve tam yargı davalarının uygulanmasında, idareye başvurma hakkı saklı tutulmuştur. Buna göre, ilgililer dilerlerse, dava yoluna gitmeden önce idareye başvurarak, işlemin kaldırılmasını, geri alınmasını, değiştirilmesini veya yeni bir işlem yapılmasını isteyebileceklerdir. Bu husustaki başvuru, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi hükmüne göre değerlendirilecek, cevap verilinceye veya altmış günlük bekleme süresi doluncaya kadar dava açma süresini durduracaktır.

2.3.6. İ.Y.U.K 28.maddesi Uyarınca Yargı Kararının Yerine Getirilmemesine Bağlı Davalarda Sürenin Başlangıcı

İdarenin vergi mahkemesi veya Danıştay kararı üzerine otuz gün içinde tesis etmek zorunda olduğu işlemi tesisi etmemesine bağlı olarak açılacak davalardır. Örneğin, ikmalen tarh edilmiş bulunan bir vergiyi vergi mahkemesi kararı üzerine ödemiş bulunan mükellefe, nihai terkin kararı aldığı anda, en geç otuz gün içinde iade yapılmak gerekecektir.

⁷⁶ Candan, 1991: 39.

2.4. Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13. maddesi, idari eylemlerden dolayı açılacak davalarla ilgili düzenleme getirmiştir. Bu hükmün vergileme alanındaki işlerliği 12. maddeden çok daha sınırlıdır. Çünkü idari eylem maddi bir olaydır ve bir idari işleme dayanmaz. Örneğin, yol yapımı dolayısıyla bir kimsenin evinin veya bahçesinin zarara uğraması, idari eyleme bağlı olarak dava açma hakkının doğmasına yol açar. Vergileme alanında, idarenin belli bir eylemi nedeniyle, zarara uğranılması dolayısıyla dava yoluna başvurulması bu nedenle çok istisnai bir hali ifade eder. Kamu alacağının tahsili maksadıyla haczedilen borçluya ait malın satışına kadar uygun şartlarda korunmamış olmasına bağlı olarak ortaya çıkan zarar örnek olarak gösterilmektedir.⁷⁷

2.4.1. İdareye Başvuru

2.4.1.1. Başvuru Şartı

13. madde kapsamında tam yargı davası açılabilmesi için ilk planda idareye başvurularak zararın ödenmesinin istenilmesi gerekmektedir. Bu başvuru yapılmadan dava açılması mümkün değildir. Şayet bu başvuru yapılmadan dava açılırsa, dosyanın idari merci tecavüzü esası içinde ilgili idareye tevdi edilmesi gerekmektedir.

⁷⁷ Candan, 1991: 29.

2.4.1.2.İdareye Başvuru Süresi

İdareye başvuru süresi, yazılı bildirim üzerine veya idari eylemin başka yollardan öğrenilmesi halinde, öğrenme tarihinden itibaren bir yıl ve her halükarda eylem tarihinden itibaren beş yıldır.⁷⁸

2.4.1.3.Başvurulacak İdare

Başvurulacak idare kural olarak zarar doğuran eylemi yapmış olan idaredir. Ancak muhatap olarak alınacak idari birimin tespitinde, temsil yeteneği olup olmadığının önemi ortaya çıkmaktadır. Örneğin, gümrük müdürlüğünce yapılan bir haciz konusu malın gerektiği şekilde korunmamış olmasına bağlı olarak doğacak zarara karşı başvurunun ilgili gümrük müdürlüğüne değil, doğrudan Maliye Bakanlığı'na yapılması gerekmektedir.

2.4.1.4. İdarenin Cevabının Alınması veya Bekleme Süresinin Dolması Gereği

Dava yoluna gitmek için, idarenin başvuruya ret cevabı (kısmen veya tamamen ret cevabı) vermesi veya altmış günlük bekleme süresi içinde cevap vermemiş olması gerekir. Bekleme süresi dolmadan dava açılmayacaktır.

2.4.2. Dava Süresi

13.maddede dava süresi gün olarak belirtilmiş değildir. Genel olarak idarenin cevabının tebliğini izleyen günden itibaren veya altmış gün içinde

⁷⁸ Karakoç, 1996: 145.

cevap verilmediğinde bekleme süresinin dolduğu günden başlayarak (bu defa izleyen günden değil) dava süresi içinde davanın açılması gerekmektedir.

2.4.3. İdareye Başvuru Gereğinin Olmaması

İdari eylemden zarar gören kimse, görevli olmayan adli veya askeri yargı yerinde dava açmış ve bu davası görevsizlik kararı ile reddedilmişse, daha önce idareye başvurmamış olsa bile, adli veya askeri yargı yerinin görevsizlik kararı üzerine idari yargı yerinde dava açabilecektir.

3. VERGİ DAVALARININ KONUSU

Bilinen anlamdaki vergi davaları dışında da pek çok halde dava açılma durumu doğabilmektedir. Bunların başlıcaları ise şu şekildedir;

3.1. Vergi Aslına İlişkin Davalar

Yükümlüler ancak kendileri bakımından ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı dava açabileceklerinden ve takdir komisyonu kararları kendilerine doğrudan uygulanamayacağı için bu kararlara karşı vergi mahkemelerine başvuramayacakları gibi takdir komisyonu kararları genellikle vergi idaresinin resen yapacağı tarhiyatın dayanağını oluşturmakta ve böylece dava, resen vergi tarhiyatı şeklindeki idari işleme karşı açılmaktadır.⁷⁹ Bazı sınırlı hallerde ise doğrudan takdir komisyonu kararı aleyhine yükümlülerce dava açılabilirdiğini görmekteyiz. Örneğin, V.U.K.'nın 267. maddesine göre, takdir komisyonunun belirlediği emsal bedellerine karşı yükümlüler dava açabilirler.

⁷⁹ Candan, 1991: 78.

Vergi Usul Kanunu'nun 378/2. maddesine göre yükümlüler, beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak beyan ettikleri matrahlarda tereddüt ettikleri hususlar olduğunda beyannameler üzerine ihtirazi kayıt koyabilirler. Böylece yükümlüler ihtirazi kayıtle beyan edilen matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açabileceklerdir.

3.2. Vergi Cezalarına İlişkin Davalar

Vergi ve cezalarda Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve devam eden maddeleri ile 375. maddesinde açıklanan türden bir hatanın bulunması halinde, mükellef ilk etapta, ilgili vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunabilecektir. Eğer düzeltme talebi dava açma süresi içerisinde yapılmışsa, ret cevabı üzerine vergi mahkemesinde dava açılacağı gibi şayet dava açma süresinden sonraki süreçte düzeltme talebi reddedilmişse, önce şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurulacak, buradan da ret cevabı alınması halinde ise dava açma yoluna gidilecektir. Her iki durumda da açılacak olan dava türü, iptal davası olacaktır.

Yine yükümlüler, ilave vergi tarhlarına ve vergi cezalarına karşı da dava açabileceklerdir.

3.3. Vergi Tahsiline İlişkin Davalar

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesine göre; ücretler, serbest meslek kazançları gibi gelirler üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergilerde, hak sahiplerine ödemenin yapılmış veya ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

A.A.T.U.H.K'nın 58/1 maddesine göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, borcun bulunmaması, borcun kısmen ödenmiş olması veya borcun zamanaşımına uğramış olması nedenleriyle vergi mahkemesinde dava açabilir. Ödeme emrinin iptali isteğiyle açılan davalarda sadece tahsile ilişkin nedenler ileri sürülebilir. Zira tahsil işlemi tarh ve tahakkuka bağlı bir işlem özelliğinde olduğundan ödeme emrinin temelindeki hukuka aykırılıkların tarh ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkarılıp çözümlenmesi gerekir. Bu nedenle de ödeme emrine karşı dava konusu yapılabilecek sebepler sadece tahsile ilişkin olarak kısıtlanmıştır.⁸⁰

6183 Sayılı Kanun'un 17. maddesinde sayılan durumlardan birinin bulunması halinde henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimler derhal tahakkuk ettirilerek bu miktar üzerinden yükümlünün mal varlığı üzerine ihtiyati haciz uygulanarak kamu alacağı teminat altına alınmaktadır.⁸¹

İhtiyati tahakkuk işlemi üzerine ihtiyati hacze maruz kalanlar, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına karşı Vergi Mahkemesinde dava açabilirler. İhtiyati tahakkuk işlemi başlı başına yükümlülerin menfaatini ihlal eden ve ihtiyati haciz olmaksızın sonuç doğuran bir işlem niteliğinde olmadığı için ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açılmaz.⁸²

6183 Sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılan hallerden birinin bulunması nedeniyle kamu alacağının korunması için acil önlem alınması gerektiğinde, henüz tarh ve tahakkuk ettirilmemiş, tahakkuk edip de henüz ödeme süresi geçmemiş veya ödeme emri tebliğ edilmemiş kamu alacaklarının tahsilini temin için borçlunun kendisine ait veya üçüncü şahıslar elindeki menkul mallar ile gayrimenkullerden, kamu alacağına yetecek

⁸⁰ Kumrulu, 1989: 662.

⁸¹ İnel, 1970: 94.

⁸² Danıştay 9.Daire, 13-11-1980, Esas 1979/3972, Karar 1980/4239, D.D. Yıl:11, Sy:42-43, Ankara 1982, s. 224-226.

miktarına derhal ve sınırsız süreyle ihtiyati haciz konulur.⁸³ Haklarında ihtiyati haciz uygulanan borçlular bu işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerdir.

A.A.T.U.H.K'nın 62. maddesine göre, ödeme emrinin tebliğinden sonra borçlunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesince tespit edilen menkul ve gayrimenkulleri ile üçüncü şahıslardaki alacakları üzerine borca yeter miktarda haciz konulur. Haciz işlemi idari bir işlem olduğundan bu işleme karşı vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir.

6183 Sayılı Kanun'un 48. maddesinde belli şartlar altında vadesi gelmiş kamu alacağının teciline imkan vermekte olup tecil isteği reddedilen yükümlü idarenin bu ret işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açabilecektir.

Yine aşağıda maddeler halinde sayılan durumların ortaya çıkması halinde de dava yoluna gidilecektir;

a) Uzlaşma talebinin kabul edilmemesi durumunda açılacak dava iptal davasıdır.

b) Sakatlık indirimi uygulaması ile ilgili talebin reddi üzerine iptal davası açılır.

c) Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen istisna ve muafiyetlerin kabul edilmemesi halinde de iptal davası açılabilir.

d) Vergi Usul Kanunu veya 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca, gösterilen veya gösterilmesi gereken teminatlar, bunların değiştirilmesi vb. ile ilgili anlaşmazlıklar da iptal davasının konusudur.

⁸³ İnel, 1970: 92.

Yine 6183 Sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca, adli mahkemede açılan istihkak davasının kazanılmasından sonra, haczedilmiş malların geri verilmesi için idareye yapılan başvuru üzerine ret cevabının alınması halinde de iptal davasının açılması gerekmektedir.

e) Bunların dışında birtakım özel durumlar söz konusu olup buna örnek olarak, 2577 Sayılı Kanun'un 28.maddesinde öngörülen ve idarenin vergi mahkemesinin kararını yerine getirmemesi veya gecikme ile yerine getirmesi sonucu açılacak tazminat ve gecikme faizi davalarının tam yargı davaları niteliği taşıdığını belirtebiliriz.

4. YARGILAMA USULÜ

İdari yargının bünyesinde düzenlenmiş olan vergi davaları ile ilgili yargılama usulü yani mali yargılama usulünün, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabi tutulduğunu söyleyebiliriz.

4.1. Vergi Yargı Mercilerinde Uygulanacak Usul Hükümleri

İdari yargı mercilerinde uygulanacak usul hükümleri, 2577 Sayılı Kanunu'nun 1. Maddesine göre bu kanuna tabidir. Vergi yargısı da idari yargının özel bir ihtisas dalını teşkil edeceğinden dolayı aynı usul hükümlerinin vergi yargı mercileri için de geçerli olduğu sonucuna varmaktayız. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarında Vergi Usul Kanunu'nda yer almakta olan hükümlerin de uygulanacağını görmekteyiz. Vergi yargılama usulü bakımından ana kanun 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu olmakla beraber bazı durumlara göre Danıştay Kanunu, 2575 Sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu ve 2576 Sayılı Kanun'un da devreye girebildiğini söyleyebiliriz.

4.2. Yazılı Yargılama Usulü

2577 Sayılı Kanun'un 1. maddesinin 2 nolu fıkrasında, incelemenin evrak üzerinden yapılacağı belirtilmiştir. Dava dilekçesinin verilmesi ve karşılıklı cevapların alınmasından sonra oluşan dosya üzerinden vergi mahkemesi kararını vermekte olup sözlü işlem duruşma işleri dışında söz konusu olmamakta ve tanık dinlenememektedir. Bunun tek istisnası ise Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanun'una göre yapılmakta olan delil tespittir. Böylece ancak mahkeme kararı çerçevesinde, tanık dinlenebileceği anlaşılmaktadır.⁸⁴

4.3. Resen Araştırma İlkesi

Resen araştırma ilkesi vergi yargısında ve genel olarak idari yargıda hakim bulunmakta olup bu durumun, idarenin hukuka bağlılığının denetimi ve kamu düzeni ile ilgili olmasından kaynaklandığını düşünmekteyiz. Resen araştırma ilkesinde yargıç, hükmü vicdani kanaatine göre tesis edeceği gibi bu vicdani kanaate ulaşırken ise tarafların iddia ve istemleri doğrultusunda hareket etmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Aynı zamanda tesis edeceği hüküm ile kamu düzenini korumaya çalışacağı içindir ki, medeni yargılama hukuku arasındaki önemli farklılıklardan biri de bundan kaynaklanmaktadır.

