TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU VE ETKİNLİĞİ

Cevdet YILMAZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2013

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU VE ETKİNLİĞİ

Cevdet YILMAZ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Haşim AKÇA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2013

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Yrd. Doç. Dr. Haşim Akça
(Danışman)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Soner Yakar

Üye : Yrd. Doç. Dr. Semin Paksoy

ONAY
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
...../…../2013

Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL ÇÖZÜM YOLU VE ETKİNLİĞİ

Cevdet YILMAZ

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Haşim AKÇA
Ağustos 2013, 106 sayfa

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü iki temel yol kullanılmaktadır. Bunlardan ilki, uyuşmazlığın barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturulduğu idari çözüm yolu, ikincisi ise yargısal çözüm yoludur. Hukuk devleti olmanın gereği, idarenin keyfiliğini önlemek ve yargısal denetimi sağlayabilmek adına kabul edilen hukuki güvenlik ilkesi, beraberinde yargının verimli çalışma gereğini getirmektedir. Vergi yargısının, vergi uyuşmazlıklarını adil ve hızlı bir şekilde çözümü en temel beklentidir. Bu temel beklentiler de ancak etkin bir vergi yargısıyla gerçekleşebilecektir. Tarafların yargıya olan güveni ancak bu şekilde sağlanabilecektir. Aksi halde, uyuşmazlığın uzun bir süreç sonunda çözüme kavuşturulması, uyuşmazlığın doğurduğu olumsuz durumun ortadan kalkması halinde taraflar için bir anlam ifade etmeyecektir.

Vergi yargısının etkinliği göz önüne alınırken hali hazırda bekleyen dava dosyalarının olup olmadığı, ne kadar sürede çözüme kavuşturulacağı bizlere bilgi verecektir. Bunun sonucu olarak da yeni gelen uyuşmazlıkların ne kadar sürede ele alınıp çözüme kavuşturulacağı hakkındaki veriler, vergi yargısının etkinliği hakkında bilgi niteliği taşıyacaktır. Çalışmamızda ilgi resmi rakamlar veri kabul ederek, Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu'nun kabul ettiği kriterler çerçevesinde Türk vergi yargısının etkinliğini ele alınacaktır

Anahtar Kelimeler: vergi uyuşmazlığı, vergi yargısı, vergi yargısının etkinliği

ABSTRACT

JUDICAL RESOLUTION OF TAX DISPUTES AND ITS EFFECTIVENESS IN TURKEY

Cevdet YILMAZ

Master's Thesis, Department of Public Finance

Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Haşim AKÇA
August 2013, 106 sayfa

It is used two basic ways to find a solution to tax dispute. One of them is administrative solution which solves the dispute in a peaceful way. Second one is judicial way. Legal safety norm is a requirement of state of law which prevent administration's arbitrary behaviours and provides judicial inspection. It is a basic expectation from tax justice to find a quick and fair solution to tax dispute. In addition to those ,it ensures effective tax justice. Trust of the parts to judicial system can only be achieved in this way. Otherwise, solving the dispute in a long period of time will not satisfy the parts.

Considering effectiveness of tax justice, whether there are pending case files or how long will it take to find a solution will inform us. As a result of this, the data about the duration of handling up coming disputes will give us information abaut the effectiveness of tax justice. In our study it will be used formal figures and in a framework of criteria expected by The European Comission for The Efficiency of justice, the efectiveness of Turkish tax judicial system will be interpreted. Key words: tax dispute, tax justice, effectiveness of tax justice

Key words: tax dispute, tax justice, effectiveness of tax justice

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca bana yol gösterici olan değerli hocam ve tez danışmanım Yrd.Doç.Dr. Haşim Akça'ya, çalışmam boyunca benden zamanını ve emeğini esirgemeyen değerli hocam Yrd.Doç.Dr. Soner Yakar'a, yine çalışmam boyunca fikirlerine başvurduğum Maliye bölümü hocalarıma ve tüm bu süreçte yanımda olan aileme teşekkürler.

Cevdet YILMAZ

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ÖNSÖZ ..... **iii**
KISALTMALAR ..... **viii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **ix**
GRAFİKLER LİSTESİ ..... **x**

BÖLÜM I
GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi 1
1.2. Araştırmanın Amacı 1
1.3. Araştırmanın Yöntemi 2
1.4. Araştırmanın Planı 2

BÖLÜM II
VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAM VE TÜRKİYE DE VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI

2.1. Uyuşmazlık Kavramı 4
2.2.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı 5
2.3.Vergi Uyuşmazlıklarının Sebepleri 5
2.3.1.Verginin Esasına ve Tutarına İlişkin Uyuşmazlıklar 6
2.3.2.Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar 6
2.3.3.Verginin Tahsilatına İlişkin Uyuşmazlıklar 7
2.4. Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları 8
2.4.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü 9
2.4.1.1. Uzlaşma 9
2.4.1.2. Düzeltme 10
2.4.1.2.1. Hesap Hataları 11
2.4.1.2.2. Vergilendirme Hataları 12
2.4.1.2.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi 13

2.4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü 13
2.4.2.1. Vergi Yargısı Organları 14
2.4.2.1.1. Vergi Mahkemeleri 14
2.4.2.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri ……..……17
2.4.2.1.3. Danıştay 20
2.4.2.2. Vergi Yargısının İşlevleri 22
2.4.2.2.1. Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi 22
2.4.2.2.2. İçtihat Yaratma İşlevi 23
2.4.2.2.3. Yargısal Denetim İşlevi 23
2.4.2.2.4. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi 24
2.4.2.2.5. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi 25

BÖLÜM III
VERGİ YARGILAMA USULÜ ve TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi Ve Bazı Ülke Örnekleri 26
3.1.1. Fransa'da Vergi Yargısı 26
3.2.2. Almanya'da Vergi Yargısı 28
3.3.3. İngiltere'de Vergi Yargısı ……..……29
3.4.3.Türkiye'de Vergi Yargısı 32
3.3.4.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem 32
3.3.4.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem..... 32
3.3.4.2.1. 1923 ve 1950 Dönemi 33
3.3.4.2.2. 1950 ve 1980 Dönemi 34
3.3.4.2.3. 1980 Sonrası Dönem 35
3.3.5. Vergi Yargısının Bağımsızlığı Sorunu 36
3.3.5.1. Vergi Yargısının Adli Yargı İçinde Örgütlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü 36
3.3.5.2. Vergi Yargısının İdari Yargı İçinde Örgütlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü 37
3.3.5.3. Vergi Yargısının Bağımsız Yargı İçinde Örgütlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü 38
3.3.6. Vergi Yargılama Usulü 39

3.3.6.1. Vergi Yargılama Usulü İlkeleri 39
3.3.6.1.1. Re'sen Araştırma İlkesi 40
3.3.6.1.2. Yazılılık İlkesi 41
3.3.6.1.3. Toplu Yargılama Usulü ilkesi 42
3.3.6.1.4. Kıyas Yasağı İlkesi 42
3.3.6.1.5. Vergi Yargısının, İdari Eylem ve İşlem Niteliğinde Karar Verilmemesi İlkesi 43
3.3.6.1.6. Delil Serbestisi İlkesi 44
3.3.6.2. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı 44
3.3.6.3. Dava Türleri 45
3.3.6.3.1. Tam Yargı Davası 45
3.3.6.3.2. İptal Davası 46
3.3.6.4. Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar 48
3.3.6.5. Yetkili Vergi Mahkemesi..... 49
3.3.6.6. Davanın Açılması 50
3.3.6.7. Dava Dilekçesi 50
3.3.6.7.1. Birden Fazla İşleme Karşı, Aynı Dilekçe ile Dava Açılması 51
3.3.6.7.2. Birden Fazla Kişinin Tek Dilekçe ile Dava Açması 52
3.3.6.7.3. İptal ve Tam Yargı Davalarının Birlikte Açılması 53
3.3.6.8. Dava Açma Süresi 53
3.3.6.9. Dava Açılmasının Sonuçları 54
3.3.6.9.1. Yürütmenin Durdurulması 55
3.3.6.9.2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi 56
3.3.6.9.3. Derdestlik..... 56
3.3.6.9.4. Hüküm Verme Zorunluluğu 58
3.3.6.10. Dilekçe Üzerine İlk İnceleme 58
3.3.6.11. Yargılama Şekli 59
3.3.6.11.1. Dosya Üzerinden Davanın Görülmesi 59
3.3.6.11.2. Duruşma ile Davanın Görülmesi 60
3.3.6.11.3. Karar 61
3.3.6.11.4. Kararın Sonuçları 62
3.3.6.11.5. Kararın Uygulanması ve Uygulanmaması 63
3.3.6.11.6. Tarafların Kişilik veya Niteliğindeki Değişiklikle Dosyanın İşlemden Kaldırılması 64

3.3.6.12. Vargı Yargısında İspat ve Delil 66
3.3.6.12.1. İspat..... 67
3.3.6.12.2. Delil 68
3.3.6.13. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları..... 69
3.3.6.13.1. Olağan Kanun Yolları 70
3.3.6.13.2. Olağanüstü Kanun Yolları 71
3.3.6.13.2.1. Kanun Yararına Bozma 71
3.3.6.13.2.2. Yargılanmanın Yenilenmesi 72
3.3.6.13.2.3 Diğer Yollar 73

BÖLÜM IV

VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.1. Vergi Yargısının Etkinliği Konusunda Yapılmış Çalışmalar 75
4.1.1.Vergi Yargısının Etkinliğinin Hesaplanması 77
4.1.2.Vergi Mahkemeleri İş Yükü 78
4.1.2.1.Vergi Mahkemeleri Etkinlik Oranları 81
4.1.2.2.Vergi Mahkemeleri Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri ... 82
4.1.3.Bölge İdare Mahkemeleri İş Yükü..... 85
4.1.3.1.Bölge İdare Mahkemeleri Vergi ile İlgili İş Yükü ve Etkinlik Oranları 88
4.1.4.Danıştay İş Yükü 89
4.1.5.Danıştay Temizlenme Oranları 90
4.1.5.1.Danıştay Vergi Dava Dairelerinin İş Yükü 92
4.1.5.2.Danıştay Vergi Dava Dairelerinin Temizlenme Oranları 93

BÖLÜM V

SONUÇ

5.1. Sonuç……...….96

KAYNAKÇA..... 99
ÖZGEÇMİŞ…….……...…106

KISALTMALAR

AATUHK **:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Any. M. **:** Anayasa Mahkemesi

CMUK **:** Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu

D. **:** Daire

Dnş. **:** Danıştay

DVDDK. **:** Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

E. **:** Esas

GVK. **:** Gelir Vergisi Kanunu

HUMK. **:** Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İYUK. **:** İdari Yargılama Usulü Kanunu

K. **:** Karar

m. **:** Madde

No **:** Numara/Numaralı

s. **:** Sayfa

TCK **:** Türk Ceza Kanunu

VİVK **:** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK **:** Vergi Usul Kanun

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye'deki Vergi Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri 2012 16
Tablo 2: Türkiye'deki Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri 2012..... 19
Tablo 3: Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 Yılları Arasındaki Temizlenme Oranları 82
Tablo 4: Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 Yılları Arasındaki Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri.....84
Tablo 5: Bölge İdare Mahkemeleri Temizlenme Oranları 88
Tablo 6: Bölge İdare Mahkemeleri Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri 89
Tablo 7: Danıştay Temizlenme Oranları..... 91
Tablo 8: Danıştay Dava Dosya Verileri, Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri 92
Tablo 9: Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Vergi Dava D. Gen. K. Verileri 93
Tablo 10: Danıştay Vergi Daireleri ve Vergi Dava D. Gen. K. Temizlenme Oranları 93
Tablo 11: Danıştay 3. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi..... 94
Tablo 12: Danıştay 4. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi..... 95
Tablo 13: Danıştay 7. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi..... 95
Tablo 14: Danıştay 9. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi..... 96
Tablo15: Danıştay Vergi Dava D.G.K. Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi 96

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1*:* Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 yılları arasında iş yükü..... 79
Şekil 2: Vergi Mahkemeleri gelen iş yükü verileri..... 81
Şekil 3: Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 yılları arasında ortalama yargı süreleri 83
Şekil 4: Bölge İdare Mahkemeleri gelen dava verileri 86
Şekil 5: Bölge İdare Mahkemeleri iş yükü 87
Şekil 6: Bölge İdare Mahkemeleri toplam gelen iş ve çıkan iş verileri..... 87
Şekil 7: Danıştay iş yükü verileri..... 90

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1.Araştırmanın Önemi

Günümüzde devletlerin yüklendiği işlevlerin artması, küreselleşme ve etkileri, ticaret işlemlerinin artması ve bunun doğurduğu mevzuat kargaşası, yeni ticaret alanlarının doğması ve yeni ticaret yöntemlerinin türemesi gibi sayabileceğimiz birçok nedenden dolayı gerek devletle vatandaş gerekse vatandaşla vatandaş arasında mali anlamda daha sıkı bir irtibat doğmaktadır. Burada bahsedilen irtibat; devlet açısından, kamu gelirlerinin temel finansmanı olan vergilendirme konusunda, mükellef açısından ise mali mevzuatın getirdiği ödevler açısından değerlendirilecektir.

Sürekli olarak gelişen ve artan ticari işlemler, beraberinde yeni düzenlemeler yapma zorunluluğunu doğurmaktadır. Düzenlemeye muhatap taraflarında, hızla değişen bu düzenlemeleri zorunlu olarak takip etme ve ayak uydurma mecburiyetleri ortaya çıkmaktadır. Devlet açısından ise sosyal, ekonomik, siyasi ve hukuksal boyutlarıyla oldukça geniş bir sorumluluk alanı doğmaktadır. Sonuçta, yapılan bu düzenlemeler mükellefle idareler arasında çıkan uyuşmazlıklarda yetkili yargı mercilerinin güncel ve sürekli artan sorunlarla karşılaşmasına neden olmaktadır.

Bu sorunların çözümü yargının asli işlevleri arasında yer aldığı gibi çoğu zaman beklenen, yargısal yola başvurulmadan barışçıl çözüm yollarıyla uyuşmazlığı sonuca erdirmektir. Yine de barışçıl çözüm noktalarının çeşitli sebeplerle yetersiz kaldığı noktada yargı yolunun varlığı birçok zaman izlenecek bir çözüm yolu olduğu gibi, barışçıl çözüm yolunda istediği sonucu alamayan tarafların nihai çözüm yolu olan yargıya başvurulması, keyfiyeti önleyen unsur da yoksa yargıda ciddi etkinlik kaybına sebep olabilmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Vergi uyuşmazlıkları, vergileme süreci unsurlarının herhangi birinde olabileceği gibi, verilen cezalar konusunda da vergi idaresi ile vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu arasında çıkan uyuşmazlıklardır. Çalışma vergi uyuşmazlığı kavramını ve

daha sonra izlenecek yolları usul açısından ele almakla beraber, yargısal çözüm yollarındaki aksaklıklara da öneri sunacaktır.