İdari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği şeklinde bir başka ilke ile de sınırlı olan resen araştırma ilkesinde gerekli veriler çok açık olsa bile idarenin talebinden daha yüksek bir matrah takdirini vergi mahkemesi yapamamaktadır. Eğer öyle olsaydı, idari işlem niteliğinde yargı kararı vermiş olurdu.⁸⁵

⁸⁴ Öncel, Çağan, Kumrulu, 2004: 67.

⁸⁵ Özbacı, 1999: 47.

Bununla ilgili olarak, Danıştay 3.Dairesi'nin emsal bir kararında, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, yazılı yargılama usulünün esas alınacağı, tanık dinlemek, teklif edilen yemine icabet etmemeyi ikrar saymak suretiyle karar verilemeyeceği yönünde karar vermiştir.⁸⁶

Yine Danıştay'ın bu yöndeki emsal bir başka kararında, davalının savunma yapmamasının davacı lehine karar verme nedeni olamayacağını belirtmektedir.⁸⁷

5. DAVA EHLİYETİ

Ehliyet hususunda 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31/1. madde hükmü ile H.U.M.K.'a atıfta bulunulmuştur. Buna göre İ.Y.U.K.'ta açık hüküm bulunmayan hallerde H.U.M.K.'a göre hareket edilecektir. Bu kanunda geçen ehliyet kavramı ise genel anlamda davacı ve davalı olabilme yeteneğini ifade etmektedir. Oysa 2577 Sayılı İ.Y.U.K.'daki ehliyet kavramı yalnızca davacı olabilme yeteneğini kapsamaktadır. Çünkü idari yargıda kural olarak idare davalı konumundadır. Aynı şekilde idari yargı mercileri tarafından da ehliyet bu anlam verilmektedir.

Ehliyet konusunun taraf ehliyeti, dava ehliyeti ve menfaat ilişkisi açısından üçlü bir ayırım içinde ele alınması gerektiği görüşündeyiz.

5.1. Taraf Ehliyeti

Taraf ehliyeti, bir davada davacı veya davalı olarak taraf olabilmeyi ifade eder. Davada taraf ehliyetine sahip olmak, medeni haklardan

⁸⁶ Danıştay 3.Daire, 24.12.1986 tarih, 1986/1201 E., 1986/2706 K sayılı karar. Kaynak: D.D. Sy.66-67, s.187.

⁸⁷ Danıştay 9.Daire, 17.11.1986 tarih, 1986/2905 E., 1986/3043 K sayılı karar.Kaynak: D. D. Sy.66-67, s.416.

yararlanma ehliyetine tekabül eder. Medeni Kanun hükümlerine göre, medeni haklardan yararlanma ehliyeti sağ doğmak şartıyla, çocuğun ana rahmine düştüğü andan başlar ve ölümüne kadar devam eder.⁸⁸

5.1.1. Gerçek Kişilerde Taraf Ehliyeti

5.1.1.1. Genel Anlamda Gerçek Kişilerde Dava Ehliyeti

Her gerçek kişi davada taraf olma ehliyetine sahiptir. Küçük ve kısıtlı durumda bulunmak taraf ehliyetine sahip olmaya engel değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilen vergi ehliyetine sahip olan her gerçek kişi, taraf ehliyetine de sahip olacaktır.

5.1.1.2. Dava Açma Süresi İçinde Davacının Ölümü

Gerçek kişi ölümle taraf ehliyetini kaybeder. Dava açma süresi içinde avukata dava açması için vekalet veren gerçek kişi öldüğünde, avukatın dava açma imkanı da olmaz. Kanuni temsilcinin bulunması halinde de durum aynıdır.⁸⁹

5.1.1.3. Dava Açtıktan Sonra Ölüm Halinde Durum

Dava açıldıktan sonra ölüm vuku bulduğunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26.maddesine göre, davayı takip hakkı kendilerine geçen mirasçılarının başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmektedir.

⁸⁸ Eroğlu, 1995: 235.

⁸⁹ Kumrulu, 1989: 178.

5.1.2. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti

Tüzel kişilerin taraf olma ehliyetleri tamdır. Dava dilekçesinde davacı olarak tüzel kişinin adının yazılması gerekmektedir.

Dava açma süresi içinde veya dava aşamasında tasfiyelerinin son bulup ticaret sicilinden terkin edilmeleri gibi fiili bir durumda, şahıs şirketlerinde ortakların davayı yürüteceği, sermaye şirketlerinde ise yeniden sicil kaydının yapılarak şirkete bir kayyım tayin edilmesi gerektiği hukuk usulü bakımından kabul edilmektedir⁹⁰.

5.1.3. Tüzel Kişiliği Bulunmayanların Taraf Ehliyeti

Adi ortaklıklar ve donatım iştiraki gibi kuruluşların tüzel kişiliği yoktur. Bunların davacı olması halinde, dava dilekçesinde bütün ortakların imzasının bulunması gerekir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu tatbikatında, yönetici ortağın diğer ortakları da temsilen dava açabileceğinin kabulü gerekmektedir⁹¹.

Vergileme alanında da, adi ortaklığın muhatap olduğu davalarda davanın tarafı adi ortaklık değil, ortakların tümü olacaktır. Donatma iştirakinde de durumun aynı şekilde olacaktır.

5.2. Dava Ehliyeti

Dava ehliyeti medeni hakları kullanma ehliyetine tekabül eder. Yani medeni hakları kullanma yeteneğine sahip olanlar dava açma yeteneğine de sahiptirler.

⁹⁰ Kocahanoğlu, 1982: 63.

⁹¹ Kırbaş, 1987: 64.

Dava açma yeteneğine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler doğrudan kendileri dava açabileceği gibi yetki vereceği temsilcileri vasıtasıyla da bu işlemleri yürütebilir ve dava ile ilgili tüm işlemleri takip edebilirler.⁹²

Gerçek ve tüzel kişiler bakımından durum şu şekildedir;

5.2.1. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti

5.2.1.1. Genel Olarak Dava Ehliyeti

18 yaşını doldurmuş bulunan temyiz kudretini haiz bütün gerçek kişiler medeni hakları kullanma ve dolayısıyla dava açma ehliyetine sahiptirler.

Temyiz kudreti, Medeni Kanun'un 13.madde hükmünde, makul surette hareket etme iktidarı olarak tanımlanmıştır.

Kişinin evlenme ile veya mahkeme kararı ile reşit sayılması da mümkündür. Mümeyyiz olan reşitlerin dava ehliyetleri tamdır. Dilerlerse bizzat dava açıp davanın gerektirdiği usuli işlemlerin tamamını takip edebilirler.⁹³

5.2.1.2. Evli Kadının Dava Ehliyeti

Evli kadının kendine ait dava ehliyeti bulunmaktadır. Kocanın eşi adına açacağı dava, ehliyet yönünden reddedilir.

⁹² Özbacı, 1999: 309.

⁹³ Mutluer, 1975: 156.

Aile reisi beyanı esasında vergilendirilen mükelleflerle ilgili tarhiyatlar koca adına yapıldığı için tarhiyata karşı davanın koca tarafından açılması gerekmektedir.⁹⁴

5.2.1.3. Ehliyetsiz Gerçek Kişiler

Reşit olmayan küçükler ve temyiz kudretinden yoksun bulunanlar dava ehliyetine sahip değildir. Bunlara ait davalar, kanuni temsilcileri veya kanuni temsilcilerin vekalet verdiği avukat aracılığı ile açılabilir.

Dava ehliyeti davanın açıldığı tarih itibarıyla aranır. Davanın devamı sırasında ehliyetin kazanılması, başlangıçtaki usulsüzlüğü gidermeyecektir.

Kanuni temsilci aracılığı ile açılan davalarda da, taraf küçük veya mahcurdur. Bu nedenle dava dilekçesinde isimlerinin gösterilmesi gerekir. Kanuni temsilci davayı, bir avukata vekalet vermek suretiyle avukat aracılığı ile de açılabilir.

5.2.1.4. Kanuni Temsilcilerin Durumu

Gerçek kişilerde kanuni temsilciler, veli, vasi, kayyım ve müşavirden ibarettir.⁹⁵

5.2.1.4.1. Veli

Küçüklerde kanuni temsilci velidir. Evlilik süresince velayet ana ve babadan her ikisine aittir. Babanın ölmesi halinde velayet anneye geçer.

⁹⁴ Tezel, 1982: 243.

⁹⁵ Kumrulu, 1989: 167.

Boşanma, anne veya babadan birinin hacir altına alınması gibi durumlarda, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'ndaki esaslar içinde değerlendirme yapılır⁹⁶.

5.2.1.4.2. Vasi

Medeni Kanun hükümleri doğrultusunda, hacir altına alınan kişiler vasileri tarafından temsil olunur ve bunların taraf olacağı davalarda, dava ehliyetini vasi kullanır. Ancak, mahcur adına dava açılabilmesi için ayrıca sulh hukuk mahkemesi hakimliğinden izin alınması gerekmektedir.

5.2.1.4.3. Kayyım

Kendisine kayyım tayin edilen kişi, velayet veya vesayet altında bulunabilir veya reşit ve mümeyyiz olabilir.

Temsil kayyımlığında kayyım belli bir dava için tayin edilmişse, sulh mahkemesinden ayrıca dava açma izni alınmasına gerek yoktur. İdare kayyımlığında ise, kayyımın dava açabilmesi için temsil ettiği kişinin muvafakatini alması gerekmektedir.

5.2.1.4.4. Müşavir

Hacredilmesi için yeterli neden bulunmamakla birlikte, medeni hakları kullanma ehliyetinden kısmen yoksun bırakılması kendi yararına olan reşit kişiye sulh mahkemesi tarafından kanuni müşavir atanır.

⁹⁶ Kaneti, 1986: 68.

İştirak müşavirliğinde, kendisine müşavir tayin edilen kişinin dava ehliyeti vardır. Ancak, başlangıçta veya sonradan müşavirin davaya icazet vermesi gerekir. Tebliğ işlemleri de her ikisine birden yapılacaktır. Hatta her ikisinin müştereken vekalet vereceği bir avukat aracılığı ile davanın götürülmesi gerekliliği kabul edilmektedir⁹⁷.

5.2.1.5. Dava Ehliyetinin Dava Sırasında Kazanılması

Dava kanuni temsilcinin verdiği vekaletle küçük veya hacirli adına avukat tarafından açılmışsa, ehliyetini kazanmış olan davacıdan yeni bir vekalet istenmesi gereği vardır.

— Dava kanuni temsilci muhatap alınarak karara bağlanmışsa sırf bu yüzden bozulur.

— Dava ehliyeti davanın karara bağlanmasından sonra fakat hükmün tebliğinden önce kazanılmışsa, tebliğin asıl davacıya yapılması gerekir. Kanuni temsilciye yapılan tebliğ geçersizdir⁹⁸.

— Hüküm temyiz edildikten sonra dava ehliyeti kazanılmışsa, temyiz incelemesine devam olunur. Ancak, bundan sonraki işlemler ehliyetini kazanmış davacı muhatap alınarak yapılır⁹⁹.

5.2.1.6. Dava Ehliyetinin Dava Açıldıktan Sonra Kaybedilmesi

Davanın açılmasından sonra, kişinin temyiz kudretini kaybetmesi nedeniyle hacir altına alındığı durumlarda, davayı takip hakkı kendisine geçen kanuni temsilcinin başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar

⁹⁷ Kocahanoğlu, 1982: 71.

⁹⁸ Karakoç, 1996: 45.

⁹⁹ Karakoç, 1996: 45.

verilir. Yine kendisine kanuni müşavir atanan davacı, davayı müşavirle birlikte yürütmek zorunda kalır¹⁰⁰.

5.2.2. Tüzel Kişilerde Dava Ehliyeti

Tüzel kişiler, dava ehliyetini organları aracılığı ile kullanmak durumundadırlar. Yani tüzel kişiler yetkili organları vasıtasıyla dava açabilirler. Tüzel kişiler aleyhine açılan davalarda ise tüzel kişiler, gerçek şahıslar gibi taraf ehliyetine sahip olmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31.maddesinde, ehliyet yönünden Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 39. maddesinde öngörülen, gerçek temsilcinin başvurmasına kadar geri bırakma usulüne Danıştay'ca geçerlilik tanınmamaktadır¹⁰¹.

“Derneği temsil yetkisinin davanın açıldığı sırada bulunması gerekir. Davayı açarken temsil yetkisi olmayan kişi sonradan yetkili kılınsa dahi bu geçerli olmaz. Danıştay böyle hallerde davanın ehliyet yönünden reddine karar vermektedir. Aynı ilkenin ticaret ortaklıkları ile vakıfların temsili konusunda da geçerli olacağında kuşku yoktur¹⁰².”

5.2.2.1. Derneklerde Dava Ehliyeti

Derneklerde dava ehliyeti, kanun ve tüzükle belirtilen temsilciler vasıtası ile kullanılacaktır.

¹⁰⁰ Yenice, Esin, 1983: 459.

¹⁰¹ Yenice, Esin, 1983: 465

¹⁰² Yenice, Esin: 1983: 466

5.2.2.2. Kollektif Şirketlerde Dava Ehliyeti

T.T.K.'nın 160.maddesine göre, kollektif şirketlerde ortaklardan her biri ayrı ayrı şirketi idare hak ve görevini haizdir. Şirket sözleşmesi veya ortakların çoğunluğu ile idare işleri ortaklardan birine veya birkaçına veya hepsine verilebilir.

Buna göre T.T.K. hükmü uyarınca kollektif şirketlerde dava ehliyeti şirketi idare ve temsile yetkili ortak veya ortaklarca kullanılır. Yine bu ortakların vekalet vermeleri durumunda dava avukat aracılığı ile de açılabilir.

5.2.2.3. Anonim Şirketlerde Dava Ehliyeti

T.T.K.'nın 317. maddesine göre, anonim şirketler idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur.

Ana sözleşmede idare ve temsil işlerinin idare meclisi üyeleri arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit olunur. İdare meclisi üyelerinden bir veya bir kısmına şirketi temsil yetkisi verilir.

T.T.K.'nın 319. maddesine göre, ana sözleşme ile temsil yetkisinin veya idare işlerinin hepsinin veya bazılarının idare meclisi olan üyelere veya pay sahibi olmayan müdürlere bırakılması için genel kurula veya idare meclisine yetki verilebilir.

T.T.K.'nın 321. maddesine göre, şirketi temsile yetkili olanlar şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket ünvanını kullanmak hakkını haizdirler.

T.T.K.'nın 323. maddesine göre, idare meclisi şirketi temsile yetkili kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirir. Uygulamada anonim şirketlerin temsil ve idaresi, idare meclisi üyelerinden bir veya bir kaçına bırakılmaktadır.

Bu açıklamalara bağlı olarak, anonim şirketlerde şirketi temsile yetkili olanların dava açma yetkisine de haiz olduğu sonucuna varmaktayız.

5.2.2.4. Limited Şirketlerde Dava Ehliyeti

T.T.K.'nın 540. maddesine göre, limited şirketlerde aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkilidirler. Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir.

Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta genel kurulun ayrı bir kararı olmadıkça idare ve temsile yetkili değildirler.

Limited şirketin temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde ancak o hükmi şahıs adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs, limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir.

T.T.K.'nın 541. maddesine göre, şirket mukavelesi veya genel kurul kararıyla şirketin idare ve temsili, ortak olmayan kimselere de bırakılabilir.

Açılananlar ışığında şirketi temsile yetkili olanların şirket adına dava açma yetkisine de haiz olduğunu düşünmekteyiz.

5.2.2.5. Komandit Şirketlerde Dava Ehliyeti

T.T.K.'nın 257. maddesine göre, komandit şirketlerin idare ve temsili komandite ortaklara aittir. İdare hakkının ve temsil yetkisinin sınırı kollektif şirketler hakkındaki hükümlerle aynıdır.

Komanditer ortaklar şirketi temsil ve idare salahiyetlerini haiz değildirler. Şu kadar ki, şirket mukavelesinde aksine hüküm olmamak şartıyla komanditer ortak, yalnız ticari mümessil, ticari vekil veya ticari memur olarak tayin edilebilirler.

Anlatılanlar ışığında T.T.K. hükümleri uyarınca komandit şirketlerde dava ehliyeti, şirketi idare ve temsile yetkili komandite ortak veya ortaklarca kullanılır. Tabi bu ortakların vekalet vermeleri durumunda dava, avukat aracılığı ile de açılabilir.

5.2.2.6. Kooperatiflerde Dava Ehliyeti

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 55.maddesine göre, kooperatif yönetim kurulu kanun ve ana sözleşme çerçevesinde kooperatif faaliyetlerini yönetir ve kooperatifi temsil eder.

Kooperatifler Kanunu'nun 56. maddesine göre, yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçı kooperatifi temsil yetkisini haiz murahhas üye seçilebilir. Buna göre murahhas üyelerin seçilmesi ve değiştirilmesi keyfiyeti ticaret siciline tescil ettirilir.

Kooperatifler Kanunu'nun 59.maddesine göre, temsile yetkili kişiler kooperatif namına hareket ederek kooperatif amacını gerektiren bütün hukuki işlemleri gerçekleştirebilirler.

Kooperatifler Kanunu'nun 60.maddesine göre, kooperatifi temsile yetkili şahıslar ancak kooperatif ünvanı altına imzalarını atmakla kooperatifi bağlarlar.

Kooperatif yönetim kurulu tarafından kooperatifi temsile yetkili kişilerle ilgili alınan kararların noterlikçe tasdikli örneklerini ticaret siciline verirler.

Yukarıda anlatılanlar ışığında, kooperatifi temsile yetkili kimselerin kooperatif adına dava açma yetkisine de sahip olduğu sonucuna varmaktayız.

Şirketler ve kooperatiflerin tasfiyeye girmeleri halinde ise temsil yetkisi tasfiye memurlarına geçmekte olup davaların da tasfiye memurlarınca açılması ve takip edilmesi gerekecektir.

5.2.2.7. Vakıflarda Dava Ehliyeti

Vakıflar mülhak ve mazbut vakıflar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mülhak vakıflar tüzel kişiliğe haizdir. Mütevelli heyeti tarafından temsil ve idare olunurlar. Mazbut vakıfların ayrı bir tüzel kişiliği olmadığı için bunlar ancak Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından idare ve temsil olunurlar¹⁰³.

5.2.2.8. Kamu Kurum Ve Kuruluşlarında Durum

Kamu kurum ve kuruluşları da idari yargı yerlerinde birbirlerine karşı dava açabilirler. Bu kurum ve kuruluşların dava açma yeteneğine sahip olmaları için mutlaka tüzel kişilik şeklinde örgütlenmeleri gerekmez.

¹⁰³ Yenice, Esin, 1983: 474.

Belirli konularda bağımsız görev ve yetki sahibi olan kamu kuruluşlarına, tüzel kişilikleri bulunmasa dahi, görev ve yetki alanlarıyla sınırlı olarak dava açma ehliyetinin tanınması gerekmektedir ¹⁰⁴.

5.3. Menfaat İhlali, Hakkın Muhtel Olması

Dava yoluna başvurmak için, taraf ve dava ehliyeti yanında, sübjektif ehliyet olarak isimlendirilen menfaat ihlali veya hakkın muhtel olması şartı da aranacaktır. Taraf ve dava ehliyetini ifade eden genel ehliyet gibi, menfaat ihlali ve hakkın muhtel olmasını ifade eden sübjektif ehliyetin de, dilekçeler üzerindeki ilk incelemede değerlendirilmesi gerekmektedir.

5.4. Dava Öncesi İşlemlerle İlgili Ehliyet

Dava açma süresi içinde vergi dairesinden yapılan düzeltme isteği, dava açma süresini durdurmaktadır. Bu halde, dava açma süresinin işlemlerini durduran bir başvuru bulunduğu için, durumun yargı yerine başvurulması ile eş anlama geldiğini düşünmekteyiz.

Yetkisiz biri tarafından idareye başvuru yapılmış ve idarenin tesis ettiği işlem hukuki planda geçerlik taşımakta ise başvurudaki ehliyet şartının aranmaması gerekmektedir.

Konuyla ilgili Danıştay 12.Dairesi'nin emsal bir kararında, dava açma yetkisinin (ehliyetinin) davanın açıldığı tarihte bulunması gerektiğini, sonradan verilen icazet geçerli olmadığını belirtmiştir. ¹⁰⁵

¹⁰⁴ Yenice, Esin, 1983: 476.

¹⁰⁵ Danıştay 12.Daire, 29.11.1979 tarih, 1979/2433 E, 1979/5414 K. Sayılı karar.Kay. D.D. Sy.38-39, s.417.

Yine Danıştay 3.Dairesi'nin bir kararında, idari merci tecavüzü bulunduğunda dilekçenin görevli mercie tevdiine karar vermekle yetinilmesi gerektiğini vurgulamıştır.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Danıştay 3.Daire, 26.4.1985 tarih, 1985/35 E, 1985/1333 K sayılı karar. Kay. D. D. Sy.60-61 s.179

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISINDA DAVA AÇMA SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1.VERGİ YARGISININ YAPISINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Türk Vergi Yargısı, 1982 yılındaki yeniden yapılanma ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay sıralaması ile çağdaş bir görünüm kazanmıştır. İtiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış, yerine bağımsız yargı kuruluşu olan vergi mahkemeleri kurulmuştur. İtiraz ve temyiz komisyonları idari nitelikte kuruluşlar olarak değerlendirildiğinde Danıştay, ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktaydı. Mevcut durumda ise ilk derece mercii olarak vergi mahkemelerine başvurulmakta ve duruma göre bölge idare mahkemesi veya Danıştay'a gitmek suretiyle iki dereceli bir sistem oluşmaktadır. Böylece alt ve üst dereceli mahkemelere kavuşan vergi yargısında, hukuk devleti olma yönünde önemli bir adım atılmıştır.

Böylece vergi yargısı ilk derece bağımsız yargı organına kavuşmuştur. Vergi mahkemeleri kurul halinde çalışmaktadırlar. Ancak istisnai hallerde tek hakimle görev yapmaktadırlar.¹⁰⁷

Tek hakimle görülen davalara itirazen bölge idare mahkemesine başvurulmaktadır. Bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesin olup bunlara karşı ancak karar düzeltme yoluna gidilebilir. Burada amaç Danıştay'ın iş yükünü azaltmaktır. Fakat zamanla, tek hakimle görülen davaların değerinin düşmesinden dolayı dava sayısı da azalmış olup böylece bölge idare mahkemesinin itirazen incelediği dava sayısında da azalma olmuştur. Büyük illerdeki bölge idare mahkemelerinde ise daha çok

¹⁰⁷ Özbacı, 1999: 346.

yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz ile memurların yargılanmalarına ilişkin ilçe idare kurulu kararlarının incelenmesinin yoğunluklu olduğunu görmekteyiz.

Bu şekilde aslında Danıştay'ın iş yükünü azaltmaya yönelik olarak kurulan bölge idare mahkemeleri işlevlerini tam olarak yerine getirememekte ve böylece Danıştay'ın, yüksek içtihat mahkemesi olmadığı ve normal bir kanun yolu mercii olarak kaldığı sonucuna varmaktayız.

Türkiye yedi coğrafi bölgeye ayrılmış olup 22 ilde kurulu olan bölge idare mahkemesi sayı olarak çok fazladır. Buna paralel olarak bölge idare mahkemesi sayısı da yedi olmalıdır. Böylece adalet hizmeti de daha fazla yaygınlaştırılarak vatandaşın ayağına götürülmelidir. Bu yaklaşımla tüm illerde vergi mahkemesi kurulmalı, yedi ilde istinaf mahkemesi durumunda olan bölge idare mahkemeleri, yargı çevresindeki vergi mahkemesi kararlarını temyizen incelemeli ve çoğu kararları kesin olmalıdır. Bu yöntemle Danıştay'ın iş yükü azaltılabilir. Bölge idare mahkemesi tıpkı Danıştay'da olduğu gibi beş kişilik heyet halinde çalışmalı, bir başkan ve dört üyeden oluşan mahkemeye gerekirse daireler de kurulup yeterli derecede tetkik hakimi de atanmalıdır. Mahkeme üyelerinin ise birinci sınıf hakimlerden atanması yerinde olacaktır.

Düşünülen bu model idarenin yargısal denetimine bir sınırlama getirmeyeceğinden Anayasa'ya da aykırı olmayacaktır. İstinaf modeli olarak önerilen bu model Cumhuriyet dönemi başında kısa bir süre boyunca uygulanmış ancak daha sonra bu uygulamadan vazgeçilmiştir.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Kumrulu, 1989: 121.

1.1. Mevcut Yapılaşmadan Kaynaklanan Sorunlar

Vergi yargısı teşkilatlanma açısından sorunlar yaşamakla birlikte fiziksel yönden de sorunlu halde kurulmuştur. Zira yargı birimleri, bina durumu, büro donanımı, araç ve gereçleri ile memur sayısı açısından hiç de iç açıcı ve yeterli bir görünüme sahip değildir.

Vergi mahkemeleri ilk kuruluşlarında itiraz komisyonlarının binalarında görev yapmışlardır. Bu binaların yetersiz olduğu hallerde ise muhtelif iş hanı katları kiralanmak suretiyle çalışmaya devam edilmiştir. Bu durumun yargı çalışmalarını aksattığı gibi personel üzerinde de olumsuz etki yarattığını düşünmekteyiz.

Vergi mahkemeleri bir yazı işleri müdürü, üç zabıt katibi, bir mübaşir ve iki hizmetlinin bir araya gelmesinden oluşmuştur. Mahkeme kararlarının yazımı, hakimlerce okunup imzalanması ve tebligatların gönderilmesinde birtakım aksamalar yaşanmaktadır. Bu aksamaların giderilmesi için diğer kamu kurumlarından veya dışarıdan ilk defa memur ataması yapılacağı gibi işi yoğun olmayan mahkemelerden de iş yükü daha fazla yoğun olan mahkeme kalemlerine yeterli sayıda zabıt katibinin atanması gerekmektedir.