1.3. Araştırmanın Yöntemi

Ülkemizde vergi yargısının etkinliği konusunda çok çalışma olmamakla birlikte, genel kabul görmüş etkinlik ölçüm yöntemleri de bulunmamaktadır. Mevcut çalışmalardan en kapsamlı olanı Prof. Dr. Nihal Saban'ın 2000 yılında yaptığı "Türk Yargı Sisteminin Etkinliğini Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Projesi" başlıklı çalışmadır. Vergi yargısının etkinliğini değerlendirme konusunda yapılan bir başka çalışma da Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu'na aittir. 2012 yılı Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu'nda sunulan bu çalışmada vergi yargısının işlevleri ve ilkelerine değinilmiştir. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden elde edilen vergi yargısı organlarının iş yükü tabloları değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda, yapılmış olan çalışmalardan farklı olarak, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli rol oynayan vergi yargısının, etkinlik ve işlerlik durumunu görebilmek adına Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu (CEPEJ) 'nun benimsediği formül ve değerlendirmelerden yola çıkılacaktır.

1.4.Araştırmanın Planı

Çalışmamızın birinci bölümünde, vergi uyuşmazlığı kavramı, sebepleri ve içeriğiyle beraber ele alınıp, idari aşamada vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik bilgi verilecektir. Bununla beraber Türkiye'deki vergi uyuşmazlıklarının idari yargı yoluyla çözümü ve tarihsel gelişimine de yer verilerek ele alınacak ve vergi yargısının örgütleniş biçimine yer verilecektir.

İkinci bölümde ise örnek olarak bazı ülkelerdeki vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısının tarihsel gelişimine kısa bir biçimde değinilerek vergi yargısının ülke yargısıyla nasıl bir organik ilişkide olduğu ele alınmaya çalışılacaktır. Böylece vergi yargısının bağımlılığı ve bağımsızlığı konusunda diğer ülkelerin durumu ele alınarak, Türkiye'de vergi yargısının bağımsızlığı konu kısa bir biçimde değerlendirilecektir.

Son bölümde ise, vergi yargısının etkin bir biçimde işleyip işlemediği tespitini Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonunun benimsediği etkinlik kıstaslarından bazıları

mevcut yargı organları verilerine uygulanacaktır. Bu kıstaslardan bazılarının ele alınamayışının ve her birime aynı sürecin değerlendirilememesinin sebebi ise ilgili makamlara başvurulsa da henüz bu verilerin sağlıklı bir şekilde ülkemizde mevcut olmamasından kaynaklanmaktadır.

BÖLÜM II

VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAM VE TÜRKİYE DE VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI

İdare hukukunun bir parçası olan vergi hukuku, gün geçtikçe kendi kavramlarını türetirken, bunu belirli bir tartışma sürecinden geçirmektedir. Herkesin ortak bir kavramda hemfikir olduğu zamana kadar vergi uyuşmazlığının çeşitli ifadelerle tanımlanması olağan bir sonuç olarak görülebilir.

Vergi işlemlerinin taraflarından birinin devlet olması, taraflar arasında bir yaptırım gücü dengesizliği yaratmaktadır. Bunun sonucu olarak, vergi uyuşmazlıklarında etkin idari çözüm yollarının yanı sıra, gerek idarenin hukuksal denetimini sağlamak gerekse mükellefin hak arama özgürlüğünü tanımak açısından etkin bir yargılama sistemi gerekmektedir.

2.1. Uyuşmazlık Kavramı

Kelime anlamı olarak uyuşmazlık, uyuşmama durumunu ifade etmektedir (http://www.tdk.gov.tr/). Hukuk literatüründe uyuşmazlık kavramının yerine anlaşmazlık, çekişme, niza, görüş farklılığı, ihtilaf gibi kelimeler de kullanılabilmektedir(http://sozluk.adalet.gov.tr). Kavram olarak uyuşmazlık, bir konuya taraf olanların konu ile ilgili farklı düşünce ve tavırlara sahip olması nedeniyle uyuşamama halidir (Edizdoğan, Taş , ve Çetinkaya, 2007, s. 226).

Yusuf Karakoç, “vergi uyuşmazlığı ve vergi anlaşmazlığı kavramlarını ayırmıştır. Karakoç’a göre, vergi uyuşmazlığın taraflar arasında çözümlenebilecek durumda olması vergi anlaşmazlığı, taraflar dışında bir mercii (yargı) tarafından çözümlenebilecek duruma gelmesi ise vergi uyuşmazlığıdır (Karakoç, Vergi anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), 2013, s. 30-31)

2.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi uyuşmazlığı konusunda öğretide birçok tanım olmasına rağmen, herkes tarafından kabul gören ortak bir tanım yoktur. Diğer yandan Vergi Usul Kanunu[1] da, vergi uyuşmazlıklarının tanımını yapmamaktadır. Öğretide yer alan bazı tanımlara değinecek olursak:

Yüce'ye göre , "Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi veya ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklardır." (Yüce, 2010, s. 65).

Kızılot ise uyuşmazlığı, "vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır" şeklinde tanımlamıştır (Kızılot & Zuhal Kızılot, 2012, s. 52).

Taş'a göre, "Yükümlünün hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle idarenin yaptığı bir düzenleyici işlemi dava etmesi ya da kendisine kesilen cezaya karşı bir girişimde bulunması vergi uyuşmazlığıdır. İdare tarafından yapılan düzenleyici işlemler de vergi uyuşmazlığı olarak kabul edilebilir." (Taş, 2005, s. 2).

Bayraklı'nın yaptığı tanıma göre, "Vergi ve benzeri mali yükümlüklerden dolayı vergiye bağlı olarak doğan ceza ve kamu alacakları nedeniyle vergi dairesinin yürüttüğü işlemler sonucu mükellef veya sorumlular arasında çıkan uyuşmazlıklara vergi uyuşmazlıkları denmektedir." (Bayraklı, 1998, s. 4).

Karakoç'a göre ise, "Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi ve ya ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkan anlaşmazlıklardır." (Karakoç, 2013, s. 65).

Edizdoğan, göre vergi uyuşmazlığı "değişik nedenlerle verginin taraflarının farklı düşünce ve tavırlara sahip olması sonucu uygulamada çıkan anlaşamama durumudur." (Edizdoğan, Taş ve Çetinkaya, 2007, s. 226).

Görüldüğü gibi vergi uyuşmazlığı kavramında mutabakata varılmış bir tanım olmamakla beraber, tanımlamaların içerisinden uyuşmazlığın unsurlarını çıkartmak mümkündür. Buna göre:

- İdare ve mükellef (ya da mükellefiyet adına hareket eden sorumlu, ceza muhatabı) olmak üzere iki taraf

[1] 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

- Hukuka uygun bulunmayan/ ileri sürülen bir işlem.

2.3. Vergi Uyuşmazlığının Sebepleri

Vergi uyuşmazlığı kavramını Turmangil "talep yönünden" değerlendirerek üç temel başlıkta incelemiştir. Bunlar (Turmangil, 1987, s. 128):

a) Verginin esasına ve tutarına ilişkin uyuşmazlıklar
b) Vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar
c) Verginin tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar.

2.3.1. Verginin Esasına ve Tutarına İlişkin Uyuşmazlıklar

Verginin unsuruyla ilgili uyuşmazlıklar verginin konusu, mükellefiyetin doğması, muafiyet ve istisna, verginin tarhı ve tahsilâtı, verginin tarifesi gibi verginin temel konularında ortaya çıkabilmektedir (Edizdoğan, Taş ve Çetinkaya, 2007, s. 226). Burada yapılan vergilendirme işleminin uyuşmazlık doğurmasının sebebi, verginin temel konularından bir ya da birkaçının hukuka aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır (Armağan, 2007, s. 160-178). Bunun yanında, uyuşmazlıkların temelini yapılan işlemin hatalı olması ve bu işlemlerin düzeltilmesi istemi, haksız ödeme, fazla vergilendirme, yasa ve yönetmelik hükümleri sonucu mükellefiyette ya da muafiyette hata gibi unsurlar oluşturmaktadır (Turmangil, 1987, s. 127-128).

2.3.2. Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar

Vergi kabahati, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucu kanunların para ve idari tedbirlerle cezalandırdığı fiillerdir (Şenyüz, 2011, s. 19). Vergi idareleri kabahatin tespitine dair ön çalışmasını yaptıktan sonra, hukuka aykırı fiilleri ve ceza kesmeyi gerektiren olayları vergi denetimiyle tespit eder. Vergi cezası da bu işlemler sonucunda elde edilen tespitleri içeren tutanak, rapor v.b. ön işlemlerinden sonra kesilmektedir (Şenyüz, 2011, s. 47).

Vergi usul kanununda öngörülen yaptırımlar, kanunun dördüncü kitabının vergi cezaları başlıklı ikinci kısmında belirtilmiştir. Buna göre, vergi cezalarını uygulama yetkisinin bir kısmı idareye verilmiştir. Uygulanması idareye verilen bu vergi ve para cezaları idari vergi cezaları başlığında toplanmıştır. İdari vergi cezaları dışındaki hallerde ise, failin ceza mahkemelerince 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda öngörülen hükümler dâhilinde yargılanması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu tür cezalar da adli vergi cezaları başlığında toplanılmıştır (Candan, 2010, s. 85).

İdari vergi cezalarının para cezalarının bir kısmı vergi kanunlarına aykırı davranışın sonucu ortaya çıkan vergi kaybının miktarına bağlıdır. Burada uygulanacak olan para cezasının miktarı, kayba uğratılan verginin misli olarak hesaplanır. Para cezaları diğer kısmı da genel ve özel olarak ayrılan usulsüzlük cezalarıdır. Bu cezalar misli ve nispi olarak tespit edilmiştir. Adli para cezaları ise, yargılaması ceza mahkemesi yetkisinde olan cezalardır (Candan, 2010, s. 85-86).

2.3.3. Verginin Tahsilatına İlişkin Uyuşmazlıklar

Devletin[2] yüküm ya da borç ilişkisi dolayısıyla idari işlem sonucu sağladığı kamu gelirleri kamu alacağı olarak tanımlanabilir. Kamu alacağı; ödeme, zamanaşımı ve terkin yoluyla ortadan kalkmaktadır. Tahsil, ödeme işleminin karşı taraf için taşıdığı anlam olarak ifade edilebilir (Kumrulu, 1981, s. 647-668).

Mükellefin isteyerek ödemesi, verginin tahsilinde kural olsa da bazı durumlarda mükellef ödeme yapmamakta ve vergi idaresi zorla tahsil yoluna gidebilmektedir. Zorla tahsilatta kullanılan araçlar beraberinde itiraz ve uyuşmazlıkların doğmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu andan itibaren uyuşmazlık dar anlamda vergilendirme işlemi olan tarh ve tahakkuk işlemi üzerinde değil, tahsil işlemi üzerindedir (Turmangil, 1987, s. 129).Tahsil işlemine dayalı uyuşmazlıklarda, tebliğ edilen ödeme emriyle ilgili olup; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 58. maddesinde belirtilen itiraz nedenleri olan borcun olmadığı, tamamen ödendiği, kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddiasıyla dava açılabilir (Erginay, 1982, s. 106-107). Burada bahsi geçen zamanaşımı tahsil zamanaşımıdır. Bu nedenlerden bazıları kısmi teminata bağlanmış amme alacakları için de ileri sürülebilir (Özbalcı, 2003, s. 596).

[2] 6183 sayılı AATUHK m.1'de kamu alacağı kavramı daha geniş tanımlanmıştır.

2.4. Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarında daha önce değindiğimiz gibi bir tarafta aktif vergi öznesi devlet ya da kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş kamu kuruluşları, diğer tarafta ise pasif vergi öznesi mükellef ya da vergi sorumlusu bulunmaktadır. Günümüzde devletin ekonomide yer alması, kamu harcamalarının artması daha fazla vergi alınması sonucunu doğurmuş, bununla birlikte beyana dayalı tarh işlemleri vergi idarelerinin daha fazla beyan doğruluğunun kontrolü gereğini getirmiştir. Diğer yandan artan vergiler, mükellef ve ilgili memurların vergi konusunda kargaşa yaşaması, vergi kanunlarının karmaşıklaşması ve anlaşılmasında zorluk çekmesine sebebiyet vermiştir. Bu kadar artan ilişkiler beraberinde vergi uyuşmazlıklarının artışını da getirmiştir. Artan vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümü hem yargının yavaşlaması hem de işlevselliğini yitirmesine sebep olmaktadır. Batı ülkelerinde yargı yoluna başvurmadan barışçıl yollarla vergi uyuşmazlıklarının çözümü çok geniş bir yer tutarak, uyuşmazlığın yargı yoluna intikal etmeden çözülmesine özen gösterilmektedir (Aksoy, 1990, s. 122).

Vergi uyuşmazlıklarının Türk pozitif hukukunda çözüm yolları iki başlıkta incelenebilir. Bunlardan ilki barışçıl çözüm yolları da diyebileceğimiz idari çözüm yollarıdır. İdari çözüm yolları vergi mükellefiyle vergi idaresi arasında uyuşmazlığın barışçıl yollarla, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleriyle çözümlenmesidir. Türk Vergi Sisteminde idari çözüm yollarının unsurları, uzlaşma ve düzeltme yollarından oluşmaktadır. Mükellefin bu çözüm yollarına başvurma zorunluluğu yoktur. Söz konusu çözüm yolu verginin aslı bakımından gerçekleşebileceği gibi, vergi cezaları için de geçerlidir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 169).

Diğer çözüm yolu olan yargısal çözüm yolu ise açılan davanın içeriğine göre değişmektedir. Bireysel işlemlerde Vergi Mahkemesi'ne, düzenleyici işlemlerde Danıştay'a, kanuna karşı ise hak ihlali gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinesi'ne[3] başvurulabilir (Edizdoğan, Taş ve Çetinkaya, 2007, s. 226). 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun[4]'a göre vergi

[3] Anayasa m.148'e göre; "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır."
"Bireysel Başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz."
"Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir."

[4] Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, no.6216, RG 03.04.2011

mükellefleri, sorumlusu ve tüzel kişilerin bu yola başvurmasına imkân verirken, kanunda kamu tüzel kişileri kapsam dışında tutulmuştur (AMKYUHK, m46).

2.4.1.Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü

Uyuşmazlıkların çözümünde vergi yargısının yükünü hafifleten, mükellefin dava hakkını kullanmasından önce barışçıl yolla uyuşmazlığı çözen bu yollar; uzlaşma ve düzeltme olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.4.1.1. Uzlaşma

Uzlaşmada, vergi idaresi ile adına vergi tarh edilen ve/veya ceza kesilen mükellefler yasalar doğrultusunda görüşme yaparak uyuşmazlığı yargıya götürmeden ortadan kaldırmanın yollarını aramaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011).

Bir diğer tanıma göre uzlaşma, mükellef ya da ceza muhatabı ile vergi dairesi arasında belirli bir alacak üzerine pazarlık yapılarak anlaşma yapılmasıdır (Kocahanoğlu, 1977, s. 315).

Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşmanın amacı, vergi uyuşmazlıklarını hızla çözerek mükellefin hukuki güvenliğini ve kamu alacağının hızlı tahsil edilmesini sağlayarak, vergi yargısının iş yükünü azaltmaktır (Başaran, 2008).

Uzlaşma, vergi ziyanın ortaya çıktığı hallerde başvurulacak bir müessesedir. Vergi zıyaı ise, mükellefin ödevlerine uymadığı durumlarda idarenin vergi kaybına uğramasıdır. İdare yaptığı incelemeler sonucunda bu kaybı ortaya çıkararak re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat sonucunda vergiyi tekrar hesaplamaktadır. Uzlaşma müessesesi, mükellefin tarh edilen bu vergiyi ve tarhiyat sonucunda ortaya çıkan vergi cezasını vergi idaresine başvurarak, verginin ve vergi cezasının düşürebilmesine imkân vermektedir (Bilici,2009, s.115).

Uzlaşma müessesesi ve uzlaşmaya gidebilme yolları Vergi Usul Kanunu'na 1963 yılında getirilen maddelerle eklenmiştir. Buna göre uzlaşmaya başvurabilme koşulları; tarhiyatta vergi hatası ve maddi hata var ise, Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesi çerçevesinde yanılma durumu söz konusu ise, yasa hükümlerine yeteri kadar nüfuz

edilmemişse, uyuşmazlık konusunda vergi mahkemesi ve vergi idaresi arasında görüş farklılığı var ise uzlaşmaya gidilebilir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 171).

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılmalıdır ve uzlaşma müessesinin kurulamaması durumunda tekrar uzlaşmaya başvurulamaz. Mükellef dava açma süresi içerisinde teklif edilen vergi ve cezasını kabul ettiğini yazılı olarak bildirdiği takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır (VUK Ek m.1).

Vergi Usul Kanunu'na göre, üzerinde uzlaşılan vergi ve vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu 376. Maddesi uyarınca ayrıca cezalarda indirim uygulamasına gidilemez (VUK Ek m.9).

Uzlaşma, genel olarak tarhiyat sonrası başvurulan bir çözüm yoludur. Ancak VUK Ek 11. Maddesine göre, Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344. Maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi zıyaı cezası kesilerek tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar hariç.) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına da izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde ise mükellefin dava açma ve hiçbir mercie şikâyet hakkı bulunmamaktadır (VUK Ek m.11).

Uzlaşma vergiden beklenen yararın zamanında sunulması ve idari yargının yükünün azaltılması gibi olumlu sonuçlar doğuracaktır. Diğer yandan, uzlaşma müessesesi sınırsız biçimce uygulanma imkânıyla vergi yükünde eşitlik ve vergilendirmede adalet gibi ilkeleri zedeleyecektir. Bu durum defalarca uzlaşmaya gitme imkânı olan mükellefin, ödevini yerine getirmemesini teşvik edecek niteliktedir. Çünkü mükellef hem defalarca uzlaşma talebinde bulunabilecek, hem de zamanında ödevini yerine getirmemesine rağmen daha az vergi ödeyecektir (Candan, 2006, s. 261).

2.4.1.2. Düzeltme

Vergileme sürecinde, yükümlünün ya da vergi dairesinin lehine hatalar yapılabilmektedir. Hatalar, vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, vergiyi doğuran olayın yanlış nitelendirilmesi gibi durumlardan kaynaklanabileceği gibi mükellefin ödevini yerine getirmesinden de kaynaklanabilir. Bu hataların düzeltilmesi için yargı yolu açık olduğu gibi idari çözümlere de gidilebilmektedir (Karakoç, 2007, s. 693).

Vergi hatası ise VUK m. 116'da vergiyle ilgili hesaplarda ve vergilemede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmıştır (VUK, m.116).

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesi hesap hatalarını, 118. maddesi ise vergilendirme hatalarını saymaktadır.

2.4.1.2.1. Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunu, hesap hatalarını matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olarak 3 ayırmıştır. Buna göre;

Matrah hataları, vergileme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK m.117).Bu tanımdan yola çıkarak matrah hatalarını kanunda belirtilen belgeler üzerinde matrahın eksik ya da fazla hesaplanması sonucu ortaya çıkan hatalar olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi miktarında hatalar, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır (VUK m.117/2). Buna göre, kanunda verilen oranların matraha yanlış uygulanması, vergi dilimlerinin yanlış uygulanması, indirilecek unsurların eksik ya da fazla indirilmesi vergi miktarında hataya sebep olur.

Verginin mükerrer olması ise, aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergileme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.(VUK m.117/3). Bir diğer adı da çifte vergilendirme olan mükerrer vergilendirme, bir vergileme döneminde tek bir matrahtan iki veya daha fazla vergi istenmesi olarak tanımlanabilir.

Mükerrer vergileme genellikle yükümlünün işyeri ve ikametgâhlarının farkı vergi dairelerinin görev alanlarına girmesiyle doğmaktadır. Söz konusu dairelerden birinde düzeltme yapılması durumunda mükerrer vergilendirme önlenmektedir (Pehlivan, 2005, s. 128).

2.4.1.2.2. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. Maddesinde belirtilen vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sayılmıştır.

Şahısta hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK,m.118/1).Örneğin, aynı ad ve soyadı taşıyan iki kişiden mükellefiyeti olmayan şahsın vergilendirilmesi şahısta hata olarak adlandırılabilir.

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, m.118/2). Buna göre, vergi mükellefi olmayan şahsın vergi mükellefiyeti kapsamına alınması ya da vergiden muaf olan şahsın vergilendirilmesi mükellefiyette hatayı doğurur. Kanunda belirtildiği üzere, mükellefiyette hata oluşabilmesi için hatanın açık olması gerekmektedir, aksi durumlarda ortaya çıkacak uyuşmazlık yargı organlarınca çözümlenmelidir (Pehlivan, 2005, s. 130).

Kanun maddesinden yola çıkarak, mükellefiyette hatayı şahısta hatadan ayıran önemli noktanın, şahısta hatada olduğu gibi verginin asıl borçlu yerine başkasından isteme gibi mükellefiyetin şahsında değil de mükellefiyet kapsamı dâhilinde olmayan birinin vergilendirilmesidir denilebilir. Bir diğer deyişle, şahısta hatada mükellefiyet söz konusu iken mükellefiyette hatada mükellefiyet durumu oluşmamasına rağmen oluşmuş gibi işlem yapılmasıdır.

Mevzuda ya da konuda hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.118/3).

Verginin konusu, üzerine vergi konulan iktisadi unsurdur. Vergi konusu yasalarda belirtilmektedir. Dolayısıyla, vergi konusuna girmeyen unsurun vergi konusu dâhilindeymiş gibi işlem görmesi vergi konusunda hatayı doğurmaktadır (Bilici & Bilici, 2011, s. 142).

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır(VUK, m.118/4). Vergi idaresine yetkiyi veren kanun yürürlükten kalktıktan sonra, yasa yürürlükten kalkmamış gibi yapılan uygulamalar da zaman itibariyle hata doğurabilmektedir.

2.4.1.2.3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'na göre, hata hangi taraftan kaynaklanırsa kaynaklansın vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü yetkili kılınmıştır. Yine aynı maddeye göre, hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesinde ise düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına aittir (VUK, m.120).

Yapılan düzeltme ek bir vergi tarhiyatı gerektiriyorsa, tarh sonrası mükellefe tebliğ edilir. Mükellef bu tarhiyata karşı yargı yoluna başvurabilir (Pehlivan, 2005, s. 131)

Vergi mahkemesine dava açma süresi bittikten sonra yapılan düzeltme talebi reddedilenler şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilir. Talep altmış gün içerisinde cevaplanmazsa zımnen reddedilmiş sayılır. Vergi mahkemesi ve şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığından ret cevabı alanlar idari dava yoluna başvurabilir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2011).

Vergi hatalarının saptanması ve düzeltme talebinde bulunulmasında süre sınırsız değildir. Vergi hatasının, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde ortaya çıkması gerekmektedir, aksi halde zamanaşımına uğramış sayılır ve düzeltme yapılamaz. Dolayısıyla, düzeltme zamanaşımında süre beş yılla sınırlandırılmıştır diyebiliriz (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 183).

Zaman aşımı süresinin son yılı içerisinde; tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip dava konusu yapılmadan tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olmamak üzere ek süre verilir (VUK m.126).

2.4.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari (barışçıl) yollardan sonuç alınamaması halinde yargısal çözüm yollarına başvurulabilir. Yargısal çözüm yollarında idari (barışçıl) çözüm yollarının aksine davacı ve davalı olmak üzere iki taraf arasındaki anlaşmazlık yargı sonucu kesin olarak sona ermektedir (Oktar, 2010, s. 372).

Vergi yargısı, mali yargının bir koludur. Mali hukuk kavramı mali yargı kavramına paralel olarak kamu gelirlerini kapsadığı gibi, kamu giderlerini de

kapsamaktadır. Kamu giderleri açısından görevli ve denetim organı Sayıştay olmakla beraber vergi yargısı kamu gelirleri konusunda görevlidir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 185).

Vergi yargılama hukuku, vergi uyuşmazlığının yargı sürecinin başından hükme bağlanılana kadarki süreçte uyulacak usulü, vergi organlarının kuruluşunu ve işleyiş şekillerini içermektedir. Vergi yargılama hukuku, şekli vergi hukukunun kapsamındadır. Şekli vergi hukuku ise, devletle bireyin arasında ortaya çıkan ilişkilerin usullerini düzenler. Maddi vergi hukuku da bireyleri vergi mükellefi durumuna sokan hukuktur (Tosuner & Arıkan, 2008, s. 4).Diğer bir deyişle şekli vergi hukuku usulleri belirlerken, maddi vergi hukuku ise kişiyi mükellef durumuna sokan vergi hukukudur.

2.4.2.1. Vergi Yargısı Organları

Ülkemizde vergi yargısı organlarının örgütlenişini Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay olarak sayabiliriz.

2.4.2.1.1. Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi vergi mahkemeleridir (Edizdoğan, Taş , & Çetinkaya, 2007, s. 207) Vergi mahkemeleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun verdiği görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli ve bağımsız mahkemelerdir.

Vergi mahkemeleri tek hâkimli ve ya kurul halinde görev yapmaktadır. Konusu belirli bir parayı içeren idari işlemlere karşı açılan iptal davaları ile tam yargı davaları idare mahkemesi hâkimlerinin birisi tarafından görüleceği 2576 sayılı BİMVMK 7. Maddesinde düzenlenmiştir.

İYUK madde 37'de vergi mahkemelerinin yetkileri belirtilmiştir. Buna göre;

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

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Vergi mahkemeleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre bölgenin coğrafi durumu ve iş yoğunluğu dikkate alınarak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşleri alınarak Adalet bakanlığınca kurulur. Aynı bölgede birden fazla vergi mahkemesi olma imkânı vardır ve bu mahkemeler arasındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından karara bağlanır. Bu mahkemelerinin kaldırılmasına ise İçişleri, Maliye ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu karar verir. Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmesi hakkındaki kararlar Resmi Gazete' de yayınlanır (BİMVMK, m.2).

Tablo 1:
Türkiye'deki Vergi Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri 2012

Vergi mahkemesi	Bölge	Yargı çevresine dâhil olan iller
Adana	1	Osmaniye
Ankara	1	-
Antalya	1	Burdur–Isparta
Aydın	2	Muğla
Balıkesir	2	-
Bursa	1	Yalova
Çorum	3	–
Denizli	1	Afyonkarahisar
Diyarbakır	3	Mardin–Siirt–Şırnak–Batman
Edirne	2	Çanakkale-Kırklareli
Erzurum	3	Ağrı–Kars–Iğdır–Ardahan
Eskişehir	1	Bilecik–Kütahya
Gaziantep	2	Adıyaman-Kahramanmaraş-Kilis-Şanlıurfa
Hatay	2	–
İstanbul	1	–
İzmir	1	–
Kayseri	2	Nevşehir–Yozgat-Kırşehir
Kırıkkale	1	Çorum
Kocaeli	2	–
Konya	1	Niğde–Aksaray–Karaman
Malatya	3	Elazığ–Bingöl–Tunceli
Manisa	2	Uşak
Mersin	1	–
Muğla	–	*
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bolu–Düzce
Samsun	1	Amasya–Sinop
Sivas	3	Erzincan–Tokat
Şanlıurfa	–	*
Tekirdağ	2	–
Trabzon	2	Artvin-Gümüşhane–Rize–Bayburt
Van	3	Bitlis–Hakkari–Muş
Zonguldak	2	Kastamonu–Çankırı-Bartın–Karabük

* Bu mahkemeler kurulmuş, ancak faaliyete geçmemişlerdir.

Kaynak: http://www.yayin.adalet.gov.tr/vergimah.html (Erişim Tarihi: 04.05.2012)

2576 sayılı kanunun 6. Maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri belirtilmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri:

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

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

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.

2.4.2.1.2.Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi ve iş yoğunluğu durumlarına göre İçişleri ve Maliye ile Gümrük ve Ticaret Bakanlıklarının görüşleri alınarak Adalet bakanlığınca kurulur ve tek hâkimle verilen kararlara karşı itiraz yolu ile yapılan başvuruları inceleyip kesin karara bağlar (Soydan,2010,134).

Bölge İdare Mahkemeleri, bir başkan ve iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mahkemelerinin oluşumu ile ilgili 2576 sayılı kanunun 3. Maddesine göre, başkan ve üyeliklere Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekâlet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hâkimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde, mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümü Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir (BİMVMK, m.3).

Bölge İdare Mahkemelerinin görevi aynı kanunun 8. Maddesinde sayılmıştır. Buna göre:

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hâkim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.
b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar,
c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Buradan yola çıkarak, Vergi mahkemelerinde tek hâkimle görülen davaların sonuçlarına itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerine başvurulabileceği ve alınacak kararın kesin olduğu söylenebilir. İtirazın, tebliği izleyen 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir.

Tablo 2:

Türkiye'deki Bölge İdare Mahkemeleri ve Yargı Çevreleri 2012

Bölge İdare Mahkemesi	Bölge	Yargı Çevresine Dahil Olan İller
Adana	1	Hatay–Mersin–Osmaniye
Ankara	1	-
Antalya	1	Burdur–Isparta
Aydın	2	Muğla
Bursa	1	Balıkesir-Yalova
Denizli	1	Afyonkarahisar
Diyarbakır	3	Mardin–Siirt–Şırnak–Batman
Edirne	2	Kırklareli–Tekirdağ-Çanakkale
Erzurum	3	Ağrı–Kars–Iğdır–Ardahan
Eskişehir	1	Bilecik–Kütahya
Gaziantep	2	Adıyaman–Kahramanmaraş Şanlıurfa–Kilis
İstanbul	1	–
İzmir	1	–
Kayseri	2	Nevşehir–Yozgat-Kırşehir
Kırıkkale	1	Çoru
Konya	1	Niğde–Aksaray–Karaman
Malatya	1	Elazığ–Tunceli–Bingöl
Manisa	2	Uşak
Mersin	1	*
Muğla	–	*
Ordu	3	Giresun
Sakarya	2	Bolu–Düzce–Kocaeli
Samsun	1	Amasy-Sinop
Sivas	3	Erzincan–Tokat
Şanlıurfa	3	*
Tra□zon	2	Gümüşhane–Rize–Bayburt-Artvin
Van	3	Bitlis–Hakkari–Muş
Zonguldak	2	Kastamonu–Bartın–Karabük-Çankırı

*Bu mahkemeler kurulmuş ancak faaliyete geçmemişlerdir.