Çoğu mahkemede, 1982 yılındaki yeniden yapılanma sırasında itiraz komisyonlarından kalan büro araç ve gereçleri ile yetinilmiş ve yenileri alınmamıştır. Her ne kadar son dönemlerde yeni adliye hizmet binaları kurulmuş ve özellikle de Ulusal Yargı Ağı Projesi ile teknolojik hizmetlerden faydalanma yoluna gidilmişse de bu sistemin henüz daha tam olarak oturmadığı ve dosyaların içeriğindeki tüm belge ve bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılamadığı görülmektedir. Özellikle bazı Avrupa ülkelerindeki adliye saraylarının ihtişam ve görkemli oluşları da göz önüne alınarak, ülkemizdeki adliye bina, araç ve gereçlerinin modern teknoloji ile donatılması gerekliliği kaçınılmaz olmuştur. Teknolojik hizmetlerden faydalanılmakla

birlikte iş yükü fazlalığından dolayı birtakım eksikliklerin her zaman için yaşanacağını da ihtimal dahilinde olduğunu düşünmekteyiz.

Vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin adliye içinde olmaması doğal karşılanmalıdır. Zira vergi yargısında yazılı yargılama usulü geçerli olup vatandaşların fazla gelip gitmedikleri bir yer niteliğindedir. Yazılı yargılama sistemi geçerli olduğundan hakimlerin hepsine ayrı oda tahsis edilmelidir. Çünkü karar yazma, mevzuatı okuma, yargı içtihatlarını takip etme açısından olduğu kadar daha yararlı yargılama yapma ve isabetli kararlar verme açısından da bu durumun önem arz etmekte olduğu kanaatindeyiz.

1.2. Mükellefler Açısından Sorunlar

Mükellefler açısından en önemli sorun vergi hukukundaki mevzuat karmaşıklığıdır. Zira vergi mevzuatındaki karışıklık ne kadar fazla olursa mükellefle vergi kurumları arasındaki sorunlar da o kadar fazla olur. Bu kadar karışıklığa rağmen maalesef sürekli olarak mevzuat değişikliği yaşanmakta ve bu durum da vergi hukukundaki karmaşıklığın artarak devam etmesine neden olmaktadır.¹⁰⁹

Vergi yargısındaki iş yükünü azaltmak için bazı caydırıcı unsurlar konulmakla birlikte bunlar tam anlamıyla çözüm getirememektedir. Örneğin, vergi davasının kaybedilmesi halinde faiziyle birlikte geri ödeme yükümlülüğü dava açma bakımından caydırıcı olabilmekte ve en azından mükelleflerin dava açmadan önce bir kez daha düşünmesine neden olmaktadır. Fakat diğer taraftan, kötü niyetli mükellefler açısından düşünülmüş olan bu durum bazı hallerde hak arama özgürlüğüne kısıtlama getirebilmektedir. Şöyle ki, vergi davasının açılmasıyla birlikte kendiliğinden yürütmenin durdurulması sonucu ortaya çıkmakla birlikte, kamu aleyhine olan bu şartlar karşısında

¹⁰⁹ Kumrulu, 1989: 123.

kaybeden aleyhine gecikme faizine hükmedilmesi ise adeta bir denge unsuru oluşturmaktadır.

Haksız alınan vergi neticesinde davanın kazanılması durumunda hazine aleyhine temerrüt faizine hükmedilse de bu sonuç mükellefi tam anlamıyla tatmin etmemekte ve çoğu zaman da zararını karşılayamamaktadır. Bu nedenle eşitlik bu gibi durumlarda mükellef aleyhine bozulabilmektedir. Mevzuata aykırı işlemler nedeniyle mükelleflerin uğramış olduğu zararların tazmin yolu, tam yargı davasıyla açılacak tazminat davası sonucu telafi edilebilecektir.

Gelişmiş ülkelerde, vergi davasından önce uyuşmazlıkların uzlaşma ve vergi hatalarının düzeltilmesi gibi idari yollardan çözüm imkanı yaygın olduğu halde ülkemizde bu yolun iyi işlememesi de mükellefler açısından ayrı bir sorun oluşturmaktadır. Taraflar arasında uzlaşma olması halinde, vergi aslında hiçbir indirim yapılmamakla birlikte vergi cezalarının yüzde doksanlık kısmı indirilmekte ancak yüzde onluk kısmı ise mükelleften alınmaktadır. Oysa hatalı işlem neticesinde vergi aslının dahi istenilmemesi gerektiğini düşünen mükellefin bu durum karşısında dava açma yolunu tercih etme ihtimalini arttırmaktadır. Diğer taraftan idare, vergi hatalarını kabul etme konusunda pek de uzlaşıcı bir tavır takınmamakta dolayısıyla bu yoldan çözüme varmak da işlemleri zorlaştırmaktadır. Hangi işlemlerin vergi hatası sayılacağı hususu nihayetinde Danıştay'ın karar yetkisinde olup Danıştay'ın karar verme anına kadar vergi davası süresi kaçırılabilmekte ve dolayısıyla da düzeltme-şikayet yolu mükellef açısından herhangi bir öneme sahip olmamaktadır. Dolayısıyla, idareye başvuru zorunlu hale gelirse bu tür sorunların azalacağı söylenebilir.¹¹⁰

Diğer taraftan yargılama giderleri de mükellefler için caydırıcı bir sebep olabilir. Zira bazı durumlarda başvurma harcı, karar harcı veya posta giderleri yüksek meblağları bulabilmektedir. Örneğin dava değeri yüksek olan ve nispi

¹¹⁰ Kumrulu, 1989: 124.

harç alınan davalarda masraflar bir hayli yüksek tutmaktadır. Bazı durumlarda ise posta giderleri daha fazla miktarda tutabilmektedir. Bu durum dahi hak arama özgürlüğüne bir nevi kısıtlama getirmektedir. Yine posta işlemlerindeki gecikmeler de mükellef aleyhine sorunlar doğurmaktadır. Dolayısıyla çeşitli yasal düzenlemeler yapılarak yargı üzerindeki bu sorunların giderilmesi söz konusu olabilecektir.

Yine çoğu yargılamaların heyet halinde sürdürülmesi ve tek hakimle görülecek davaların yok denecek kadar az olması gerçeği de gözetildiğinde yargının ağır aksak işlemesine bir başka neden de bulunmuş olacaktır.

1.3. Vergi İdaresi Açısından Sorunlar

Mevzuattaki karmaşıklık vergi idaresi açısından da ayrı bir sorun oluşturmaktadır. Örneğin, yargı mercileri tarafından verilen farklı kararlar veya yorum farklılıkları dahi başlıca sorunlardan biridir. Zira, vergi hakimi ile vergi uygulayıcısı arasında dahi çoğu zaman farklı veya birbiriyle çelişen görüşler ortaya çıkabilmektedir. Şöyle ki, en iyi maliyeci en fazla gelir toplayan maliyecidir yaklaşımına karşılık vergi hakimi ise hukuka uygunluk denetimini en iyi şekilde yapmak durumundadır. Dolayısıyla bazen bir hukukçu ile bir hazinecinin aynı olaya bakış açısının farklılık gösterebildiğini görebilmekteyiz.

Yine vergi idaresini güç durumda bırakan bir başka olay da vergi yargı mercileri arasındaki görüş farklılıklarıdır. Örneğin bir olayda vergi mahkemesi ayrı, bölge idare mahkemesi ayrı, Danıştay ise ayrı düşünebilmektedir. Danıştay'ın iki vergi dava dairesi arasında da benzer olayda farklı yorumlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; davacı şirket nezdinde yapılan arama sonucu bulunan ambar defteri, köy müşteri listesi ve depo çıkış fişleri ile yasal defter ve belgelerin karşılaştırılması sonucu emtia satışından elde edilen hasılatın bir kısmının beyan dışı bırakıldığından söz edilerek inceleme raporu ile belirtilen matrah üzerinden davacı şirket adına 1991 yılı için resen gelir vergisi

salınıp kaçakçılık cezası kesilmiş, Tekirdağ Vergi Mahkemesinin 27.12.1994 gün ve E: 1993/512, K: 1994/563 sayılı kararıyla, davacının depo fişlerinin sipariş fişi olarak kullanıldığı, bu fişlerde kayıtlı olan emtianın tamamının satılmadığı, satılan kısım için ise fatura düzenlenerek kayıtlara intikal ettirildiği, yolunda iddiası bulunmasına karşın inceleme elemanınca depo fişlerinde adı geçen şahıslar nezdinde araştırma yapıp davacıdan mal alışları olup olmadığı tespit edilmeden yapılan tarhiyatın eksik incelemeye dayalı olduğu gerekçesi ile vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idarece temyiz edilen bu karar Danıştay 4.Dairesi'nin 4.7.1996 gün ve E: 1995/2255, K: 1996/3105 sayılı kararıyla onanmıştır. Aynı olayda katma değer vergisine ilişkin uyuşmazlık Danıştay 11.Dairesi'nde temyiz edilmiş olup 12.2.1996 gün ve E: 1995/3557, K: 1996/609 sayılı kararla, olayda resen tarh sebebi bulunmadığı, defter ve belgelerin incelenerek karar verilmesi gerektiği görüşü ile Tekirdağ Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur. Bunun üzerine dosya, karar düzeltme istemi de reddedilerek Tekirdağ Vergi Mahkemesi'ne gönderilmiştir. Tekirdağ Vergi Mahkemesi 28.2.1997 gün ve E: 1997/30, K: 1997/70 sayılı kararıyla ısrar kararı vermiş olup bu karar temyiz edilerek Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na gönderilmiştir. Görüldüğü üzere, Danıştay'ın farklı daireleri aynı olayda değişik yorum nedeniyle aksi yönde kararlar verebilmektedir. Bu tür olaylarda hemen içtihat birliğine gidilmesi ve İçtihatları Birleştirme Kurulu'ndan en kısa zamanda bir karar alınması gerektiğini düşünmekteyiz.

Anayasa hükümleri ile 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28.maddesine göre, vergi idaresi yargı kararlarına uymak zorundadır. Zira yargı kararlarının yerine getirilmesinde gecikme olması halinde idarenin tazminat ödeme sorumluluğu ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla, Danıştay kararlarının gecikmeksizin uygulanması için Maliye Bakanlığı bu doğrultuda işlem yapılmak üzere genelgeler yayınlarak teşkilatına duyuru yapmaktadır. Buna rağmen vergi daireleri bir taraftan Danıştay kararlarına uyarken diğer taraftan kendi görüşleri doğrultusunda uygulama yapması, oluşan içtihatları

değiştirme eğilimi yaratmaktadır.¹¹¹ Tabi bu duruma Maliye Bakanlığı'nın bürokrat kadrosunun neden olma ihtimali de göz ardı edilemez.

2577 Sayılı İ.Y.U.K.'nın 16/5. maddesi uyarınca, işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneğinin idarenin savunması ile birlikte Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilmesi gerekirken vergi idarelerinin bu kurala çoğu zaman uymadıkları gözlemlenmektedir. Bunun nedeni ise vergi idarelerinin savunmalarını ihtilaf bürosu şefliğince yapmalarından kaynaklanmaktadır. Bu bürolar ise tam anlamıyla hukuki olayları irdeleyip yeterince savunma yapamamaktadırlar. Bu sorunun giderilmesi için ise Maliye Bakanlığı'nca ilde Defterdarlık, ilçelerde ise Malmüdürlükleri bünyesinde hukuk bürolarının oluşturulup buralarda uzman kişiler görevlendirilerek vergi uyuşmazlıklarındaki savunma veya dilekçelerin bu bürolar marifetiyle yapılmasında fayda olacaktır.

Vergi idaresinin hazineci yaklaşımı sonucunda bazen mükellefi aynı, konusu aynı olduğu halde ve mükellef lehine yargı kararı dahi bulunmasına rağmen vergi idaresi aleyhine karar verilerek yargılama giderlerinin de yüklenmesi sonucunu doğurmaktadır.

Vergi sorunlarının ortadan kalkması için her şeyden önce vergilemeye ilişkin tüm alım satımların belgeli yapılması ve kayıtlı bir ekonominin olması gerekmektedir. Zira idarenin yeterli inceleme yapmaması da vergi kayıplarını arttırmaktadır. Örneğin hesap uzmanlarının 1991-1996 yıllarında gerçekleştirdiği 21.308 vergi incelemesinde 464.5 trilyon liralık gelirin sadece 367 trilyon 460 milyar liralık bölümünün beyan edildiği, kalan 97 trilyon liralık bölümünün ise gizlendiği belirlenmiştir.¹¹² Görüldüğü üzere vergi idaresi hazineci yaklaşımı sürdürmekle büyük bir gelir kaybına maruz kalmaktadır. Oysa vergilerin gizlenmediği bir ekonomide vergi tahsilatları daha kolay olmakta ve idari problemler de azalmaktadır. Böylece vatandaş tarafından da

¹¹¹ Kumrulu, 1989: 125.

¹¹² Tezel, 1990: 125.

uzlaşma, hata düzeltme veya yargı yoluna başvurma girişimleri denenmeyecek ve idare de bu yönüyle rahatlayacaktır. Dolayısıyla bu sorunların giderilmesi için bir taraftan kayıtlı ekonomiye geçilmesi gerekirken diğer taraftan idarenin hazineci yaklaşımını yumuşatması ve nihayetinde mükellefler açısından da iyi bir vergi bilincinin yerleşmesi gerektiği görüşüne varmaktayız.

1.4. Görev Ve Yetkiye İlişkin Sorunlar

Her bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde en az bir idare bir de vergi mahkemesi vardır. Bu mahkemelere açılan bir davada her iki mahkemece görevsizlik kararı verilmesi durumunda olumsuz görev uyuşmazlığı çıkmış demektir. Bu iki mahkemede olumlu görev uyuşmazlığı ve yetki uyuşmazlığı çıkmamaktadır. Bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde ancak iki vergi ya da iki idare mahkemesinin kendileri arasında yetki uyuşmazlığı çıkabilmektedir. Bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeki mahkemelerde çıkan görev ve yetki uyuşmazlığı 2576 Sayılı Kanun'un 8/6. maddesi uyarınca bölge idare mahkemesince kesin olarak çözülecektir.