Kaynak : http://www.yayin.adalet.gov.tr/bolgeidarimah.html (Erişim Tarihi: 04.05.2012).

2.4.2.1.3. Danıştay

Anayasa'nın 155. maddesinde, "Danıştay, idari mahkemelerce verilen kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir." hükmüne yer verilmiştir. 2575 sayılı Danıştay kanununda ise, "Danıştay Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir." hükmüne yer verilmiştir.

Danıştay, vergi hukukundan doğan düzenleyici işlemlerin uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Bir diğer yandan bazı özel vergi kanunları gereğince Danıştay'da ilk derece mahkeme sıfatıyla bakılan davalar da bulunmaktadır. Diğer vergi davalarında ise, temyiz mercii olarak görev yapmaktadır (Oğurlu, 1997, s. 328).

Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi mahkemelerinin kurulmasıyla birlikte, idare mahkemeleri genel yetkili mahkeme haline getirilmiş. Böylece, idari yargı alanında ilk ve son mercii olarak görev yapan Danıştay'ın yükü azaltılarak temyiz ve içtihat mahkemesi sıfatı kazandırılmıştır (Alan, 1999). Bir danışma mercii de olan Danıştay, merkezi yönetimle ilişkilerini Başbakanlık aracılığı ile yürütülür (Danıştay K. m. 2/2). Bir başka deyimle merkezi yönetim Danıştay'a başvurusunu Başbakanlık aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Cumhurbaşkanı ise doğrudan doğruya Danıştay'a başvurup görüş alabilmesine karşın özel şahıslar Danıştay'a başvurup görüş alma hakkına hiçbir şartta sahip değildir (Günday, 2004, s. 374)

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nu 3. maddeye göre; Danıştay meslek mensupları Danıştay başkanı, Danıştay başsavcısı, Danıştay başkan vekilleri, daire başkanları ve üyelerden oluşur. Danıştay, on dördü dava biri ise idari olmak üzere on beş daireden oluşur. Dava dairelerinden üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu daireler vergi dava dairesi, geri kalan daireler ise idari dava dairesi olarak görev yapmaktadır (www.danistay.gov.tr, Erişim Tarihi: 03.03.2012).

Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı kanunun 23. Maddesinde şöyle sayılmıştır;

a) İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinin verdiği kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini incelemek ve karara bağlamak.

b) Danıştay Kanunu'nda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlamak.

c) Başbakanlık ve bakanlar kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüş bildirmek.

d) Tüzük tasarılarını ve imtiyaz sözleşme şartnamesini incelemek.

e) Devlet Başkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüş bildirmek.

f) Danıştay kanunu ile ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri ise (D.K., m.25):

a) Bakanlar Kurulu kararlarına,

b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,

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

d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,

e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.

Temyiz yoluyla Danıştay'da görülecek davalar, İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen son kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili son kararlar Danıştay'da temyiz yoluyla incelenip karara bağlanır.

2.4.2.2. Vergi Yargısının İşlevleri

Hukuk devleti ilkesi gereği idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olması sonucu doğmaktadır (Yüce, 2010, s. 45). Yargı yolu vatandaşların adalet duygusu açısından önem taşımaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlığın tarafları ne olursa olsun yargı yoluyla çözümü ve vergilerin kanuniliği esası kapsamında hukuki bir güvenceye alınması adalet duygusunun gelişmesinde önemli bir yere sahiptir denilebilir.

Vergilerin kanuniliği esası ise sadece kanunların dayanması değil, vergi işlemleri hakkında yargı yolunun açık olmasını zorunlu kılar (Tosuner ve Arıkan, 2008, s. 13). Vergi yargısının varlığı da belirli işlevlere sahip olması gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. Vergi yargısının işlevlerini şu şekilde sayabiliriz (Karakoç, 1995, s. 38):

- Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi
- İçtihat Yaratma İşlevi
- Yargısal Denetim İşlevi
- Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi
- Çıkarlar Dengesini Kurma İşlevi

2.4.2.2.1. Uyuşmazlıkları Çözümleme İşlevi

Uyuşmazlıkları çözümleme işlevi, vergi yargısı organlarının verginin tarafları olan vergi dairesi ve mükellefi tarafından yapılan itirazları, yürürlükteki mali kanunların hükümlerine uygun bir biçimde karara bağlaması, sonuca ulaştırmasıdır (Tosuner, 2008,s.13).

Anayasa'nın 36. Maddesine göre, "Hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içinde davaya bakmaktan kaçınamaz" (Anayasa,m.36). Dolayısıyla görevli mahkeme dava açma usullerine uyulduğu takdirde, o davaya bakmaktan kaçınamaz. Böylece usuller gözetildiği takdirde, uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulmak zorundadır denilebilir. İdari yolla çözülemeyen bu uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması vergi yargının esas işlevidir (Yüce, 2010, s. 46).

2.4.2.2.2. İçtihat Yaratma İşlevi

Vergi yargısı, alınan yargısal kararlarla karmaşık ve ayrıntılı olan mevzuatın boşluklarını doldurmakta ve böylece anlaşılmaz olan hükümlere açıklık getirmektedir. Bu işlevin yerine getirilmesi için vergi yargısının örgütlenmesinin iyi olması gerekmektedir. Vergi yargısı örgütlenmesinde salt hukuk ve mevzuat bilgileri dışında iktisat, işletme, maliye ve muhasebe bilgisine de sahip kişilerin de bulunması gerekmektedir (Edizdoğan, 2007, s.268). Diğer bir deyişle, vergi yargısı hukuki içtihat sağlamak koşuluyla, karmaşık olan vergi yasalarındaki boşlukları doldurmakla beraber, soyut kalan noktaları somutlaştırıp açığa kavuşturmaktadır.

Ekonomik ve sosyal yaşam günün koşullarına göre değişmekte ve dolayısıyla ekonomik ve sosyal ilişkiler de farklılık kazanmaktadır. Kanun koyucu değişen koşulları da gözeterek vergi yasalarını genel ve esnek bir yapıda yapmaktadır. Bu anlamda vergi yargısı hem ekonomik olaylara hem de geçerli olan durumlara göre uygun olmalıdır. Bu genellik ve esneklik özellikleri vergi kanunlarının yoruma açık olması sonucunu beraberinde getirir. Yorum yoluyla, vergi yargısı bu yasaların asıl amacına ulaşmaya çalışılmaktadır (Tosuner, 2008, s.14–15). Bir başka deyişle, İçtihat yaratma tüm yargı kollarında söz konusu olsa da vergi yargısında ekonomi ve tekniklerde ortaya çıkan hızlı gelişmelere uyum sağlama açısından ayrı bir öneme sahiptir. Bu durum sadece vergi kanunlarıyla sağlanamayabilir. Bu süreçte kanunlarda boşluk olabileceği gibi, kanunlar çeşitli anlam taşıyabilir. Vergi kanunlarında boşluk doldurma, yorum ve uygulamalardan dolayı ortaya çıkan ihtilafların çözümünde yargı organlarına içtihat yaratma görevi düşmektedir (Kırbaş, 2000, s.205).

2.4.2.2.3. Yargısal Denetim İşlevi

Hukuk devleti olmanın gereği olan yargısal denetim, idarenin yaptığı işlemlerin yargı tarafından denetlenmesini sağlamaktadır (Kırbaş, 2000, s.205). Ülkemizde, Anayasa'nın 125.maddesinin birinci fıkrasındaki "idarenin her türlü eylem ve işlemelerine karşı yargı yolu açıktır" ifadesiyle idareye karşı yargısal denetim amaçlanmıştır.

Vergi yargısı organları, uyuşmazlık taraflarının itirazlarını ele alarak kanun hükümlerine uygun yargısal tasarrufta bulunur. Bir başka ifadeyle, vergi yargısı

organları uyuşmazlıkların yürürlükteki mali kanunların hükümlerine uygun çözümlenmesini sağlamaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde verilen bu kararlar kesin ise, bu durum yargısal tarafları bağlanmaktadır ve uyuşmazlık kesin olarak çözümlenmiş olur. Fakat verilen kararların kesin olmadığı durumlarda taraflar bir üst yargı mercilerine başvurabilmektedirler. Gerekli koşul ve zamanda bir üst mahkemeye başvurulmazsa kesin olmayan karar da kesin sonucu doğurmaktadır (Aksoy, 1990, s. 8).

2.4.2.2.4. Hukuki Güvenlik Sağlama İşlevi

Hukuk devleti olmanın başlıca şartlarından ilki devletin işlemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu, ikincisi ise hukuk kurallarına uygunluğu sağlayacak olan bu eylemlerin yargısal denetime tabi olmasıdır. Vatandaşların devlete karşı güven duymaları ve kişiliklerini geliştirebilmeleri adına hukuk güvenliğinin sağlandığı bir hukuk devletinde mümkündür (Özbudun, 2004, s. 113).

Hukuki güvenlik ilkesi[5], kişilerin uyacağı hukuk kurallarının önceden bilinmesi, durum ve davranışlarını buna göre düzene sokacağı anlamına gelmektedir. Bu kurallara öncelikle devletin uyması gerekmektedir. Bununla beraber vergi hukukunun kişisel hak ve özgürlük alanına, cebri olma özelliğinden dolayı girdiği alanları ve müdahaleleri bilerek ve buna göre davranmaları gerekmektedir. Kişiler bu yollara geleceklerine yönelik planlamaları yapabileceklerdir. Kişilerin vergi kanunlarının hayatlarına müdahale ettikleri alanı önceden bilerek, vergi planlaması yapmasının temelini hukuki

[5] "… Anayasa'nın 2. maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ilkesi, bütün uygar ve demokratik rejimlerin temel özelliklerinden biridir. Hukuk devleti kavramı, vatandaşların hukukî güvenlik içinde bulundukları, devletin işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu devleti ifade eder. Bir devletin hukuk devleti olarak nitelendirilebilmesi için birçok şartın varlığı gerekmekle birlikte, bu şartların en önemlilerinden biri, idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetime tabi tutulabilmesidir. Bir devlette idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetime tabi tutulması önünde engeller bulunması durumunda, o devletin hukuk devleti olma vasfı da zedelenecektir. Hukuk devletinin diğer bir şartı ise "belirlilik"tir. Buna göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler, hem de idare yönünden herhangi bir duraksama ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılıdır. Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Kişi ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve buna göre davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar…" A.Y. 18.06.2013 tarihli ve E.2013/71 ve K.2013/77.

güvenlik işlevi sağlamaktadır. Hukuki güvenlik işlevi ise kıyas yasağı ve kanunların geriye yürümezliği ilkelerini içermektedir (Yüce, 2010, s. 49).

Vergi yargısı, yargısal denetim yoluyla yapılan işlemlerin yasalara uygun bir şekilde yapılmasını sağlarken, içtihatlarla günün ekonomik koşullarını gözeterek yasaların buna uygunluğunu sağlayıp hukuka güveni yaratmaktadır (Yüce, 2010, s. 49).

Vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi, yasaların geçmiş dönemlerdeki vergi yükünü arttırıcı şekilde çıkarılmaması anlamına gelmektedir. Kişiler gelecekle ilgili planlarını mevcut yasaların koşullarını gözeterek yaparlar, daha sonra çıkan yasalar geriye yürütüldüğü takdirde, yükümlülerin devlete ve hukuk sistemine güvenleri sarsılacaktır. Vergi kanunlarında belirlilik ve hukuki güvenlik ekonomik ve ticari hayatta istikrarın sağlanması için önem taşımaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010, s. 47).

Kelime anlamı olarak kıyas, karşılaştırma, oranlama ve örnekseme anlamı taşımaktadır[6]. Kıyas yasağı ilkesi ise, vergi hukukunda kıyaslama yoluna başvurulması hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine de vergilerin kanuniliği ilkesine de ters düşeceğinden kıyas ve yorumun yasaklanmış olmasıdır. Dolayısıyla, kıyas yasağı ilkesi vergi hukukunun kanunilik ilkesiyle sıkı bir bağı vardır denilebilir. Bu noktada kıyas yasağı gereği, vergi yargısı organları belirli bir olayı diğer bir olayla kıyaslayarak çözüme kavuşturamamaktadırlar.

2.4.2.2.5. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda taraflar eşit durumda değillerdir. Vergilendirmeye ilişkin işlemleri tahsis ederken, devlet buyurucu gücüne dayanmaktadır. Vergi hukukunun temel işlevlerinden biri de eşit durumda olmayan bu tarafların çıkarlar dengesini korumasıdır (Kumrulu, 1988, s. 243). Vergi hukukunun bu işlevi, bir alt dalı olan vergi yargılaması hukukunun da birincil amacıdır (Karakoç, 1995, s. 38).

[6] http://www.sozluk.adalet.gov.tr/

BÖLÜM III

VERGİ YARGILAMA USULÜ ve TÜRKİYE'DE VERGİ YARGISININ TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi Ve Bazı Ülke Örnekleri

Türk vergi yargısını ele almadan önce, bazı ülkelerin vergi yargısına değinilecektir. Türk vergi yargısı ise, Osmanlı döneminden günümüze kadar ki süreç ele alınacaktır. Bunun yanında, Cumhuriyet dönemi değerlendirilirken önemli gelişmeler göz önünde bulundurulup 1923-1950, 1950-1980, 1980 ve sonrası olmak üzere üç bölümde incelenecektir. Bölümün son kısmında ise vergi yargısının bağımsızlığı konusu ele alınacaktır.

3.1.1. Fransa'da Vergi Yargısı

Fransa'da vergi hukuku idare hukukunun bir alt dalı olarak kabul edilmektedir. Genel bir idari usul kodu olmayan Fransa'da vergilendirme alanıyla ilgili Vergi Usul Kodu bulunmaktadır. Vergi incelemesine istinaden yapılan tarhiyatlarda itiraz iki aşamalıdır. Buna göre, yükümlü önce idareye başvurur, sonra yargıya gidebilir. Yargı yolunun açılabilmesi için, yükümlünün tarhiyatla ilgili itiraz dilekçesine vergi dairesinin itirazı ve vergi müfettişinin vergi dairesinin görüşüyle aynı doğrultuda görüşü gerekmektedir. Böylece yükümlüye önce idare sonra da yüksek mahkemede itirazını gerçekleştirebilmektedir (Saban, 2000, s. 27).

İdari yargı konusunda önemli bir örnek olan Fransa'da vergi uyuşmazlığı idari aşamadan sonra vergi türü ve uyuşmazlığın içeriğine göre ya adli ya da idari yargı organına intikal etmektedir. İdari yargı:

- İdare Mahkemeleri(Les Tribunaux Administratifts)
- İdari İstinaf Mahkemeleri (Les Cours Administratives)
- Danıştay (Conseil D'Etat) olarak örgütlenmiştir.

Bununla birlikte muamele dışında kalan tüm dolaylı vergilere, harçlara, damga vergisine ait uyuşmazlıklar adli yargı tarafından çözümlenmektedir. Gümrük vergilerinde ise son aşama Yargıtay olmak üzere asliye mahkemeleri yetkilendirilmiştir. Adli yargının yetki alanı dâhilinde olan vergi davaları hukuk mahkemelerinde karara bağlanmaktadır. Kaçakçılık v.b. fiilden kaynaklı, hürriyeti kısıtlayıcı cezaları da gerektirebilen davalara ceza mahkemelerinde bakılmaktadır (Kızılot & Zuhal Kızılot, 2012, s. 86-88)

Türkiye örneğinde olduğu gibi Fransa'da da idari yargı geniş yetkilerle donatılmıştır. İlke olarak İdarenin uyuşmazlıkları idare mahkemelerinde giderilir. Dar yetkilendirilmiş idari mahkemelerin olduğu ülkelerde ise; İdari uyuşmazlıklar idare mahkemelerinde, mali sorumluluktan doğan davalar adalet mahkemelerinde karara bağlanmaktadır (Gözübüyük, 2005, s. 10).

Burada, ülkemizde bulunmayan "idari istinaf Mahkemeleri" 1 Ocak1989 tarihinde kurulmuş, İdare mahkemeleri ve Danıştay arasında bir mevkide boşluk doldurucu olarak görev yapmaktadır. İdari istinaf mahkemelerinin kuruluş amacı, Danıştay'a giden dava sayısını azaltmaktır (Kızılot ve Zuhal Kızılot, 2012, s. 87).

Fransa örneğinde 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi'nden gelen ve kesin olarak kabul edilen kuvvetler ayrılığı ilkesi, beraberinde adli ve idari işlevlerin ayrılığını da getirmiştir.

Fransız ihtilalinden sonra "idari ve mali makamların ayrılığı ilkesi" kanunla kabul edilmiş ve hâkimlerin idareye karşı açılmış davaya bakmaları yasaklanmıştır. İdareyle ilgili uyuşmazlıkların bu şekilde yasaklanması zamanla mağduriyete uğrayan vatandaşların uyuşmazlıklarını idareye taşımasına sebep olmuş, idarenin bu noktada karar alması ise idareyi belirli bir uyuşmazlıkta hem taraf hem de hâkim konumuna getirmiştir. Bu durum hem hakkaniyete hem de "kimse kendi davasına hâkim olamaz" ilkesine ayrı düşmektedir. Bu sıkıntının giderilmesi için Danıştay niteliğine benzetebileceğimiz "Conseil d'Etat" kurulmuş, önceleri uyuşmazlıklar hakkında sadece karar tasarısı hazırlayıp, devlet başkanına sunulup, başkanın kararına bırakılsa da zamanla tasarıdaki görüşler devlet başkanları tarafından benimsenmiş ve nihayet 24 Mayıs 1872 tarihli kanunla, uyuşmazlıklar hakkında kesin karar mercii durumuna gelmiştir. Bu yasanın çıkmasına kadarki süreçte "Conseil d'Etat" bir mahkeme niteliğinde çalışmamıştır. Öte yandan üyeleri de hâkimden ziyade idarenin bir parçası konumunda görev yapmıştır. Kısacası, Fransa'da idari uyuşmazlıkların hâkimlere

verilmeyip ayrı bir merciiye verilmesi zamanla bir içtihat yaratmış. Bu durum da idare hukukunun doğuşuna zemin hazırlamıştır (Gözler, 2003, s. 44).

3.2.2. Almanya'da Vergi Yargısı

Almanya'da idari yargı adalet mahkemelerinin dışında, tam bir mahkeme özelliğine sahip şekilde örgütlenmiştir. Ayrıca, bu idari mahkemelerin başında Yüksek Yönetim Mahkemesi bulunmaktadır (Gözübüyük, 2005, s. 10).

Vergi kanunlarının büyük bir kısmı Anayasa Mahkemesinden geçirilip sistem içinden çıkarılan Almanya'da bireysel vergi kanunlarının yanı sıra, İdari Usul Kanunu, Vergi Usul Kanunu da bulunmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önce idari çözüme sonra da yargısal çözüme başvuru yöntemi benimsenmiştir (Saban, 2000, s. 26)

İkinci dünya savaşından sonra federal bir sistem olarak yapılanan Almanya'da 1957'de kurulan Federal Maliye Divanı, gümrük vergileri dâhil tüm vergiler için, vergi yargısının tarafsızlığını ve bağımsızlığını geliştirecek şekilde, Adli ve İdari yargıdan bağımsız olarak yapılandırılmıştır (Dolun, 1966, s. 122).

Federal Maliye Divanına, vergi mahkemelerinin aldığı kararlara karşı temyiz yoluyla gidilmektedir. Divan sadece hukuki açıdan inceleme yetkisine sahip olduğundan, vergi mahkemelerinin kararlarının temyizi de hukuki açıdan yapılabilir. Federal Maliye Divanı, vergi mahkemelerinin kararlarını incelerken maddi olay ve deliller bakımından vergi mahkemelerinin tespit ettiği hususlara bağlı kalırlar. Davanın tarafları bu aşamada yeni delil sunamaz. Duruşmanın yapılıp yapılmaması da tarafların isteklerine bağlıdır. Divanın aldığı kararlar, vergi mahkemelerinin kararlarını onaylama, bozma ya da re'sen inceleme sonucu yeni bir karar alarak gerçekleşebilir. Federal Maliye Divanı kararları vergi uygulaması açısından önem taşımaktadır, bu yönüyle divan içtihat yaratmaktadır (Aksoy, 1990, s. 38).

Karmaşık bir yapıya sahip Alman vergi sisteminde, "Steuerberater" olarak adlandırılan danışmanlar vergi ve muhasebe alanında danışmanlık hizmeti vermektedir (www.eu-verbraucher.de, 01.04.2013). Böyle bir uygulamanın da Alman vergi yargısının yükünü hafifletmesi beklenebilir.

3.3.3. İngiltere'de Vergi Yargısı

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde esas alınan yol, idari aşamada çözümün sağlanmasıdır. Uzlaşma müessesi bu idari aşamada çözüm yolunun en etkili aracıdır. İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının önemli bir kısmı uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır (Kızılot ve Zuhal Kızılot, 2012, s. 89).

Vergiye karşı direncin düşük olması, halkın vergi yasalarına saygılı olması, vergi uyuşmazlıklarının kapsamının dar oluşu, etkin ve geniş yetkilendirilmiş vergi idaresine sahip olması İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözülmesinde etkili olduğu söylenebilir. Diğer yandan, İngiliz Maliye teşkilatının "erken tahsil edilen vergi, geç tahsil edilenden iyidir." İlkesinden dolayı, uyuşmazlıkların birçoğu yargı aşamasına gelmemektedir (Aliefendioğlu, 1973).

Yargı yoluyla çözümlenen uyuşmazlıklar ise İdare hukuku sınırlarında çözümlenmektedir. İngiliz İdare Hukuku, hukukun üstünlüğü (rule of law) ilkesi çerçevesinde gelişmiştir. Bu ilkenin etkinliğinin temeli, hukuk devleti ilkesinin Anayasal yapının karakteristik özelliği olması olarak açıklanabilir. Burada bahsi geçen hukuk devleti ilkesi İngiltere'ye has; keyfi yetkinin olmaması, kanun önünde eşitlik, anayasal ilkelerin yazılı olmayıp hâkimler tarafından alınan kararlardan oluşan yargı içtihatlarıyla oluşması gibi özellikler taşımaktadır (Kurt, 2004, s. 73-74).

Kendine has bir sisteme sahip olan İngiltere, ortak hukuk (common law) olarak adlandırılan bir sisteme sahiptir. Bunun harici bir idare hukuku sistemine ve idari yargıya sahip değildir. Öte yandan, İngiltere'de bir idari teşkilat ve bu teşkilatın yürüttüğü idari işlemler mevcuttur. Bu idari teşkilatlara uygulanan hukuk, ayrı bir idare hukuku değil, ülkenin genel hukukudur. Bu açıdan bakıldığında, İngiltere'de "yargı birliği" sistemi vardır. İster özel kişilerin, isterse idare aleyhine olsun açılan davalar aynı yargı düzeni içerisinde açılmaktadır (Gözler, 2003, s. 42).

İngiltere'de İdare mahkemelerinin (Administrative tribunals) varlığı, bu mahkemelerin bir üst mercii olmamasından dolayı yargı birliği sistemini bozmaz çünkü İdare mahkemelerinin kararları da aynı yüksek mahkemede temyiz edilmektedir.

Uzmanlık mahkemesi mantığına dayalı İngiltere'de İdari mahkemeler de normal adli mahkemeler olan uzmanlık mahkemesi niteliğindedir (Gözler, 2003, s. 42).

İngiltere'de Mahkeme örgütlenmesinde uzmanlık mahkemeleri sayıca önemli yere sahiptir.

İdare hukuku ise “Common Law” olarak adlandırılan, diğer ülkelerden farklı kurum ve usullere sahip olan bu sistem başlıca üç esasa dayanır. Bunlar;

i. Yasamadan ziyade hâkimin ortaya çıkardığı mahkeme içtihatlarından oluşan sistem
ii. “Droit Administratif” tarzında memur ve askerler için farklı bir yargı sistemi
iii. Toplumun adetlerine dayalı sistem

İngilizler, her ne kadar ayrı bir idare hukukuna gerek olmadığını öne sürse de özellikle ikinci dünya savaşı sonrasında bu hukuk dalı gelişmeye başlamış, uyuşmazlıkların çözümü için idare mahkemeleri kurulmuştur. İdari faaliyetlerin denetlenmesi de;

i. “Certiorari” yolu; hukuka aykırı işlemin yargı yerlerinde denetlenip, iptalinin sağlanması,
ii. “Prohobition” yolu; sakat idari işlemi doğmadan engelleme,
iii. “Mandamus” yolu; idareyi bir işlemi yapmaya zorlama yolu olarak sayılabilir (Oğurlu, 2000, s. 147-180).

İngiliz İdare Mahkemelerinin sınıflandırılması ise, ilki diğerlerinin kararlarını denetleyen bir yetkiye sahip olmak üzere;

1. İdare Mahkemeleri Konseyi (Council on Tribunals)
2. Meslek içi Mahkemeler (Domestic Tribunals)
3. Sanayi Mahkemeleri (İndistrual Tribunals)
4. Soruşturma Mahkemeleri (Tribunals of Inquiry)
5. Haksız Zararın Tazmini Kurulu (Criminal Injuries Compensation Board
6. Bakanlık Mahkemeleri (Ministerial Tribunals) olarak sayılabilir (Nalcıoğlu & Sevimli, 1996).

İngiliz vergi hukuku ve vergi sistemi geleneksel hukuk düzeninden kurtulma gereği duyulmamış olan İngiliz Hukukuna hâkim olan anlayış vergi yargısı sisteminde de etkisini göstermektedir. Vergi mahkemeleri (tax tribunals), kanunla kurulan uzmanlık mahkemelerinin bir alt kolu olarak hizmet vermektedir. Bu uzmanlık

mahkemelerin birincil mahkemelere göre avantajı kesin yargılama usullerine sahip olmamalarıdır. Vergi mahkemelerinde, Gelir vergisinde yapılan tarhiyat işlemine karşı bazı durumlarda genel komiserliğe (General Commissioners); bazı durumlarda ise özel komiserliğe (Special Commissioners) başvurulmaktadır. Katma Değer Vergisi, Gümrük ve Tüketim Vergisi İdaresi tarafından toplanır ve salınan vergiye karşı itirazlar katma değer vergisi mahkemelerine yapılır (Kurt, 2004, s. 73-126).

1 Nisan 2009 tarihinde kurulan birinci kademe vergi mahkemeleri dört eski mahkeme yerine geçmektedir. Bunlar;

1. Genel Komiserlik (General Comissioners)
2. Özel Komiserlik (Special Comissioners)
3. KDV & Harçlar (VAT & Duties)
4. Bölüm 706 Mahkemeleri (Section 706 Tribunals)

Birinci kademe vergi mahkemeleri (tax tribunals), Kraliyet Gelir ve Gümrükleri İdaresi'nin (Her Majesty's Revenue & Customs) vergiyle ilgili aldığı kararlara karşı temyiz merciidir. Temyiz başvurusu, bireyler veya kuruluşlar, tek vergi mükellefi veya çok uluslu şirketler tarafından yapılabilir. Başvuru konusu basit ya da karmaşık olabileceği gibi dolaylı ya da dolaysız vergiler konusunda da başvuru yapılabilir. Temyize gidilebilecek vergiler ve durumlar şunlardır;

1. Gelir Vergisi
2. Kurumlar Vergisi
3. Sermaye Kazancı Vergisi
4. Veraset Vergisi
5. Arazi Damga Vergisi
6. 'Kazandığın kadar Öde' (Pay As You Earn) beyanları
7. Ulusal Sigorta Primi
8. Kanuni Ödemeler
9. KDV, gümrük vergileri, tüketim vergileri, çöp vergisi toplamları veya iklim değişikliği harçları
10. Ödenecek vergi ya da harç miktarlarına, bunlara karşı verilen cezalar (http://www.justice.gov.uk/tribunals/tax, 2012).

3.4.3.Türkiye’de Vergi Yargısı

Türkiye’de vergi yargısının gelişimini cumhuriyet öncesi ve sonrası dönemler olarak iki temel başlıkta incelemek mümkün. Cumhuriyet sonrası dönemde ise yapılan yasal değişikliklerin doğrultusunda 1923 ve 1950,1950 ve 1980 ve 1980 sonrası olmak üzere üç alt başlığa ayrılabilmektedir.

3.3.4.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı İmparatorluğunda, Tanzimat dönemine kadar bugünkü anlamda bir vergi yargısından söz etmek mümkün değildir. Bu sürece kadar, idari ve yargısal işler makam bakımından ayrılmamış, uyuşmazlık konularında adli yargı içerisinde yer alan kadılık müessesesinden yararlanılmıştır (Yüce, 2010, s. 61). Buradan yola çıkarak, Osmanlı İmparatorluğunda idari yapının herhangi hukuki denetim altında olmaması, mali anlamda da denetimin olmaması sonucunu doğurduğu söylenebilir.

Cumhuriyet öncesinde yönetsel yargı anlamında ilk adım ise “Şurayı Devlet” in kurulmasıyla başlamıştır. Danıştay yapısına sahip bu adım yönetsel yargının temellerini atmıştır. Danıştay’ın yargı görevi, kararlarının sadrazam onayı ve padişah iradesi ile yürürlüğe girmesiyle sınırlandırılmıştır. 1871 de kabul edilen “Umumiyei Vilayat Nizamnamesi” ile yargının sınırları genişlemiş ve kararlarının onanmasına gerek kalmamıştır. Bu tarihlerde anayasalı bir monarşiye sahip olunmadığından yönetim diğer devlet organlarından ayrılmamış ve hatta özel-kamu hukuku ayrımına da gidilmemiştir (Gözübüyük, 2005, s. 13).

3.3.4.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Vergilerin hukuk kuralları dâhilinde alınması hukuk devleti olmanın gereğidir. Dolayısıyla, vergilerin kanuniliği ilkesiyle hem keyfi vergilendirmenin önüne geçilmiş olup hem de vergilendirmenin anayasa çerçevesinde alınmasının çerçevesi oluşturulmuştur. Burada önemli olan nokta, yasama ve yürütmenin vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının belirlenmesinde yargı organlarının önemli konumudur (Çağan, 1980, s.129-152).

Cumhuriyet sonrası dönemde hem anayasalar açısından hem de yürütmenin yasal denetimi açısından gelişmeler yaşanmıştır.