Atanmış üyesi olmayan bölge idare mahkemelerinin kurulduğu ildeki idare mahkemesi ile vergi mahkemesi başkanları aynı zamanda bölge idare mahkemesi üyesidirler. Bunların üye olduğu mahkemelerden çıkan görev uyuşmazlığında zaten kendi oyları bellidir. Dolayısıyla burada bölge idare mahkemesi başkanının oyu, görevli yargı merciini belirleyecektir. Bu tür uyuşmazlıklarda idare ve vergi mahkemesi başkanlarının olmadığı bölge idare mahkemesi heyeti oluşturulmaya çalışılmaktadır. Ancak bunun hiçbir yasal dayanağı olmadığı gibi Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun ilke kararı da mevcut değildir. Dolayısıyla bu konudaki belirsizliğin ortadan kaldırılması için biran önce yasal düzenlemeye gidilmesi gerektiği sonucuna varmaktayız.

Bölge idare mahkemesinin yargı yeri belirlenmesine ilişkin bu kararları verildiği anda kesin karar niteliğine kavuşur ve bu kesinlik aynı zamanda şekli ve maddi anlamda kesinliği ifade eder. Buna rağmen Danıştay'ın bazı kararlarında buna uymadığı görülmektedir. Örneğin, olay tarihinde yürürlükte olan 6785 Sayılı İmar Kanunu'nun 35.maddesine istinaden ihbarname ile istenen yol, su ve kanalizasyon bedelinden dolayı açılan dava dolayısıyla Edirne İdare ve Tekirdağ Vergi Mahkemeleri arasında olumsuz görev uyuşmazlığı Edirne Bölge İdare Mahkemesince giderilmesi üzerine, işin esası Tekirdağ Vergi Mahkemesince incelenip karara bağlanmıştır. Tekirdağ Vergi Mahkemesi kararının temyizi üzerine Danıştay 6. Dairesince yapılan inceleme sonucu görevli mahkemenin Edirne İdare Mahkemesi olduğu tespit edilerek, karar görev yönünden bozulup dosya görevli Edirne İdare Mahkemesi'ne gönderilmiştir.¹¹³ Görüldüğü üzere, olumsuz görev uyuşmazlığı giderilmesine rağmen temyiz incelemesinde tekrar görev hususu incelenmiştir. Ayrıca Tekirdağ Vergi Mahkemesi'nin esastan inceleyip karar verdiği dava dosyası temyiz incelemesine gittiğinde bozma uyarınca tekrar kendilerine gelmemiştir. Oysa Danıştay'da “ Tekirdağ Vergi Mahkemesi'nin görevinde olmayıp Edirne İdare Mahkemesi'nin görevindeki bir dava dosyası Edirne Bölge İdare Mahkemesi incelemesinden de geçerek görev açısından kesinleştiğinden bu konuda uyuşmazlık çıkarmaksızın dosya temyiz açısından esastan incelemeye alındı.” şeklinde esastan inceleme yapılarak karar verilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Diğer yandan, Danıştay 8.Dairesinin 3.10.1985 gün ve E: 1985/282, K: 1985/838 sayılı kararı; görevsizlik kararlarının usule ilişkin ve nihai nitelikte olmayan bir karar olduğu, 2577 Sayılı Kanun'un 43/1-6 kuralı uyarınca aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresinde bulunan iki mahkeme arasında uyuşmazlığı çözme yetkisi yasada özel olarak düzenlendiği ve bölge idare mahkemesince incelenmesi gerektiği yönündedir.¹¹⁴ Bu karara, aynı yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki

¹¹³ Danıştay 6.Dairesinin 7.11.1985 gün ve E: 1985/315, K:1985/1284 sayılı kararı. Bu karar D.D.'nin Yıl: 16, Sy: 62-63, 1986, Ankara sayısında da yayınlanmıştır.

¹¹⁴ D.D., Yıl: 16, Sy:62-63, Ankara, 1986, s. 368.

uyuşmazlığının, 1576 Sayılı Kanun'un 8/6.maddesi uyarınca yetkili bölge idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiği yönündeki Danıştay 9. Dairesi'nin 17.12.1985 gün ve E: 1985/1641, K: 1985/1793 sayılı kararı benzetmektedir.¹¹⁵ Görev ve yetkiye ilişkin bu tür kararların usule ilişkin olup nihai kararlar olmadığından Danıştay'ın bu yöndeki kararlarının usul ve yasaya uygun olduğu görüşündeyiz.

Bunun yanında Danıştay dava daireleri ile bölge idare mahkemeleri arasında da görev uyuşmazlığına ilişkin farklı kararlar çıkabilmektedir. Örneğin, Konya Bölge İdare Mahkemesi'nin E: 1985/126 sayılı dosyasında, taşıtını satan bir kişi adına salınan cezalı taşıt alım vergisine karşı dava açılmış, tek hakim sınırında kalan dava reddedilmiş, karar davacı tarafından Danıştay'a temyize gönderilmesi üzerine, başvurunun bölge idare mahkemesinde çözümlenmesi gerektiği gerekçesiyle görev yönünden istek reddedilmiş, bölge idare mahkemesi ise uyuşmazlığın mükellefiyetin mevzuuna ve esasına ilişkin olması nedeniyle 2577 Sayılı Kanun'un 47. maddesi uyarınca Danıştay'da çözümlenmesi gerektiği gerekçesiyle görevsizlik kararı vermiştir.¹¹⁶

Danıştay'ın çeşitli dava dairelerinde, bölge idare mahkemeleri ile dava dairesi arasında olumsuz görev uyuşmazlığı çıkmayacağı, çıkması halinde Danıştay kararının esas alınacağı görüşü hakimdir. Danıştay'ın görevsizlik kararı üzerine bölge idare mahkemesin gelen davanın burada da görevsizlik kararı ile Danıştay Başkanlığına gönderilmesi durumunda, dosya görevsizlik kararını veren dava dairesine gönderilmekte, tekrar bu daire “ gönderme kararı “ ile bölge idare mahkemesine gönderilmektedir. Yukarıda örnek verilen dava dosyası ikinci kez Konya Bölge İdare Mahkemesi'ne gönderilmiştir. Konya Bölge İdare Mahkemesi önceden görevsizlik kararı verdiğiinden, Danıştay dava dairesi görevsizlik kararı verdiğiinden dosyayı ikinci kez bu kararları kaldırmadan inceleyemezler. Danıştay dava dairesinin ikinci

¹¹⁵ D.D., Yıl: 16, Sy: 62-63, Ankara, 1986, s. 393-394.

¹¹⁶ Eroğlu, 1995: 134.

gönderme kararı bölge idare mahkemesinin görevsizlik kararını bertaraf ettiğinden mahkemelerin bağımsızlığı ilkesine de ters düşecektir.

Bu anlatılanlar ışığında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'na yeni bir madde eklenmek veya 43. maddede değişiklik yapılmak suretiyle Danıştay ile bölge idare mahkemeleri arasında çıkabilecek görev uyuşmazlığının hangi mercii tarafından çözümleneceğinin açıklanması gerektiği görüşünderiz.

Vergi mahkemesi ile idare mahkemesi ve adliye mahkemeleri arasında bazı hukuki düzenlemeler neticesinde de görev bakımından çeşitli ihtilaflar yaşanmaktadır. Örneğin, idari para cezaları, belediyeler ve diğer kuruluşlarınca üretilen mal ve hizmetlerden yararlanma bedelleri, Türk Ceza Kanunu uyarınca verilen para cezaları, fon yükümlülükleri, Gümrük Kanunu'na göre verilen para cezaları, “ benzeri mali yükümlülükler “ ile “ ek mali yükümlülükler” gibi.

Gümrük idaresince yapılan bir gümrük vergisi tahakkukunda, gümrük vergisi ile katma değer vergisine karşı vergi mahkemesinde, toplu konut fonu ile destekleme fiyat istikrar fonuna karşı idare mahkemesinde, bazı gümrük para cezalarına karşı yine idare mahkemesinde dava açılmaktadır. İdare mahkemeleri genelde vergi mahkemesi kararlarını bekletici yani ön mesele kabul etmektedirler. Bu durum ise davanın uzamasına sebep olmaktadır. Bu tür fonların da bir yasal düzenleme yapılarak vergi mahkemesinde çözümlenmesi daha pratik sonuçlar verebilir. Dolayısıyla idare ve vergi mahkemelerinin birleştirilerek tek bir çatı altında ihtisas mahkemelerinin kurulmasının daha doğru olacağı kanısındayız.

Vergi hukukunda mali nitelikli suçlar; kaçakçılık, ağır kusur, usulsüzlük ve işyeri kapatmalarıdır. Ceza hukuku anlamındaki suçlar ise kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, vergi mahremiyetinin ihlali, yetkili makam ve memurlara bilgi verme ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçudur. Bu suçlardan mali nitelikte olanlar vergi mahkemelerinde, ceza hukuku anlamında olanlar ise

adli yargı alanındaki ceza mahkemelerinde çözümlenir. Ceza mahkemeleri genel olarak aynı olayla ilgili yargılamalarda vergi mahkemelerinin kararlarını beklemektedirler. Bu durum ise yargılamanın gecikmesine sebep olmakta ve geç kalan adalet bu kez de vatandaşları tatmin etmemektedir. Oysa çoğu vergi mahkemelerindeki yargılamalar kurul halinde yapıldığı için ve bu kurulda da mutlaka hukuk fakültesi mezunu bir üye olacağından dolayı ceza yargılamasının da bu mahkemelerde yapılarak adaletin gecikmesi bir nevi önlenmiş olacaktır. Ayrıca, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda bilirkişi tayininde hakimlere geniş yetkiler tanınmış olduğundan bu tür olaylarda ceza hukuku alanında uzmanlaşmış bilirkişilerden faydalanarak bahse konu ihtilafları vergi mahkemelerinde sonuçlandırabileceklerdir.

Uygulamada vergi alanındaki uyuşmazlıklar her ne kadar idari yargıya bağlı vergi yargısında görülse de bazen buna aykırı olarak adli yargı alanında da bu tür ihtilafların çözümlendiği hususuna rastlamaktayız.

1.5. SÜRELERLE İLGİLİ GENEL ESASLAR VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

1.5.1. Sürelerin Başlangıç Tarihi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8/1.maddesine göre, genel esas sürelerin tebliğ, yayın ve ilanı izleyen günden başlayacak olmasıdır. Dolayısıyla, sürenin hesabında bildirim tarihi nazara alınmadan bu tarihi izleyen günden itibaren hesaplama yoluna gidilmelidir.¹¹⁷

¹¹⁷ Candan, 1991: 39-40.

1.5.2. Süre Hesabında Tatillerin Durumu

Tatil günleri süreler dahilidir. Ancak, İ.Y.U.K.'nın 8/2. maddesine göre, sürenin son günü tatile rastladığında, süre tatil gününü izleyen günün çalışma saati bitimine kadar uzayacaktır.

1.5.3. Sürenin Bitiminin Çalışmaya Ara Verme Zamanına Rastlaması

Dava açma süresi ve 2577 Sayılı Kanun'un 8/3.maddesine göre, yazılı diğer bütün sürelerin bitimi çalışmaya ara verme zamanına rastladığında, süre çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten başlayarak yedi gün uzar. Yoksa dava açma süresinin çalışmaya ara verme süresi kadar uzaması söz konusu değildir.

Konuyla ilgili Danıştay 4.Dairesi'nin emsal bir kararında, Kanunda yazılı sürelerin bitmesinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağına karar vermiştir.¹¹⁸

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun emsal bir kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 46. maddesinin (2) işaretli fıkrasında; özel yasalarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde temyiz süresinin otuz gün olduğu kurala bağlanmış, 8. maddesinin (3) işaretli fıkrasında ise, yasada yazılı sürenin bitmesinin çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde bu sürelerin, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten başlayarak yedi gün uzamış sayılması, kabul edilmiştir.¹¹⁹

¹¹⁸ Danıştay 4. D., E.No: 1995/4051 , K. No: 1995/3736 T. 28.09.1995

¹¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. No: 1996/375, K. No:1997/97 T. 06.02.1997 D. D., Sy. 94, 1998, s. 257.

1.5.4. Dava Öncesi İdari Başvurularla İlgili Süreler

Dava açma öncesinde idareye yapılan başvuruların da, kendilerine ait sürelerde yapılmış olması gerekmektedir.

Konuyla ilgili Danıştay 9.Dairesi'nin emsal bir kararında, ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresinin çalışmaya ara verme zamanına rastladığında süre, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün daha uzadığını, davanın çalışmaya ara verme zamanının bitiminden önce de açılmasının mümkün olduğu karara bağlanmıştır.¹²⁰

1.5.5. Dava Açma Süresinin Geçirilmesi

Herhangi bir dava açılmaksızın idari dava açma süresi geçirilmişse artık idari işlemin dava konusu edilmesi mümkün değildir. Bu süreçten sonra yapılacak başvuruların ise zamanaşımı nedeniyle reddedileceğini düşünmekteyiz.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, davanın süresinde açılıp açılmadığı hususu, ilk inceleme sırasında ve davanın esasına girmeden görüşülecektir.