1924,1961 ve 1980 anayasası bu anlamda idari yargının görev ve yetkilerini şekillendirirken 1950 yılında kabul edilen 5655 sayılı kanunla itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuştur.

3.3.4.2.1. 1923 ve 1950 Dönemi

Cumhuriyet sonrası dönemin ilk anayasası olan 1924 Anayasası'nın[7] 51. maddesinde, "İdare davalarına bakmak ve idare uyuşmazlıklarını çözmek, Hükümetçe hazırlanarak kendine verilecek kanun tasarıları ve imtiyaz sözleşme ve şartlaşmaları üzerine düşünüşünü bildirmek, gerek kendi özel kanunu ve gerek başka kanunlarla gösterilen görevleri yapmak üzere bir Danıştay kurulur. Danıştay başkanları ve üyeleri, daha önce önemli görevlerde bulunmuş, uzmanlıkları, bilgileri ve görgüleriyle belirgin kimseler arasından Büyük Millet Meclisince seçilir" hükmü yer almıştır (AY, m.51).

Anayasanın bu maddesine istinaden 669 sayılı "Şurayı Devlet Kanunu" 23 Kasım 1925 tarihinde kabul edilip, 6 Temmuz 1927 tarihinde "Danıştay" göreve başlamıştır.

Bununla birlikte vergi kanunlarında düzenlemeler yapılarak dolaysız vergiler için idari komisyonlar kurulmuştur. Dolaylı vergilerin çözümü ise değiştirilmeyerek adli yargıya bırakılmıştır. Bu dönemde, dolaysız vergilerin çözümünde idari komisyonların birlik ve uyum sağlayamaması istenilen sonucun alınamamasına sebep olmuştur. 1926 yılında çıkarılan 755 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" bağımsız bir vergi yargısının kuruluşunu hedeflerken, bu kanunla birlikte Muvazzaf İtiraz Komisyonları ve Vergiler Temyiz Komisyonu kurularak yargı organı olarak kabul edilmiş fakat modern bir vergi yargısı düzenini kurulamamıştır (Aksoy, 1990, s. 42-43).

1939 yılında kabul edilen 3692 sayılı kanunda, vergi yargısında birliğin kurulması hedeflenerek üç dereceli yapılanmaya gidilmiştir. Bu kanunla beraber, Gümrük ve pul vergisi dışında kalan tüm vergi uyuşmazlıkları için itiraz komisyonlarıyla Temyiz komisyonu görevlendirilmiş. Yargılama usulü, süreler ve tebligatla ilgili düzenlemeler getirilmiştir (Kumrulu, 1989, s. 26).

[7] Resmi Gazete: 24.04.1924, Sayı: 491, 24.04.1924

3.3.4.2.2. 1950 ve 1980 Dönemi

1950 yılında kabul edilen 5655 sayılı kanunla beraber itiraz ve temyiz komisyonları oluşturularak günün ihtiyaçlarına cevap verilmek istenmiştir. Bu kanunla kurulan itiraz komisyonları muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu tarihten önce de temettü ve kazanç vergilendirmelerinde tarh komisyonları, bina vergisince yapılan tahrir sonuçlarına itiraz için İstinaf komisyonları gibi muhtelif alanlarda komisyonların mevcut olduğunu da belirtmek gerekir (Özgezen, 1968, s.267-293).

1950 yılında yapılan bu çalışmaların sonucunda kurulan itiraz ve temyiz komisyonlarının bir yargı mercii olmadığı Anayasa mahkemesi tarafından hükmolunmuştur[8]. Burada önemli nokta bu komisyonların mahkeme olmasa da fonksiyon açısından yargısal olduğu ifade edilmesi bir çelişki yaratmaktadır.

1961 Anayasası için yapılan İstanbul Tasarısında, Danıştay'ın görevleri yönetsel ve yargısal olarak ikiye ayrılması öngörülmüştür. Bunlardan yönetsel görevleri Devlet Şurası'nın, yargısal görevleri de Yüksek İdare Mahkemesi'nin yürütmesi düşünülse de bu teklif benimsenmemiştir (Gözübüyük, 2005, s. 15).

Daha sonra 1961 anayasası 140. Maddesinde Danıştay, kanunların başka idari yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk derece ve genel olarak üst derece idare mahkemesi olarak tanımlanmıştır. Görevi ise, idari uyuşmazlıkları ve davaları görmek ve çözümlemek, Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları hakkında düşüncesini bildirmek, tüzük tasarılarını ve imtiyaz sözleşmelerini incelemek ve kanunla gösterilen diğer işleri yapmak olarak belirlenmiştir. Bu dönemde temyiz komisyonları, itiraz komisyonu ve Danıştay'dan oluşan üç aşamalı çözüm yolu benimsenmiştir. Bu üçlü yapı vergi yargısı açısından Cumhuriyet döneminin ilk belirgin örgütlenmesidir. İkmalen ve resen tarhiyata karşı itiraz komisyonuna, vergi cezalarının ise temyiz komisyonuna başvurulması ve komisyon kararlarından sonra tahsilat yapılabilmesi

[8] Bu kararda ilgili komisyonun bir temyiz komisyonu olduğu fakat mahkeme olmadığına değinilmiş, komisyon üyelerinin de hâkim niteliğinde olmadığı kararına varılmıştır. Buna göre : "…Vergiler Temyiz Komisyonu, yukarıda açıklanan itiraz gerekçesinde belirtildiği üzere kazai usullerle karar vermekte ise de müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı Kanunla kurulmuş olup başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve Ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa'nın öngördüğü, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazai nitelikte ve kazai usullerle karar verseler dahi Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarım hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur...". Anayasa M. T.29.03.1966, E.1965/45, K.1966/16.

tahsilatın gecikmesine sebep olmuştur. İtiraz komisyonu kararına karşı da vergi temyiz komisyonlarına başvurulabilmesi ve yürütmenin durdurulabilmesi ve Danıştay başvurularında da aynı durumun yaşanabilmesi de tahsilatın gecikmesine sebep olmuştur. Yine bu dönemde idari çözüm yolları tam anlamıyla çalıştırılmamış ve barışçıl çözüm yollarının vergi yargısına yardımı verimli olmamıştır (Kumrulu, 1989, s. 28-32)

3.3.4.2.3. 1980 Sonrası Dönem

1982 yılında kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunlar kabul edilerek, Türk Vergi Yargısında değişikliklere gidilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu çıkarılarak idari yargılama usulüne dair hükümler belirlenmiştir.1980 sonrası yapılan bu değişikliklerle ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemelerini yetkilendirerek vergi yargısında birliği sağlamaya çalışılmıştır (Aksoy, 1990, s. 59).

Bu yasalarla benimsenen model idari yargıya bağlı vergi yargısı modelidir. Bağımlılık, bağımsızlık açısından böyle bir kararın alınmasında Kurumsal neden ve Geleneksel neden olarak iki temel nedenden bahsedilebilir. Kurumsal neden, vergi hukukunun idare hukukuyla ilişkileri açısından ortaya çıkmaktadır. Örneğin, vergileme sürecinde bulunan ve idari bir işlem olan tarh işlemini incelerken, vergi mahkemesi konuyu idare mahkemesi gibi ele alacaktır. Diğer bir yandan, vergi hâkimi uyuşmazlığın çözümünde vergi hukukunun yetersiz kaldığı durumlarda daha geniş bir bakışla idare hukuku açısından ele alacaktır (Kumrulu, 1989, s. 43-44).

Geleneksel neden ise Tanzimat döneminde yapılan değişiklikler ve sonrasında vergi uyuşmazlıklarının, üst mahkeme sıfatıyla Danıştay tarafından görülmesi ve bu süreç içerisinde Danıştay'ın, vergi kanunlarının açık olmayan hükümlerini Anayasa çerçevesinde; hukuka uygunluk, vergilerin kanuniliği, kıyas yasağı gibi ilke ve kavramlara uygun kararlar alması gösterilebilir (Kumrulu, 1989, s. 46-47).

3.3.5. Vergi Yargısının Bağımsızlığı Sorunu

Vergi yargısının bağımsızlığını ele alırken, vergi hukukunun özel hukuk karşısındaki konumuna değinmek gerekmektedir. Zira özel hukuk ilişkileri vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum, vergi hukukunun yeni bir disiplin olduğu zamanlarda bir kimlik bunalımı yaşamasına sebep olmuştur. Günümüzde ise vergi hukuku kendi çalışma alanları ve kendine has tanımlarıyla ayrı bir bilim dalı olarak kendini ispatlamıştır (Kumrulu, 1989, s. 37-38). Diğer bir yandan vergi hukukunun özel hukuk başta olmak üzere diğer hukuk dallarıyla ilişkisi, kendine özgü kurallarıyla ve tanımlarıyla birlikte değerlendirilmektedir. Bu bağlamda vergi hukuku kendine has ve bağımsız bir dal olarak günümüzde yer etmiştir.

3.3.5.1. Vergi Yargısının Adli Yargı İçinde Örgütlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü

Bu görüşe göre vergi hukuku en yakın ilişkiyi özel hukuk dalıyla kurmakta, bu iki hukuk dalında bulunan birçok kavram aynı anlamı taşımaktadır. Diğer bir yandan vergi yükümlülüğü kavramı özel hukukta bulunan yükümlülük kavramından farklı değildir. Dolayısıyla bu görüşe göre vergi uyuşmazlıkları adli yargı içerisinde yer alabilir. Adli yargı hâkimlerinin vergi uyuşmazlıkları davalarındaki ilkelere de yabancı olmadığı, uyuşmazlık hâkiminin geniş bir hukuk bilgisine sahip olması gerekir ve bu özellik de genellikle adli yargı hâkimlerinde bulunmaktadır (Mutluer, 2006, s. 17).

Yine bu görüşe göre, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kendine özgü uzmanlık gerekliliği de vergi yargısının adli yargıdan ayrı örgütlenmesine gerekçe değildir. Adli yargıcın görev alanına giren, özel uzmanlık ve bilgi gerektiren tek konu vergi uyuşmazlıkları değildir. Ticaret ve İş kanunlarından doğan uyuşmazlıklar da uzmanlık isteyen alanlar olduğu gibi, bu tür uyuşmazlıkları çözen adli yargıçların, idari yargıçlar kadar başarılı olabileceği görüşü ortaya atılmaktadır. Diğer bir yandan, idari çözüm yollarının mevcut olması ve vergi uyuşmazlıklarının bu çözüm yollarına başvurulduktan sonra yargı yoluna gidilmesi, dava yargıcın önüne olgunlaşmış gelmektedir. Bu durum yargıcın derinlemesine bilgisi olması gereğini ortadan kaldırmaktadır (Mutluer, 2006, s. 19).

Ayrıca adli yargı içerisinde, idari yargı davalarına bakacak ayrı bir uzmanlık mahkemelerinin kurularak, idari yargı ve adli yargının ayrılmasının sakıncalarını ortadan kaldırılabileceği görüşü de bulunmaktadır. Bu yöntemin sakıncası ise böyle bir örgütlenme modelinde idari yargının içtihatlarının özel hukukun etkisi altında kalacağıdır (Gözübüyük, 2005, s. 9)

3.3.5.2. Vergi Yargısının İdari Yargı İçinde Örgütlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü

Bu görüşte vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olduğu savı bulunmaktadır. Vergileme süreci idari nitelikte bir işlem olduğundan, vergileme işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar idari yargının bünyesinde çözümlenmelidir (Kırbaş, 2000, s. 207).

Vergilendirme nedeniyle idarenin yani devletin veya devlete bağlı kurumların taraf olması vergi uyuşmazlıklarını idari uyuşmazlıklar niteliğine bürünmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi uyuşmazlıklarında görev alan yargıçla, idari uyuşmazlıklarda görev alan yargıcın rolü ve konumu farklı değildir. Vergi hukukunun köklerinin idari yargıya dayanması, idari yargıcın vergi uyuşmazlıklarını idare hukuku içinde çözümlemesi de vergi yargısının idari yargı içerisinde örgütlenmesi gereğini ortaya koymaktadır. Teknik farklılıklar vergi yargısının ayrı örgütlenmesini gerektiriyorsa bu hukuksal değil teknik bir ayırım olacaktır. Olayı teknik açıdan ele almak ise bilirkişinin işidir (Mutluer, 1975, s. 14-15).

Vergi yargısı kuruluş yönünden, Danıştay ya da mahkeme biçiminde örgütlenmektedir. Görev yönünden ise idari yargı mercileri, geniş ve dar görevli olarak ayrılabilir. Türkiye'de de idari yargı, başında Danıştay'ın bulunduğu bir yapılanma şeklinde örgütlenmiştir. Burada Danıştay sadece idari davalara bakan değil, aynı zamanda Cumhurbaşkanı ve hükümete görüş bildiren ve yasalarla belirlenen yönetsel işlere bakan bir yapıya sahiptir (Gözübüyük, 2005, s. 10).

3.3.5.3, Vergi Yargısının Bağımsız Yargı İçinde Örgütlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü

Vergi yargısının bağımsız bir yargı içinde örgütlenmesi gerektiği görüşünde olanlar vergi yargısının kendine özgü alt mahkemelerine sahip olması gerektiğini ve yüksek mahkeme kurulması gerekliliğini savunmaktadır (Kumrulu, 1989, s. 41).

Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının çözümünde teknik bilgilerin gerekliliği dolayısıyla maliye, ekonomi, muhasebe bilgisinin de önemli olduğunu, adli ve idari yargıçlarının bu bilgilere sahip olmadıkları görüşü bağımsız yargının gerekliliğini savunulmaktadır (Kırbaş, 2000).

Bir diğer görüşe göre, vergi hukukunda görülen boşluklar, yine vergi hukukunun kural ve özellikleriyle doldurulmaktadır. Öyle ki, vergi kanunlarının ekonomik ve hukuki içeriğine göre birçok defa diğer hukuk kurallarına aykırı fakat vergi kanunlarına uygun bir şekilde ele alındığı görülebilmektedir. Böyle bir durumda, vergi kanunlarının yorumunda, vergi hukukunu kendi kuralları bağlayıcı olmaktadır (Erginay, 1959, s. 130).

Daha öncede belirttiğimiz gibi vergi yargılamasının idari yargı içinde yapılması görüşüne göre, hâkimin uzman olmadığı ya da eksik olduğu konularda bilirkişiye başvurarak eksikliğini giderilebileceği savunulmaktadır. Fakat bilirkişilere davanın bırakılması bazı sıkıntılara sebep olmaktadır, bununla birlikte esasen her davanın bilirkişisi hâkimin kendisi olmalıdır. Uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması (Karakoç, 1995, s. 31-32);

- Davanın sonucunun gecikmesi
- Masrafların artması
- Ciddi bir inceleme yapılmaması ve dolayısıyla gerçeği yansıtmaması
- Yargıçların, bilirkişinin görüşüne göre karar vermeye ve dolayısıyla uyuşmazlık üzerine çok düşmemesine sebep olabilmektedir.

Bilirkişiliğin aksaklıklarına rağmen bu müesseseyi tamamen ortan kaldırmak vergi uyuşmazlıkları açısından mümkün değildir. Daha önce de belirtildiği gibi bu tür uyuşmazlıklar belirli bir uzmanlık ve teknik bilgi donanımı gerektirmektedir. Bu noktada bilirkişiliğin aksaklıklarını asgariye indirmek çözüm önerisi olabilir.