Konuyla ilgili Danıştay 9.Dairesi'nin emsal bir kararında, idari yargıdaki dava sürelerinin maddi hukuku değil usul hukukunu ilgilendiren bir nitelik taşıdığından, dava süresinin geçirilip geçirilmediği hususunun idari yargı yerince resen araştırılması gerektiğinden bahsedilmektedir.¹²¹

¹²⁰ Danıştay 9.Daire, 30.4.1986 tarih, 1985/1954 E., 1988/1732 Sayılı karar. Kay. D.D.Sy.64-65 s.383.

¹²¹ Danıştay 7.D. E. No:84/1081 K. No:84/1385,, T. 9.7.1987 D. D. Sy. 58-59, 1985. s.75.

Yine davanın süresinde açılıp açılmadığını yalnız karar verilene kadar değil, kararın düzeltilmesi aşamasında dahi, taraflar ileri sürmemiş olsa da Danıştay bu hususu kendiliğinden dikkate alıp inceleyebilecektir.

Kendisi hakkında tesis edilecek idari işlemi önceden öğrenen mükellefin kendisine herhangi bir tebligat yapılmasını beklemeden dava açması vergi yargısınca kabul edilmektedir.

1.5.6. Mücbir Sebebin Varlığının Dava Açma Süresine Etkisi

V.U.K.'nın 13. maddesine göre mücbir sebeplerin varlığı halinde yine aynı kanunun 15. maddesine göre, mücbir sebebin ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmiştir. Yine bu maddeler doğrultusunda, vergi ödevlerinden herhangi birisinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebepler arasında sayılmıştır. Tabi mücbir sebep halinin uygulanması için bu durumun bilinmesi veya ilgililer tarafından ispat edilmesi gerekmektedir.

Bunun dışında yine V.U.K.'nın 17. maddesine göre, zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi muamelelerini zamanında yerine getiremeyenlere, kanunda öngörülen koşullar dairesinde kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere Maliye Bakanlığı'nca uygun bir süre verileceği belirtilmiştir.

2577 Sayılı İ.Y.U.K. maddelerinde mücbir sebep halinde sürelerin duracağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer taraftan aynı kanunun 31.maddesinde, bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde H.U.M.K. ile V.U.K.'nın uygulanacak hükümleri belirtilmiştir. Buna göre anılan kanunda,

mücbir sebebin varlığı halinde dava açma süresinin duracağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. V.U.K.'a yapılan atıf ise vergi davaları ile ilgili 377, 378 ve mükerrer 378. maddelerini içermektedir. Ayrıca V.U.K.'da sayılan vergi ödevleri içinde “ dava açma hakkı “ da bulunmamaktadır.¹²² Bu açıklamalar doğrultusunda, V.U.K.'daki mücbir sebeplerle ilgili hükümler dava açma süresini etkilemeyecektir.

Kaldı ki, konuya ilişkin Danıştay kararında, dava açmanın bir hak olup vergi ödevi olmaması nedeniyle mücbir sebebin dava açma süresini durdurmayaacağı sonucuna varılmıştır.¹²³

2. İDARİ MAKAMLARIN SÜKUTU HALİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Düzeltilme talebinin dava açma süresi içinde yapılması ile bu sürenin geçmiş olmasından sonra yapılmış olmasına göre, farklılık olduğu görüşünderiz.

İkmalen tarh edilen ve vergilendirme hatası taşıyan bir vergiye ait ihbarnamenin 3 Kasım 1995 tarihinde tebellüğ edilmiş olması örneğinde, muhatap dilerse 30 gün içinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açabilir. Ancak vergi hatası bulunduğu için, dilerse dava açmadan önce vergi dairesinden (11. maddeye göre üst makamdan) düzeltme talebinde de bulunabilecektir.

¹²² Sönmez, 1986: 43.

¹²³ Danıştay 7.D. E. No:1984/4171, K. No:1985/2695, T.19.11.1985 (CANDAN, a.g.e., s. 669.)

2.1. Vergi Usul Kanununun Vergi Hataları İle İlgili Düzenlemesi

2.1.1. Vergi Hatalarının Mahiyeti

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Bunlar da Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddelerinde sayılmış bulunmaktadır.

2.1.2. Hataların Meydana Çıkarılması ve Düzeltilmesi

Hatalar idare bünyesindeki değerlendirme, inceleme, teftiş vb. yollarla veya mükellefin başvurusu üzerine meydana çıkmaktadır.

2.1.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

2.1.3.1. Vergi Hatalarının İdarece Tespiti

Vergi hatasının idare bünyesindeki teftiş, inceleme vb. yolu ile meydana çıkarılması halinde, düzeltme idarece resen yapılır. Hatanın düzeltilmesi mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilecektir.

2.1.3.2. Mükellefin Başvurusu Üzerine Düzeltme

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri öngörülmüştür.

2.1.3.3. Düzeltme İsteminde Süre

Düzeltme istemi de zamanaşımı süresi içinde yapılabilecektir.

2.1.4. Düzeltme İsteminin Reddi Halinde Durum

Mükellefin talebinin yerinde görülerek düzeltmenin yapılması halinde sorun yoktur. İstem reddi halinde ise, iki ayrı durum söz konusudur.

2.1.4.1. Düzeltme İsteminin Dava Açma Süresi İçinde Yapılması

Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme istemlerinin reddi halinde değerlemenin, İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. madde hükmüne göre yapılması gerekecektir.

2.1.4.2. Düzeltme İsteminin Dava Açma Süresinin Geçmesinden Sonra Yapılması

Dava açma süresinin dolmasından sonra yapılan düzeltme istemlerinin reddi halinde, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na (veya duruma göre diğer şikayet mercilerine) başvurulması gerekmektedir.

2.1.5. Beyan Üzerine Tahakkuk Fişi Esasında Yapılan Tarhiyatın Vergi Hatası İçermesi Halinde Doğrudan Dava Açılıp Açılmayacağı

Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesinde yer alan “ vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme

talepleri “ ifadesi, talebin dava açma süresi içinde de yapılabileceğini, dolayısı ile düzeltilmesi istenen işlemin bizatihi dava konusu olabilecek bir idari işlem teşkil ettiğini göstermektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümlerle, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10. veya 11. maddeleri arasında çelişki vardır. Zira, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. maddesinde üst makamlara başvurma durumu, dava hakkının doğmuş bulunduğu idari işlemler için öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu’nun 124. maddesine göre ise, vergi dairesinin ret cevabı üzerine dava hakkı doğmadığı halde üst makama başvuru yapılması gerektiği sonucuna varmaktayız.

Konuyla ilgili Danıştay 13.Dairesi’nin emsal bir kararında, beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılabilceği belirtilmiştir.¹²⁴

Yine Danıştay 3.Dairesi’nin emsal bir kararında, beyannameye ihtirazi kayıt konmadıkça, beyan olunan matrahlara dayanılarak salınan vergilere karşı düzeltme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmayacağına hükmetmiştir.¹²⁵

2577 Sayılı Kanun’un 7. maddesine göre, dava açma süresi özel kanunlarında süre gösterilmeyen hallerde Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Her ne kadar ilgili kanunda Danıştay ve idare mahkemelerinde dava açma süresi 60 gün olarak belirtilmişse de bunun da vergi mahkemelerindeki gibi 30 günlük süreyle sınırlandırılması usul ve hukuka daha uygun olacaktır. Zira bu tür davaların açılmadan önce sürüncemede kalma süreleri de böylece azalmış olacaktır. Kaldı ki, özel kanunlarda da ayrı olarak dava açma süreleri konulmuştur. Örneğin, kamulaştırma işlemlerine karşı 30 gün içinde, ödeme

¹²⁴ Danıştay 13.Daire, 13.6.1977 tarih, 1977/1282 E., 1977/1915 K. sayılı kararı.

¹²⁵ Danıştay 3.Daire, 25.2.1987 tarih, 1986/1892 E., 1987/567 K. sayılı kararı.

emirlerine karşı ise 7 gün içinde dava açılmaktadır. Yine bazı idari para cezalarına karşı da 7 gün içinde dava açılması gerekmektedir. Örneğin, İmar Kanunu'nun 42.maddesi uyarınca verilen para cezalarına ve Çevre Kanunu uyarınca kesilen para cezalarına karşı da 7 gün içinde dava açılması gerekmektedir.

Sürelerin birbirinden farklı olması mükelleflerin dava açma sürelerini kaçırmalarına sebep olabileceğinden, bunların belli bir sistematik içerisinde toplanmasında fayda vardır. Aksi takdirde vatandaşların başvurma hakkının da elinden alınmasına neden olunacaktır. Buna göre örneğin, idari işlem niteliğinde sayılan tüm işlemler için aynı dava açma süresi konulabilir. İdari para cezaları ve ödeme emrinde 7 günlük süre olduğuna göre vergi ve cezaları da parasal nitelikte olduğundan bunlara karşı dava açma süresi de aynı şekilde düzenlenebilir. Örneğin, vergi ve cezaları, idari para cezaları, ödeme emri gibi parasal nitelikli idari işlemlere karşı 15 günlük, diğer idari işlemler için ise 30 günlük dava açma süresi öngörülmüştür.

3. DİLEKÇELERİN VERİLECEĞİ YERLERE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Dilekçenin İlgili Yargı Yerine Verilmesi

Dava dilekçesi, esas itibariyle, ait olduğu mahkemeye verilir. Örneğin, Danıştay'da açılacak davaya ait dilekçe doğrudan Danıştay Başkanlığı'na verilir.

3.2. Dilekçenin Verilebileceği Diğer Yerler

Aslolan, dava dilekçesinin ait olduğu mahkemeye verilmesi olmakla beraber, davacılara kolaylık sağlanması bakımından, dilekçelerin diğer bazı mercilere verilmesi olanağı da kabul edilmiştir.

3.2.1. Dilekçenin Diğer Bir Vergi Mahkemesine Verilmesi

Dilekçeler ait olduğu vergi mahkemesine gönderilmek üzere, bulunulan yerdeki farklı bir vergi mahkemesine de verilebilir.¹²⁶

3.2.2. Asliye Hukuk Hakimliklerine Dilekçe Verilmesi

Vergi ve idare mahkemesinin bulunmadığı yerlerde dilekçenin ilgili vergi mahkemesi başkanlığına sunulmak üzere bulunulan yerin Asliye Hukuk Hakimliğine verilmesi de mümkündür.

3.2.3. Dilekçenin Yabancı Memleketlerde Türk Konsolosluklarına Verilmesi

İ.Y.U.K.'nın 4.maddesine göre, yabancı memleketlerde bulunanların vergi davası açmak istemeleri halinde dava dilekçelerini, yabancı memleketlerdeki Türk Konsolosluklarına vermeleri mümkündür. Bunun için de, davacının sürekli olarak yabancı memlekette oturması şartının aranmaması gerekmektedir.

¹²⁶ Özbalcı, 1999: 130.

3.3. Dava Dilekçesinin Posta İle Gönderilmesi Yoluna Gidilmemelidir

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, dava dilekçesinin posta ile gönderilmesi esasına yer verilmemiştir. Taahhütlü veya iadeli taahhütlü olarak da gönderilse, postaya verilen dava dilekçelerinin dava hakkını düşürmesi ihtimalinin her zaman için mevcut olduğunu düşünmekteyiz.

3.4. Savunmalar ve Davalara İlişkin Her Türlü Evrak

Dava dilekçelerinin yanında aynı ilkelerin, davalının vereceği savunma dilekçeleri, davacının karşı cevap dilekçeleri ve sonradan ibraz edilecek belgeler için de geçerli olmaktadır.

4. AYNI DİLEKÇE İLE DAVA AÇILABİLECEK HALLERE İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İlk planda belirtilmesi gereken husus, her işlem aleyhine ayrı dava açılması gerektiğidir.

4.1. Tek Dilekçe İle Dava Açılacak Diğer Durumlar

4.1.1. Aynı Şahsı İlgilendiren Birden Fazla İşlem

Aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem için tek dilekçe ile dava açılabilir duruma örnek olarak, bu işlemler arasında maddi ve hukuki yönden bağıllık bulunmasını gösterebiliriz.

4.1.1.1 Maddi Yönden Bağlılık

Maddi yönden bağlılık, maddi olay ve unsurlarda birlik olmasını ifade etmektedir. Ancak, tek dilekçe ile dava açmak için maddi bağlılık tek başına yeterli değildir. Bunun yanında hukuki bağlılığın da bulunması gerekecektir.

4.1.1.2. Hukuki Yönden Bağlılık

Açılacak davaların aynı yargı yerinin görev ve yetki alanına girmesi gerekmektedir. Bunun yanında temyiz mercilerinin de aynı olması şartı aranmaktadır.

Kararın düzeltilmesi istemi, yeni açılan bir dava ile bir araya getirilemez. Yine davadan önce idari itirazın yapılması gereken bir işlemle, doğrudan dava konusu edilecek işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılmaz.¹²⁷

4.1.1.3. Bazı Örneklerle Göre Durum

Şahıs hakkında belli bir dönemle ilgili olarak salınan vergi ve bağlı cezasına karşı tek dilekçe ile dava açılabilir. Buna karşılık, hukuki sebebi aynı olsa bile, dönem farklılığı bulunduğu anda, aynı dilekçe ile dava açılması kabul edilmemektedir.

¹²⁷ Yenice, Esin, 1983: 155-156.

4.1.1.4. Ayrı Ayrı Açılması Gereken Davalar Tek Dilekçe İle Açıldığında Dilekçe Ret Kararı Verilir.

Davacı, dilekçe ret kararının tebellüğü üzerine otuz gün içinde, dilekçe ile davasını yenileme imkanına sahiptir.¹²⁸

4.1.2. Birden Fazla Şahsı İlgilendiren İşlemden Dolayı Müşterek Dilekçe İle Dava Açılabilmesi

Birden fazla şahsı ilgilendiren işlemde dolayı tek dilekçe ile dava açılması için bulunması gereken şart, “hak ve menfaatte iştirak” ve “maddi ve hukuki sebeplerde birlik” olmasıdır.

4.2. Dilekçeler Üzerine Uygulanacak İşlem

Dilekçelerle ilgili harç ve posta ücretleri alınarak deftere kayıt yapılacak, kayıt tarih ve numarası dilekçeye eklenecektir. Ayrıca, davacıya kayıt tarih ve numarasını gösteren pulsuz imzalı ve mühürlü bir alındı kağıdı verilecektir. İ.Y.U.K.’nın 6. maddesine göre vergi davası bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Dava açanların bu alındıyı almaya özen göstermeleri gerekmektedir.

Konuyla ilgili Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu Kararı’nda, işlemde kaldırma kararı davacıya tebliğ edilmemişse 1 yıllık sürenin işlemeyeceğini ve davanın açılmamış sayılması kararının verilmeyeceğine hükmetmiştir.¹²⁹

¹²⁸ Kumrulu, 1989: 135.

¹²⁹ İdari Dava Daireleri Kurulu, 28.11.1986 tarih, 1986/23 E, 1986/51 sayılı karar. Kay. D.D. Sy. 66-67, s.135.

Yine konuyla ilgili Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun bir başka kararında adli yardım durumunda harç ve posta pulu giderlerinin tamamlanmasına kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilmiştir.¹³⁰

5. VERGİ CEZALARINDA YAPILAN HATALAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5.1. Vergi Usul Kanunu ve 2577 Sayılı Kanun İtibariyle Durum

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10.maddesine göre, düzeltme talebinin vergi dairesince reddi üzerine dava hakkının doğması gerekecektir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerinde, vergi dairesinin düzeltme talebine hangi sürede cevap vereceği hususunda belirlilik yoktur. Bu açıdan 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesindeki altmış günlük bekleme süresi esas alınmakta, vergi dairesi altmış günlük süre içinde cevap vermediğinde isteğin reddedilmiş sayıldığı sonucuna varmaktayız.

5.2. Süre Hesabı

5.2.1. Vergi Dairesine Başvuru Süresi

Vergi hatasının düzeltilmesi için vergi dairesine başvuru yapılması, zamanaşımı süresi içinde her zaman mümkündür. Düzeltme zamanaşımı, Vergi Usul Kanunu'nun 126.maddesindeki düzenlemeye göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıllık süreye tabidir.

¹³⁰ DDK. 20.9.1986 tarih, 1968/554 E, 1968/558 sayılı karar. Kay. Dan. DDK Kararları 1.Kitap, s.725

5.2.2. Vergi Dairesinin Cevap Süresi

Vergi Dairesinin cevabını bekleme süresi, başvuru tarihinden itibaren altmış gündür. Bu süre içinde cevap vermeme durumunda isteğin reddedilmiş sayılacağı sonucuna varmaktayız.

5.2.3. Şikayet Süresi

Vergi dairesinin ret cevabı üzerine Maliye Bakanlığı'na veya diğer şikayet mercilerine hangi sürede başvurulacağı hususunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bize göre, vergi dairesine başvurmakla zamanaşımı süresinin kesileceği yönündedir.

5.2.4. Şikayet Mercisinin Cevabını Bekleme Süresi

Şikayet mercisinin cevabını bekleme süresi de altmış günüdür. Altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde, şikayet reddedilmiş sayılır. Bu tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içinde davanın açılması gerekmektedir. Bu süre geçirildiğinde dava hakkı kaybedilecektir.

5.2.5. Bekleme Süresinden Sonra Cevap Verilmesi

Bekleme süresinden sonra dava açılmaması veya açılan davanın süreden reddi halinde, yetkili idari makamlarca cevap verildiğinde, cevabın tebliğinden itibaren dava açılabilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yetkili makamın bekleme süresinin bitiminden sonraki cevabı kendiliğinden vermesidir.

5.2.6. Şikayet Merciiine Gidilmeden Veya Vergi Dairesinden Düzeltme İstenilmeden Dava Açılması Halinde Mahkemelerce Verilen Kararlar

Vergi dairesinin düzeltme isteminin ret cevabı üzerine şikayet merciiine gidilmeden dava açıldığında, idari merci tecavüzü nedeniyle dilekçe Maliye Bakanlığı'na veya diğer şikayet mercilerine gönderilecektir.

Dilekçenin idari merci tecavüzü esasında şikayet merciiine gönderilmesi durumunda, mahkemede davanın yasal süresi içinde açılmış olması gerekecektir. Ancak davanın süre yönünden reddinin de, şikayet merciiine başvuruyu önleyen bir neden olmadığını düşünmekteyiz.

5.2.7. Vergi Dairesi Yerine Doğrudan Maliye Bakanlığı Veya Diğer Şikayet Mercilerine Başvurulması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11.maddesi esas alındığında, dava açma süresi içindeki düzeltme taleplerinde başvuru, Maliye Bakanlığı veya diğer şikayet mercilerine yapılmak gerekecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 122.maddesindeki düzeltme taleplerinin vergi dairesine yapılacağı hükmü dahilinde, uygulamada bu hallerde de düzeltme vergi dairesinden istenmektedir. Ret cevabı veya bekleme süresinin dolmasından otuz günlük dava açma süresinin kalan süresi içinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılabilir.

5.2.8. Dava Dilekçesinin Mahkemece Düzeltme Dilekçesi olarak Vergi Dairesi Veya Şikayet Mercilerine Gönderilmesi Halinde Durum

Yukarıda değinildiği gibi, vergi dairesinden düzeltme istenecek yerde, vergi mahkemesine dava açılan hallerde, dava dilekçesinin mahkemece ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir. Bu takdirde dava dilekçesi

düzeltilme dilekçesi yerine geçecektir. Veya vergi mahkemesinin düzeltilme talebine ret cevabı vermesi üzerine, şikayet merciine gidilmesi gerekirken buna uymadan dava açılması halinde de, dava dilekçesinin, aynı şekilde şikayet dilekçesi yerine geçmek üzere Maliye Bakanlığı veya diğer şikayet mercilerine gönderilecektir.

5.2.9. Düzeltmenin Yanlış Vergi Dairesinden İstenilmesi

Vergi ve ceza hatalarının düzeltilmesi, normal olarak bağlı bulunulan vergi dairesinden istenir. Ancak bazı hallerde, bağlı bulunulan vergi dairesinin tespitinde çeşitli güçlüklerle karşılaşılabilir. Örneğin noter aracılığı ile tahsil edilen damga vergisi bakımından, düzeltmenin normal olarak noterin bağlı bulunduğu, damga vergisi bakımından bağlı bulunduğu, vergi dairesinden istenilmesi gerekecektir.

5.3. İstemin Reddi Üzerine Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi

Düzeltilme isteminin vergi dairesince reddi üzerine şikayet merciine başvurulması ve şikayet merciince de ret cevabı verilmesi üzerine dava yoluna gidilmesi gerekmektedir. Onuncu maddede, ret cevabından sonra dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açılacağı belirtilmiştir. Dava açma süresi Danıştay ve idare mahkemeleri için altmış gün, vergi mahkemelerinde ise otuz gündür. Buna göre, konu vergi mahkemesinde açılacak dava ile ilgili olduğunda, idarenin ret cevabının alınmasından sonra vergi mahkemesindeki davanın 30 gün içinde açılması gerekecektir.

Onuncu maddede ayrıca, bekleme süresinden sonra dava açılmaması veya davanın süreden reddi halinde yetkili idari makamlarca cevap verildiğinde, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açılabileceği

hükmü yer almaktadır. Altmış günlük dava açma süresi bakımından vergi mahkemeleri ve idare mahkemeleri ile Danıştay'da açılacak davalar itibariyle herhangi bir ayırım yapılmadığı için bu hükmün vergi mahkemelerinde açılacak davaları da kapsamı gerekecektir.

5.4. Vergi Hataları Dışında Vergileme Alanında İ.Y.U.K 10. Madde Kapsamına Girecek Uyuşmazlıklar

3622 Sayılı Kanun öncesi durum, 10 ve 11. madde hükmü uygulamasını vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri ile sınırlamayı gerektirir niteliktedir.

Ancak, 3622 Sayılı Kanun öncesinde de Danıştay içtihatları “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ile doğrudan ilgili bulunanlar” dışındaki uyuşmazlıkların İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10 ve 11. madde hükümleri dahilinde değerlendirileceğini belirtmiştir. Bu çerçevede, DPT 85/1 tebliği ile getirilen yatırım indirimi oranının devam eden yatırımlar için 1984 yılında da uygulanması gerektiği şeklindeki mükellef talebini reddeden idarenin bu işlemine karşı açılan davayı, Danıştay 3.Dairesi esastan kabul ederek karar bağlamıştır. Yine bunun gibi, mahsup fazlasından doğan alacağının iadesini isteyen mükellefin bu talebi açıkça veya bekleme süresi içinde cevaplandırılmamak suretiyle zımni şekilde reddedildiğinde, 10.maddeye göre doğrudan vergi mahkemesinde dava açılabilir.

5.5. İdari İtirazın Öngörüldüğü Durumlar

2577 Sayılı Kanun’un 10. ve 11. madde hükümleri, dava yoluna gitmeden önce idari itirazın öngörülmüş olduğu durumlarda işlerlik taşımaz. Vergileme alanında tipik örnek, 4458 Sayılı Kanun’a göre ithalde alınan vergi ve resimlerin ek olarak talep edildiği hallerdir. Bu ek talepler gümrük giriş

müdürlüklerince yapılır. 4458 Sayılı Kanun'un 242 ve müteakip maddelerinde ise bu taleplere karşı ilgili gümrük müdürlüğüne 15 gün içinde itirazda bulunulacağı ve itirazın tutarına göre başmüdürlükler veya müsteşarlıkça sonuçlandırılacağı öngörülmüştür. Bu itiraz yapılmadan ve açık ret cevabı alınmadan dava yoluna gidilemeyecektir.

SONUÇ

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 9. maddesinde, görevli olmayan yerlere başvurulmasına bağlı olarak doğan ek dava açma süresi düzenlenmektedir. Bu hükmün vergileme alanında, vergi davaları bakımından işlerliği esas itibarıyla yoktur. Çünkü 8. maddedeki ayırım, idari yargının bütünü ile adli ve askeri yargı arasındaki görev farkına bağlı olarak düzenlenmiştir. Yani bir vergi davasında, 8. maddedeki ek sürenin doğması için davanın örneğin adli mahkemelerde veya askeri yargı yerinde açılması gerekmektedir. Bir vergi davasının bu şekilde adli mahkemede veya askeri yargı yerinde açılması ise pratik planda gündem dışıdır.

Buna rağmen, bir şekilde vergi davasının adli mahkemede açıldığı bir durumda, adli yargı yerinin vereceği görevsizlik kararı üzerine, bu kararın kesinleşmesini izleyen günden başlayarak otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bunun için doğaldır ki, adli mahkeme veya askeri yargı yerindeki davanın, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz gün içinde açılmış olması gerekir. Bu süreden sonra, adli yargı yerine başvurulup, buradan alınacak görevsizlik kararı üzerine vergi mahkemesinde dava yoluna gitme imkanı kalmayacaktır.

Öte yandan, gözden uzak tutulmaması gereken husus, 8. madde hükmünün idari yargı yerlerinin kendi içindeki farklılık halinde geçerli olmayacağıdır. İdari yargı mercileri; Vergi Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Vergi mahkemesinde açılması gereken bir dava idare mahkemesinde açıldığında, 8. madde uyarınca görevsizlik kararı üzerine yeni bir dava açma süresinin doğması söz konusu olmaz. Bu hallerde, idare mahkemesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14/3-a ve 15/1-a maddeleri uyarınca davayı vergi mahkemesine gönderir. Ancak, davanın süresinde açılmış sayılarak incelemeye alınması için, idare mahkemesinde dava açma süresi altmış gün olmakla beraber, vergi mahkemesinin görevli olduğu davanın otuz gün içinde açılmış olması gerekir.

Vergi mahkemesinde açılması gereken dava, otuz günlük süre geçirildikten sonra idare mahkemesinde, idare mahkemesinde dava açma süresi olan altmış gün içinde açılmış olsa bile, idare mahkemesinin vereceği görevsizlik kararı uyarınca dosyanın vergi mahkemesine intikali üzerine, süresinde açılmamış olduğu gerekçesi ile dava reddedilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinde, idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurulması ve buna bağlı dava hakkı düzenlenmektedir. Aynı kanunun 11. maddesinde ise, dava hakkının doğmasından sonra üst makamlara veya işlemi yapmış olan makama yapılacak başvuruyu düzenlemektedir. Bu iki madde bir anlamda bir bütün teşkil etmekte ancak ikisi arasında özellikle dava açma süresi ile ilgili olarak önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu özellik nedeniyle, her iki maddeyle ilgili açıklamalarda yeri geldikçe birbirine atıflar yapılmaktadır.