Aksaklıkların asgariye indirilmesi ise, vergi uyuşmazlıklarına bakan yargıcının kendisinin bilirkişi yetkinliğinde olması, bunun ise bağımsız bir vergi yargılamasıyla söz konusu olabileceği savunulmaktadır (Mutluer, 1975, s. 21)

Bağımsız bir vergi yargısının kurulmasıyla alanında uzmanlaşan hâkimlerin varlığı, bilirkişi raporuna daha az başvurulmasına sebep olacaktır. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıkları hakkında verilen kararlarda hakkaniyet ve adalet uygunluğu daha rahat sağlanacak, bilirkişi yönteminin de aksaklıkları giderilmiş olacaktır (Aksoy, 1982, s. 66).

Vergi uyuşmazlıklarının, mükellef temsilcileri ve vergi dairesi temsilcilerinden oluşan hakem kurullarına bırakılması sisteminde ise bu temsilcilerin karşılıklı taviz verme gibi bir sıkıntı doğabileceği bunun da kurulun işleyişinde sakıncalar doğuracağı üzerinde durulmaktadır. Bu kurulun başına bir hâkimin gelmesi durumunda ise, tarafların bilgilerinin yetersiz olmasından dolayı, hâkimin etkisi altında kalma gibi bir sakınca ortaya çıkacaktır (Aksoy, 1990, s. 14).

Vergi uyuşmazlıklarının, belirli bir yüksek mahkeme ve alt derece mahkemelerinden oluşan bir yapıyla görülmesi en uygun sistemdir. Bu noktada iki temel görüş ileriye sürülmektedir (Dolun, 1966);

- Belirli itiraz komisyonları kurarak komisyon üye ve başkanına hâkim teminatı verip, bu mahkemeleri bağımsız hale getirme
- Tek mahkeme ile ihtiyaca yetecek kadar hâkim temini ile bölgelerde vergi davalarını mahkeme adına karara bağlama.

3.3.6. Vergi Yargılama Usulü

Danıştay, İdare Mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıklar İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabidir (İYUK m.1). Dolayısıyla vergi yargılama usulünün çerçevesini bu doğrultuda ele almak gerekmektedir.

3.3.6.1. Vergi Yargılama Usulü İlkeleri

Vergi yargısı görevini yürütürken kararların mümkün olduğunca adil ve hızlı alınabilmesi için bazı yargılama usulü ilkelerine uyulması gerekmektedir. Bu ilkeler;

- Re’sen Araştırma İlkesi
- Yazılılık İlkesi
- Toplu Yargılama İlkesi
- Kıyas Yasağı İlkesi
- Vergi Yargısının, İdari Eylem ve İşlem Niteliğinde Karar Verilmemesi İlkesi
- Delil Serbestisi İlkesi

3.3.6.1.1. Re’sen Araştırma İlkesi

Yargılama süreci ve sonucunun sağlıklı olabilmesi için, uyuşmazlık taraflarının iddialarının eksiksiz ve doğru olarak ele alınması önem arz etmektedir. Devletin taraf olduğu vergi yargısında mahkeme bizzat tarafmış gibi delil toplar. Yargılama sürecinde davayla ilgili incelemenin yapılması ve gerekli verilerin toplanması konusunda “taraflarca hazırlama ilkesi” ve “re’sen hazırlama ilkesi” olmak üzere başlıca iki ilke mevcuttur. Taraflarla hazırlama ilkesinde, davanın verileri davanın taraflarınca mahkemeye sunulması beklenirken, re’sen hazırlama ilkesinde ise mahkeme dava taraflarının bilgi ve belgeleri hakkında kendiliğinden araştırma yöntemine gitmektedir (Tosuner & Arıkan, 2008, s. 110).Hâkimin asli görevi olmamakla beraber, taraflardan bağımsız olarak davaya esas olan delilleri toplamasına “resen araştırma ilkesi” denir (Bayraklı, 1998, s. 56).

Daha önce de değindiğimiz gibi kamu hukukunun sonucu olarak, taraflardan birinin devlet olması durumunda bir güç orantısızlığı ortaya çıkmaktadır. Kamu hukuku gereği göz önünde tutulan kamu çıkarlarını da dikkate alacak olursak, re’sen araştırma ilkesinin önemi daha net bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

İdari yargının re’sen araştırma ilkesi, idari yargının idare üzerindeki denetimini kurarken, bireyle idare arasındaki bilgi ve belge toplama güç dengesizliğini gidermektedir. Diğer bir yandan, dava ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşmada yargı bireylerden çok daha etkindir. Re’sen araştırma ilkesi yoluyla, bireylerin bu bilgi ve belgelere ulaşamama imkânı bertaraf edilmektedir (Yüce, 2010, s. 51).İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20/1 maddesine göre,” Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu

hususta ki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir." (İYUK,m.20/1)

Vergi Usul Kanunu m.3'e göre , "Vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır". Dolayısıyla hâkim, sadece tarafların ihtilaflı konularını değil uzlaştığı konuyu da inceleyecektir. Sonuç olarak, vergiyi doğuran olayın gerçek içeriği esas olduğundan, dava dosyası ihtilaflı ya da ihtilafsız her yönüyle incelenmelidir diyebiliriz.

Re'sen araştırma ilkesinin varlığının dört temel nedeni bulunmaktadır. Bunlar (Ergün, 2006, s. 65-89):

- Vergi yargılama hukuku, bir kamu hukuku dalı olduğundan, kamu çıkarları gözetilmektedir. Hukuka uygunluk denetimi sonucu, dava taraflarının menfaatlerini aşan bir durum söz konusu olabilmektedir. Yargılanmanın bu açıdan etkinliği için hâkim, re'sen araştırma ilkesinin verdiği görev ve yetkilere sahiptir.
- Hukuk devleti olma amacını gerçekleştirmede bir araç olarak kullanılmaktadır.
- Amaç maddi gerçeğe ulaşmak olduğundan hâkim bu ilkeyle donatılmıştır.
- Tarafların idare ve davacı olduğu durumlarda tarafların eşitsizliği söz konusu olduğundan, yargılamanın doğru bir biçimde işleyebilmesi için hâkimin re'sen araştırma ilkesiyle müdahalesi gerekebilmektedir.

Re'sen araştırma ilkesinin kapsamı, olayların ve delillerin açığa çıkarılmasıyla sınırlıdır. Mahkemenin re'sen araştırma ilkesi gereği maddi olayları yargılamaya getirmesi mümkün değildir (Karakoç, 2013, s. 235).

3.3.6.1.2. Yazılılık İlkesi

İYUK'da vergi mahkemelerinin yargılama usulünün uygulanması ve incelemenin evrak üzerinde yapılması hükme bağlanmıştır (İYUK, m.1). Vergi davalarında da sözlü yargılama yerine, yazılı belgeler yani dosya üzerinden yargılama söz konusudur. Bu yönüyle vergi davalarında, tarafların dinlenmesine gerek kalmadan, hızlı bir şekilde karar alınması istenmektedir. Diğer dava türlerinde sözlü yargılama önem teşkil edebilmekteyse de vergi davalarında hâkimin ikna olması için, vergileme

işlemi idari bir işlem olduğundan sözlü yargılama şart olmayabilir. Bununla birlikte, istisnai durumlarda sözlü yargılamaya da başvurma yolları açıktır (İYUK,m.17). Vergi incelemeye haiz olanlar ve mali müşavirlerin mahkemede dinlenmesi söz konusu olabilmektedir (VUK, mük. m.378). Diğer yandan, özellikle iptal davası dışındaki davalarda, dava idari işlemden ibaretse sözlü yargılamaya gerek duyulmayacaktır.

3.3.6.1.3. Toplu Yargılama Usulü ilkesi

Toplu yargılama usulü, hâkimlerin birden fazla ve toplu halde yargılamada bulunması anlamına gelmektedir (Bayraklı, 1998, s. 59).

Vergi mahkemesi tek hâkimle bakılması gereken davalar dışında, toplu yargılama usulünü benimsemiştir. Verginin teknik bir konu olması, davanın görüşülmesi sürecinde hukuk bilgisine ek olarak muhasebe, maliye, vergi gibi konulara haiz hâkimlerin bulunması önem taşımaktadır.

Bu usulü eleştirenler, kurul halinde görüşülecek olan dosyaların sorumluluğunun üyeler arasında dağılmasıyla yüzeysel ele alınacağını iddia, savunanlar ise tek hâkim yerine kurul üyelerinin farklı alanlardaki bilgi birikimi ve tecrübeleriyle dosyayı ele alacağını ve bunun tek hâkime nazaran daha yararlı olacağını öne sürmektedir. (Oktar, 2010, s. 384) .Diğer bir deyişle, toplu yargılama ilkesiyle üyeler arası denetim gerçekleşerek adaletin daha iyi sağlanacağı savunulmaktadır (Külahlı, 2010)

3.3.6.1.4. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir olay hakkında mevcut kuralın o olaya yakın fakat kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır (Tosuner & Arıkan, 2008, s. 111). Hukuk alanında kıyas, bir olayın kanunda yer alan kuralları, nitelikleri bu olaya benzeyen başka bir olaya uygulanmasıdır (Edis, 1993, s. 143).

Kıyas, genellikle özel hukukta kanun boşluğunu doldurmak amacıyla kullanılmakla beraber kamu yararını ilgilendirdiği ve emredici hükümler içerdiği için kamu hukukunda geçerli değildir (Tuncer, 1999, s. 18). Buna ek olarak, vergi hukukunda kıyas yasağının mevcudiyeti kuvvetler ayrılığının da gereğidir (Oktar, 2010,

s. 58). Başka bir ifadeyle, vergi hukukunda boşluk doldurulamaz ve yorum yapılabilmesi için kanun hükmünün varlığı gereklidir (Sarılı, 2011, s. 78-85).

3.3.6.1.5. Vergi Yargısının, İdari Eylem ve İşlem Niteliğinde Karar Verilmemesi İlkesi

Anayasa'nın 125. maddesine göre yargı yetkisi idari işlem ve eylemin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlıdır. Yürütmenin kanunlardan aldığı yetkiyi kısıtlayacak, takdir yetkisini ortadan kaldıracak bir kararda bulunulamaz (Anayasa m. 125/4).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler." hükmüne bağlanmıştır[9](İYUK,m.2/2).

---

[9] "Davacının, idari davaya konu olabilecek bir işlem tesisi için, dava açma süresi içinde yaptığı başvuruya olumsuz yanıt verilmesi suretiyle yetkili merci tarafından kurulan vergi dairesi müdürlüğü işleminin hukuka uygunluğu incelenerek karar verilmesi gerekirken, başvuru 213 sayılı Yasanın 122'nci maddesi kapsamında değerlendirilerek, düzeltme yolunun izlendiğinin kabulüyle yazılı gerekçeyle sonuçlandırılan vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir." Danıştay 3.D. 29.04.2009 tarihli ve E: 2008/3892 ve K: 2009/1477

"2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasanın 153'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği hükmüne yer verilmiştir. Davanın esasını teşkil eden vergilendirme işleminin dayanağı olan 3986 sayılı Kanunun, net aktif vergisine ilişkin hükmünün işlem tarihinde yürürlükte bulunduğu ve vergilendirme işleminin de yürürlükte olan mevzuata uygun olarak yapıldığı açıktır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı, kesinleşmiş hukuki durumların sonucunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bu hususların yeniden ele alınıp incelenmesine de olanak sağlamayacağından, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün sonradan Anayasa Mahkemesince iptali, açık olarak vergi konusu olmayan gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden, davacının iddialarının mevzuda hata olarak nitelendirilmesi sonucu, düzeltme isteminin reddi yolundaki işlemi iptal ederek fazladan tahsil edilen verginin ret ve iadesine karar veren mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır." Danıştay 3.D. 05.04.2001 tarihli ve E: 2000/254 ve K:2001/1202 sayılı kararı

3.3.6.1.6. Delil Serbestisi İlkesi

Vergi yargılamasında kullanılacak delillerin önceden kanunda belirtilmiş olması şart değildir. Vergiyi doğuran olay ve yapılan işlemlerin gerçek mahiyeti farklı delillerle ispat edilebilir. Genel olarak vergi yargısında delil serbestisi olmakla beraber, yemin ve vergiyi doğuran olayla açık ve tabii ilişkisi bulunmayan şahit ifadesidir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2011, s. 235). Diğer bir deyişle, vergiyi doğuran olayla alakası net olmayan şahitlerin ifadeleri ve yemin vergi yargılamasında delil olarak kabul edilmez.

3.3.6.2. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı

Vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmiş olması, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyon karalarının tebliğ edilmiş olması, kesinti yoluyla alınan vergilerde hak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir (VUK m.378). Kural olarak beyana dayalı tarhiyatta mükellefler ihtirazi kayıtla beyanname verme ve tarhiyattaki hatalar haricinde dava açamazlar. Yine dava konusu olabilecek bir diğer husus ise ceza kesilmesi olarak sayılmıştır. Şahsına ceza kesilen kişi kesilen ceza ihbarnamesi ve eklerini tebliğ ederek dava açabilmektedir (Kırbaş, 2000, s. 214).

Tevkifat yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir, aksi halde dava açılamaz. Sayılan haller dışında hatalı beyan, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler, ihtiyati haciz, 6183 sayılı kanuna istinaden tebliğ edilmiş ödeme emirleri gibi işlemlere karşı dava açılabilmesi mümkündür (Uluatam & Methibay, 2001, s. 244).

Vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarda, hazineye karşı borçlarını ödemeyen mükelleflere yaptırımda bulunmak adına idari ve mali yetkiler kullanılarak Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen yaptırımlar uygulanabilir. Bununla birlikte vergi idaresi, ceza hukuku açısından da yaptırıma bağlanmış durumlarda ceza kovuşturması başlatabilir. Bu cezalar ancak ceza hâkimi tarafından verilebileceğinden, vergi davasının konusunu oluşturmaz (Turmangil, 1987, s. 128).

3.3.6.3. Dava Türleri

Fransız yargılama usulü temel alınarak yapılandırılan idari yargılama sistemimizde uyuşmazlıkların çözümü iki tip davayla çözülmeye çalışılmaktadır.

İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden birinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle bu işlemin iptali istemiyle menfaatleri ihlal edilenler iptal davası; idari işlemler tarafından hakları ihlal edilenler ise tam yargı davası açacaklardır (Erkut, 1985, s. 222). İdari yargılamada yorum ve tespit davaları bulunmamaktadır. Bu bağlamda, herhangi bir düzenlemenin Anayasa, yasa ve yargı kararlarına aykırı olup olmadığı hakkında tespit yapılması ya da yorum yapılmasının istenmesine olanak yoktur[10].

3.3.6.3.1. Tam Yargı Davası

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi tam yargı davasına yer vermektedir. Buna göre, tam yargı davaları açılabilecek durum idarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan ihlal edilenler tarafından açılacak davalar olarak belirlenmiştir.