4001 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce, her iki maddenin son fıkralarında, madde hükmünün “vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağı” hükmü bulunmakta idi. Vergileme alanında bu hüküm esas itibarıyla vergi hatalarının düzeltilmesi işlemlerine bağlı uyuşmazlıklarda uygulanmakta, 3622 Sayılı Kanun öncesinde bu husus madde metninde de “Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu hüküm vergi uyuşmazlıklarında uygulanmaz.” ifadesi ile bu şekilde yer almakta idi. Ancak, bu dönemde de Danıştay içtihatları; vergileme hatası ile ilgili olmasa bile tarh, tahakkuk ve tahsilat dışında vergi alanında ortaya çıkacak, örneğin mahsup fazlasının iade isteminin kabul edilmemesi vb. şeklindeki belli uyuşmazlıklarda 2577 Sayılı Kanun'un 10. ve 11. maddelerinde belirtilen dava kalıplarının kullanılacağı şeklinde belirtilmiş, 3622 Sayılı Kanun'la bu anlayış hükme de monte edilmiştir.

4001 Sayılı Kanun ise, daha önce 10. ve 11. maddelerin son fıkralarında yer alan ve “madde hükümlerinin vergi, resim, harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmayacağını” öngören hükmü kaldırmıştır.

Ancak, bu vergi alanındaki belli uyuşmazlıklarda izah konusu 10. ve 11. madde hükümlerinin uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir. Maddede belirtilen şekle uygun bir uyuşmazlık, vergi ile de ilgili olsa, gene 10. ve 11. madde hükümlerine göre değerlendirilecektir. 10. maddenin 2 nolu fıkrasında, idari makamların sükutu veya ret cevabı üzerine, davanın konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine açılacağı esasen belirtilmiştir. Vergi mahkemelerinde açılacak dava, vergileme alanındaki uyuşmazlıklarla ilgili olduğuna göre, dava açılacak yargı yerleri arasında vergi mahkemelerinin de sayılmış olması; tarh, tahakkuk ve tahsilat dışında belli nitelikteki vergi uyuşmazlıklarında 10. ve 11. madde hükümlerinin uygulanacağını göstermektedir.

Bu çerçevede işlerlik taşıyacak dava, yine vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili olanlardır. 10. ve 11. madde hükümleri ise bu açıdan farklı anlayışlara yol açabilmektedir. Dolayısıyla, yapılan açıklamalarda ilk planda vergi hatalarının düzeltilmesi istemleriyle ilgili davalar esas alınmıştır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinin reddi üzerine açılacak dava;

a) Düzeltme talebinin dava açma süresi içinde yapılması ile,

b) Bu sürenin geçmiş olmasından sonra yapılmış olmasına göre,

farklılık taşımaktadır.

Dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılacak düzeltme taleplerinin reddi üzerine dava 10.maddeye göre açılacaktır. Bu halde dava süresinin geçirilmesi tehlikesi esas itibariyle yoktur. Düzeltme talebi, vergi dairesinden istenecek, olumsuz cevap halinde şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na veya diğer şikayet mercilerine başvurulacaktır. Maliye Bakanlığı'na başvuru süresi hakkında belli bir sınırlama yoktur. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın da ret cevabı üzerine altmış gün içinde dava açılacaktır.

Buna karşılık dava açma süresi içindeki düzeltme taleplerinin reddi üzerine açılacak davalarda süre yönünden özellik vardır. Bu takdirde, şikayet yolu ile üst mercie başvurma durumu bulunmamaktadır. 11.maddeye göre, bu hallerde düzeltmenin esasen üst merciden istenmesi gerekecektir. Ancak, uygulamada Vergi Usul Kanunu'nun 122.madde hükmünden hareketle, düzeltme yine vergi dairesinden istenmektedir. Ancak, her hal ve takdirde ret cevabı veya bekleme süresinin dolmasından sonra vergi mahkemesinde dava açılacaktır. Dava süresi hesabında, düzeltme için yapılan başvuruya kadar geçen süre de nazara alınacaktır.

İkmalen tarh edilen ve vergilendirme hatası taşıyan bir vergiye ait ihbarnamenin 3 Kasım 1995 tarihinde tebellüğ edilmiş olması örneğinde, muhatap dilerse 30 gün içinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açabilir. Ancak vergi hatası bulunduğu için, dilerse dava açmadan önce vergi dairesinden, 11. maddeye göre üst makamdan, düzeltme talebinde de bulunabilir. Bu talebini 30 Kasım 1995 tarihinde yaptığında, otuz günlük dava açma süresinin yirmi yedi günü işlemiş durumdadır. Ret cevabı üzerine veya altmış günlük bekleme süresinin dolmasından itibaren davasını otuz günlük sürenin geri kalmış olan üç günü içerisinde açmak zorundadır. Aksi takdirde dava hakkını kaybeder. Bu halde geçerli durum, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. madde hükmüdür.

Hukuki uyuşmazlık bulunan hallerde 11. madde hükmüne göre işlem yapılmaz. Bu uygulamada dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus da

11. madde hükmünün tarhiyatta vergi hatası bulunmayan hallerde işlerlik taşımayacağıdır. Vergi hatası ile malul olmayan bir tarhiyatta, ilk planda düzeltme isteyip, düzeltme talebinin reddi suretiyle dava açma süresinin uzatılabileceği düşünülmemelidir. Zira, 11. madde uyarınca açılacak davada, yargı merciinin ilk planda üzerinde duracağı husus, tarhiyatta Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde öngörülen anlamda bir hesap hatası veya vergilendirme hatasının bulunup bulunmadığıdır. Böyle bir hata yoksa, olay 2577 Sayılı Kanun'un 11. madde kapsamı dışında kalacağı için, dava süre yönünden reddedilecektir.

KAYNAKÇA

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990.

ATAR, Yavuz; **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 5. Baskı, Konya, 2004.

BULUTOĞLU, Kenan; **Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, İstanbul 1976.

CANDAN, Turgut ; **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Özkan Matbaacılık, Ankara, Kasım 1991.

CANDAN, TURGUT; **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Özkan Matbaacılık, Ankara, Kasım 1991.

ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukukunda Süreler**, A.A.H.F. yayını, No:389, Ankara 1975.

ÇAĞAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ERANIL, Mehmet Akif; **Vergi İhtilafları İtiraz ve Temyiz Usulleri**, Ankara 1951.

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

EROĞLU, Nurettin; **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2.Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995.

ERTUĞ, Metin; **Açıklamalı Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri Kuruluş ve Görevleri; Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar**, Ayyıldız Matbaası, Ankara,1983.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; **Yönetmelik Yargı**, Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Ankara 1993

İNEL, Nafi; **Türk Vergi Yargı Sistemi**, M.B.T.K. Yayını, No: 1979-208, Kısmet Matbaası, Ankara 1970.

KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayın No 3434 İstanbul, 1986-1987.

KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Yargılama Hukuku'nda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

KARAKOÇ, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2004.

KARAKOÇ, Yusuf; **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1996.

KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku-Temel Kavramlar**, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, G.Ü. Yayını No: 9, İ.İ.B.F. Yayını, No: 42, Ankara 1987.

KIZILOT, Şükrü; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, 9. Bası Ankara 2005.

KIZILOT, Şükrü; **Vergi Uyuşmazlıkları ile ilgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Müktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Cilt VI, Ankara 2002

KOCAHANOĞLU, Osman Salim; **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar Sorunlar Çözümler**, Yaylacık Matbaası, Ankara 1982.

KUMRULU, Ahmet; **Vergi Yargılama Hukukunda Kuramsal Temeller**, Ankara 1989.

MUTLUER, Kamil; **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:141/87, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1975.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Kasım, 1999.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara 2004

ÖNGÖREN, Gürsel; **Türk Hukuku'nda İdari Dava Açma Süreleri**, Kazancı Hukuk Yayınları, No:74, İstanbul, 1990.

TEZEL, Adnan; **Vergi Muhakemesi Hukuku**, Nihat-Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:373/606, Met/er Matbaası, İstanbul, 1982.

SAYGILIOĞLU, Nevzat; **Vergi Hukukunda Yorum**, M.G.B.A. P.K.K.B. yayını No: 1987/288, Ankara 1987.

ULUATMAM, Özhan; **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Gözden Geçiriliş Baskı, Seçkin Yayınevi, ekim, 1995.

SÖNMEZ, Nezihe; **Vergi Hukuku-Teorik Yapı, İlkeler ve Gelir Vergisi**, Bayraklı Matbaası, İzmir 1986.

YENİCE, Kazım, ESİN, YÜKSEL; **Açıklamalı-İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983.

MAKALELER :

AKGÜNDÜZ, Ahmet; “Arşiv Belgeleri Işığında Şuray-ı Devletten Danıştay’a İdari Yargı Teşkilatı”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, **İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri**, Ankara, 10-14 Mayıs 1993.

ALDAN, Mehmet; “İdari Yargıda Kısıtlanan Savunma Hakkı”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, **İdari Yargı**, Danıştay Yayınları No:53, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; “Vergi Yargısı ve Sorunları”, **D.D.**, Yıl:9 Sayı:32-33, Danıştay Matbaası, Ankara 1996.

ÇETİNTEMELE, Harun; “İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları”, **D.D.**, Yıl: 18, Sayı: 68-69 Danıştay Matbaası, Ankara, 1994.

ERGİN, Metin; “Vergide Uzlaşmanın Geliştirilmesi”, **D.D.**, Yıl:14, Sayı: 54-55, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1984.

ERTUĞ, Metin; “Gümrük Vergisi Uygulamalarında İtiraz Mercileri”, **D.D.**, Yıl: 17, Sayı:66-67, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara 1987.

HONDU, Selçuk; “İdari Yargı Alanındaki Mahkemeler Arasında Görev ve Yetki İlişkileri”, **D.D.**, Yıl: 18, Sayı:68-69, Danıştay Matbaası, Ankara, 1989.

KUMRULU, Ahmet; “Vergi Yargısında Sorunlar, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları”, **VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990 Lara-Antalya, Ankara, 1990.

MUTLUER, Kamil; “Türk Vergi Sistemi-Yorum-, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları”, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990 Lara-Antalya, Ankara 1990.

ÖZGÜN Vedat D.; “Vergi Mükellefine Açtığı Davayı Kazanmaması Halinde Müeyyide”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 41, Yıl:10 Ocak 1985.

TEZEL, Adnan; “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı, Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları”, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990 Lara-Antalya, Ankara, 1990.

DERGİLER

- Danıştay Dergisi
- Maliye Postası
- Vergi Dünyası

DİĞER KAYNAKLAR

- 2576, 2577 sayılı Kanun gerekçeleri
- Muhtelif Vergi Kanunları gerekçeleri
- Maliye Bakanlığı Muktezaları

ÖZET

DOĞAN, Orkun. Vergi Yargısında Dava Açma Süreci, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012.

Bu çalışmada, Vergi Yargısında Dava Açma Süreci ile ilgili mevzuat hükümleri ve Danıştay kararları esas alınarak Türk Vergi Hukuku'nda dava açma sürecinde yaşanan gelişmeler analiz konusu yapılmıştır. Çalışmada, dava açma süreci ile ilgili olarak İ.Y.U.K., V.U.K. ve diğer ilgili mevzuatta yer alan kanuni düzenlemelerin vergi yargısında ne şekilde uygulandığı konusu incelenmiştir.

İlk bölümde, vergi yargı örgütü, davaların açılması ve dava açma süreleri ile ilgili incelemeler yapılmış ve bu konularla ilgili genel bilgiler verilmiştir. Yine bu bölümde temel kavramların tanımı ve hukuki niteliği üzerinde durulmuş ve bazı kavramların mukayeseli hukuktaki durumu inceleme konusu yapılmış ve bu kavramların incelenmesi ve kıyaslaması yapılmıştır.

İkinci bölümde, vergi davalarının teorik niteliği ile dava ehliyetine ilişkin açıklamalar yapılmış ve ilgili Danıştay kararları da emsal olarak gösterilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise, Türk Vergi Hukuku'nda dava açma süreci ile ilgili olarak karşılaşılan sorunlar ele alınmış ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri tartışılmış, karşılaşılan bazı sorunların kanuni düzenlemeler ile yeterli atamaların yapılarak yargının iş yükünün bir nebze olsun azaltılması ile yargı sorunlarının çözümlenebileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler:

1. Hukuk
2. Vergi
3. İdari
4. Dava
5. Yargı
6. Süreç

ABSTRACT

DOĞAN, Orkun. Litigation Procedure in Tax Law, Master Thesis, Ankara, 2012.

In this study, in tax law tender period, legislation provisions about legal standing concept and the developments in Turkish tax law tender period predicated on state council decisions are the subjects of the thesis. In this study about tender period I.Y.U.K., V.U.K. and how the legal arrangements in other legislation are applied in tax judgement are studied.

In the First section, investigations about tax judgement organization the theoretical quality of tax court case and commencing a lawsuit are done and general information about these subjects is given. In addition to this , definitions of the fundamental conceptions and the juristic qualities are studied. The situation of the some concepts in comparative law is investigated and the analysis and comparison of these concept is done.

In the second section, tender period, general bases and application ways to superior authorities are taken in hand. In this section, detailed explanations about tender period are given, related state council decisions are invoked a precedent.

In the last section, the problems about tender period and pleading licence are taken in hand and solutions to these problems are discussed.

As a conclusion; with a little bit decrease of workload of the judgement, legal regulations and enough assignments, judgement problems can be solved.

Key Words:

1. Law
2. Tax
3. Administrative
4. Suit
5. Law suit
6. Process