Tam yargı davalarının iki temel unsurunu zararın giderilmesi ve ihlal edilen hakkın yerine getirilmesi olarak sayabiliriz (Duran, 1988, s. 68). Buradan yola çıkarak, tam yargı davası açabilecek olanlar idarenin yapmış olduğu fiillerden dolayı kişisel hakları zarar görenlerdir diyebiliriz (Akkaya, 1997, s. 195).

Burada önemli olan nokta, kanunun tam yargı davasını tanımlamaktan ziyade kimlerin ve hangi durumlarda tam yargı davası açabileceğine değinmesidir.

İdare mahkemelerinde tam yargı davası açabilmek için iki temel unsur olduğu söylenebilir. Bunlardan ilki, idarenin idari bir işlemde bulunmuş olmasıdır. İkincisi ise,

---

[10] "…2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun İdari Dava Türleri ve İdari Yargı Yetkisinin Sınırları başlıklı 2. maddesinde, idari dava türleri, idari işlemlere karşı açılan iptal davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı açılacak tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden dolayı çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olarak belirlenmiş, idari dava türleri arasında " tespit" ve " yorum " davası adı altında dava türlerine yer verilmemiştir…

…İdari yargıda "tespit" veya "yorum" davası adı altında dava türleri bulunmadığından, her hangi bir iptal talebi bulunmaksızın sadece söz konusu yönetmelik değişikliğinin, Anayasaya, yasalara ve yargı kararlarına uygun olup olmadığının tespitinin ve yorumunun yapılması isteminin incelenmesine olanak bulunmamaktadır…" Danıştay 13. D. 16.03.2005 tarihli ve E.2005/208,K.2005/1561

yapılan bu işlemden dolayı kişisel hakları doğrudan bozulan tarafın varlığıdır (Candan, 2011, s. 163).

Gözübüyük'e göre ise tam yargı davalarında, "yönetim hukuku alanında ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi istenir" (Gözübüyük, 2005, s. 263).

Candan'a göre ise tam yargı davaları, "idari nitelikteki işlem ve eylemlerden kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan ve idarenin, Kamu Hukuku kurallarına göre olan sorumluluğunu gündeme getirerek, doğan zararın tazminine veya hakkın geri verilmesine mahkûm edilmesi isteklerini konu edinen idari davalardır" (Candan, 2011, s. 164).

Bu tanımlardan yola çıkarak, tam yargı davalarının açıldıktan sonraki süreçte, davanın unsuru olan yapılan işlemin kişisel hakları bozucu etkisinin, dava sonucunda giderilmesi söz konusu olacağı söylenebilir.

3.3.6.3.2. İptal Davası

İptal davası, yapılan idari işlemlerin hukuka ve mevzuatlara uygunluğunu sağlamak üzere görülen davalardır. Hukuka uygunluk gereği yapılan idari işlemlerin, yargısal denetime tabii olması gerekmektedir. Yargısal denetimin idari işlemler üzerindeki denetim işlevini yerine getirmesinin bir yolu da iptal davasıdır (Sezginer, 2011, s. 245).

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda iptal davası, "İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalar" şeklinde yer almıştır (İYUK,m.2/a).

Yenice ve Esin'e göre; " İdari işlemlerin, menfaatleri zedelenen ilgililerce hukuka aykırı oldukları iddiası ile dava konusu edilmeleri sonucu, tesis edildikleri tarihten geçerli olmak üzere hukuksal varlıklarına son verilmesinin idari yargı mercilerinden istenmesi iptal davalarının konusunu oluşturur" (Yenice & Esin, 1983). Dolayısıyla iptal davası açılması için mutlaka menfaat ihlali gerekmektedir,medeni hakların kullanımı iptal davası açmak için yeterli değildir[11].

[11] "…iptal davasının tanımı idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar

Gözübüyük ise iptal davalarını, “hukuka aykırı bir yönetsel işlemin, yönetsel yargı yerlerince iptal edilmesini sağlayan dava türü” olarak tanımlamıştır (Gözübüyük, 2005, s. 133).

Kanun maddesi ve tanımlardan yola çıkarak iptal davasının üç temel unsurunun olduğunu söylemek mümkündür. Bunlardan ilki, idari bir işlemin varlığıdır. İkinci temel unsur ise, menfaati zedelenen ya da işlemin geri alınmasıyla menfaati düzelecek tarafın varlığıdır. Menfaati zedelenmeyen kişi, yapılan idari işlem hukuka aykırı dahi olsa iptal davası açamaz. Dava açılsa dahi, ilk incelemede reddedilir. Üçüncü temel unsur ise, dava konusu olan idari işlemin, hukuka aykırılık nedeniyle iptalinin istenilmesidir (Candan, 2011, s. 65).

İdari Yargılama Usulü Kanunu’na göre, Danıştay ve idari mahkemelerde davanın açılmasıyla idari işlem durmamaktadır. Bu mahkemeler, idari işlemin uygulanması telafisi güç zararlar doğuracağı takdirde bunu gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler (İYUK,m.27/1). Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda tahsil işleminin, 26. Maddenin 3.fıkrasıdaki haller dışında duracağı kanunda belirtilmiştir (İYUK,m.27/3). Vergi mahkemelerinde tarhiyat aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezalara dair tahsil işlemi, yürütmeyi durdurma kararına gerek olmaksızın kendiliğinden durmaktadır. Tahsilât aşamasında dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsili işlemlerinin durması ise ancak mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmesine bağlıdır. Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda yürütmenin durdurulmasına karar vermektedir (www.gib.gov.tr, 24.05.2013).

Yürütmenin durdurulması idari yargılama usulüne özgü olup, iptal davaları için önem teşkil etmektedir. Çünkü iptal kararına kadar geçen süre tarafların açısından telafisi imkânsız ya da önemsiz hale gelebilmektedir. Yürütmeyi durdurma, iptal davası tarafları için güvence oluştururken yargısal denetimde de etkinlik sağlar. Ek olarak belirtmek gerekir ki tarh işlemine karşı doğan davalarda, davanın açılmasıyla beraber

---

olarak yapılmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere; iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması yeterli değildir. Ayrıca, iptali istenilen idari işlemin, davacının güncel, meşru ve kişisel menfaatini ihlal ediyor olması da gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda, davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlal söz konusu olmaksızın iptal davası açılmasına olanak bulunmamaktadır…” Danıştay 7.D 25/01/2011 tarihli ve E.2009/7750,K.2011/225

tahsilat işlemi durmaktadır, ayrıca yürütmenin durdurulmasının istemine gerek yoktur (Sönmez & Ayaz, 1998, s. 55-61).

3.3.6.4. Vergi Davası Açmaya Yetkili Olanlar

Vergi davası açmaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

a) Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler,
b) Vergi Sorumluları
c) Takdir ve tadilat komisyonlarınca belirlenen matrahlara karşı vergi daireleri dava açmaya yetkilidirler.
d) Kanuni Temsilciler

VUK 377. Maddenin 1. fıkrasına göre, mükellefler ve adına vergi cezası kesilenler dava açabilirler. Burada bahsi geçen mükellef gerçek ya da tüzel kişi olabilir. Gerçek kişilerin küçüklük ya da kısıtlılık hallerinde ve tüzel kişilerde kanuni temsilciler dava açabileceği gibi vekille de dava açmak mümkündür (Kırbaş, 2000, s. 215).

Vergi yükümlü ve sorumluları, haklarında vergi cezası kesilenler ve vergi daireleri vergi davası açmaya yetkilidir. Bunlara ek olarak Belediyelerce dava açma yetkisini belediye adına vardiya müdürü, vardiya müdürünün olmadığı yerlerde ise hesap işleri müdürü ya da o görevi yapan dava açmaya yetkilidir. Verginin kesinti yoluyla ödendiği durumlarda, kesinti yapmakla sorumlu olanların vergi kesintisini yaparak daireye beyan verip, kesintileri ödedikten sonra, yasal yükümlülükleri bitmektedir. Hatalı kesilen bir vergi söz konusu olduğunda, dava ya da düzeltme yoluyla geri isteme hakkı, vergiyle ilişiği kalmamış sorumluya değil, kesinti nedeniyle mal varlığında eksilme söz konusu olan kişiye tanınmıştır (Kaneti, 1986, s. 241).

Vergi daireleri, il özel idareleri ve belediyelerin Danıştay'a temyiz yoluyla dava açmak için üst makamlarından muvafakat almaları gerekmektedir. Dolayısıyla, Vergi daireleri Maliye Bakanlığın, il özel idareleri ile belediyeler ise valilerin muvafakat almaksızın Danıştay'a temyiz yoluyla dava açamazlar[12]. Bölge İdare Mahkemelerine başvurulmasında ise bu onay aranmamaktadır (Edizdoğan, Taş ve Çetinkaya, 2007, s. 274)

[12] 371 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 17.04.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete

Kanuni temsilcilerin, şirket adına dava açabilmesi yönünde ise Danıştay'ın görüşü[13] şu yöndedir : "…Ancak dosya içeriğinden, uyuşmazlık konusu ödeme emirlerinin söz konusu şirketin kanuni temsilci sıfatıyla davacıya tebliğ edilmesi, davacının da anılan şirketin kanuni temsilcisi olduğunun açık olması ve ayrıca dava dilekçesinden dilekçede ileri sürülen iddiaların davacının kişisel sorumluluğuyla ilgili olmayıp şirket hakkında olduğu anlaşıldığından dava şirket adına açıldığı sonucuna varılmaktadır. Bu itibarla, mahkemece davacı tarafından şirket adına açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle Mahkemesinin Kararının dosyanın esasları incelenerek yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına oybirliği' karar verildi."

3.3.6.5. Yetkili Vergi Mahkemesi

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemelerin belirlenmesi İYUK'un 37. maddesine göre yapılacaktır. Bu maddeye göre yetkili vergi mahkemesi, uyuşmazlık konusu edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanunun uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Diğer uyuşmazlıklarda ise dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

İYUK'un 38. maddesinde ise bağlantılı davaların nasıl ve nerede birleştirileceği düzenlenmiştir.

Vergi davalarında görevli mahkeme, vergi mahkemesidir. Bu mahkemelerin tek hâkimle verdiği karara karşı itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemesine, kurul halinde verilen karara karşı ise temyiz yoluyla Danıştay'a başvurulur.

[13] Danıştay 4. Dairesi'nin 28.10.2003 tarihli ve E. 2002/3910, K. 2003/2593 sayılı kararı

3.3.6.6. Davanın Açılması

Vergi yargısında davanın açılması konusunun irdelenebilmesi için öncelikle dava yeteneği kavramını tanımlamak gerekmektedir. Yargılama hukukunda görüş birliği olmamakla birlikte, dava yeteneği taraf ve dava ehliyetiyle niteliğini barındıran bir üst kavram olarak kullanılmaktadır (Akkaya, 1997, s. 190)

Çekişmesiz yargı olarak adlandırılan durumlar hariç, bir davada daima iki taraf olacağından yargılamanın gerektirdiği işlemlerin yapılabilmesi için her iki tarafın dava ve taraf ehliyetine sahip olması gerekmektedir (Kuru, Arslan, & Yılmaz, 2008, s. 234).

Dava ehliyeti, hukuki işlem yapabilme yani eylem ehliyeti kapsamına girmektedir (Demirkol, 2012, s. 11-32). Eylem ehliyeti, doktrinde "medeni hakları kullanma ehliyeti" ve "fiil ehliyeti" olarak da anılmaktadır. Bir kimsenin aracısız olarak kendi fiil ve işlemleriyle kendi lehine haklar, aleyhine borçlar yaratabilme gücünü eylem ehliyeti olarak tanımlanabilir (Akıntürk, 2005, s. 118). Taraf ehliyeti ise, "medeni haklardan yararlanma ehliyeti" olarak anılmaktadır. Taraf ehliyeti deyimiyle davacının ve davalının davasını doğrudan veya belirlediği temsilciyle yürütebilmesi yeteneği kastedilmektedir (www.idare.gen.tr, 12.08.2013).

İdari yargı sistemimizde iptal ve tam yargı davası haricinde vergi davası adıyla dava açılamamaktadır. Dolayısıyla, literatürde kullanılan vergi davası tanımından kasıt, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalardır (Kaplan R. , 2012, s. 91-104).

Vergi davalarının nasıl açılacağı ise İdari Yargılama Usulü Kanunu ile belirtilmiştir. Dava dilekçesi görevli ve yetkili mahkemeye teslim edildikten sonra dava açılmış sayılır. Bundan sonra asıl dava süreci başlamaktadır. Bu süreçte uyuşmazlık hukuken incelir ve karara bağlanır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011).Vergi davaları ilgili mahkemenin başkanlıklarına hitaben yazılmış, imzalı dilekçelerle açılır. Yazılılık ilkesi gereği vergi davaları sözlü olarak açılamaz.

3.3.6.7. Dava Dilekçesi

Dilekçelerde bulunması gereken unsurlar (İYUK,m3/2);

a) Tarafların ve varsa vekillerin veya temsilcilerin ad ve soyadları ve unvanları ve adresleri,

b) Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,

c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,

d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu olan miktar,

e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya cezasının nev'i ve yılı, tebliğ eden ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası belirtilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir, örnekler karşı taraf sayısının bir fazlası olur (İYUK m.3/3)

Dilekçeler ve savunmalar ile davaya ilişkin diğer evraklar, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya gönderilmek üzere İdare ve Vergi Mahkemeleri başkanlıklarına, İdare ve Vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde Asliye Hukuk mahkemelerine, yabancı memleketlerde ise Türk konsolosluklarına verilebilir (İYUK m.4).

Dilekçelerin harç ve posta ücreti alındıktan sonra deftere kaydı alınıp, dilekçeye kayıt tarih ve sayısı yazılır ve dava bu kayıt tarihinde açılmış sayılır. Davacılara da kayıt tarih ve sayısı olan, imzalı, mühürlü ve pulsuz alındı kâğıdı verilir. Sebebi ne olursa olsun harcı ya da posta ücreti alınmamış ya da eksik alınmış fakat dava açılmış ise, 30 gün içinde eksiğin tamamlanması ya da ücretin ödenmesi konusunda daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı ya da hâkim tarafından ilgiliye tebliğde bulunulur. Tebliğe rağmen ödemeler yapılmadığı takdirde bildirim tekrarlanır. Ödemelerin süresi içerisinde hala yapılmaması durumunda dava açılmamış sayılır ve davacıya tebliğ edilir (İYUK m6/4).

3.3.6.7.1. Birden Fazla İşleme Karşı, Aynı Dilekçe ile Dava Açılması

Vergi yargılamasında, kural olarak her idari işleme karşı ayrı ayrı dava açma söz konusudur. Birden çok işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılması durumu ise, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden çok işleme karşı tek dilekçe ile dava açmak mümkündür(İYUK md5/1).

Bu koşullardan sadece birisinin gerçekleşmesi yeterlidir. Hükümde sadece idari işlemden söz edilmesine rağmen, içtihatlar yoluyla söz konusu "idari işlem" deyiminin, idari davaya konu olabilen işlemleri de kapsadığı, ifade edilmiştir. Bu durum idari

eylemler bakımından yasada doğrudan veya dolaylı, açık veya zımni bir yasaklama olmadığı ve İdare Hukukunun bir içtihat hukuku olması özelliği ile açıklanabilse de gerekenin yasa değişikliği yapılarak idari eylemler hükümde açıkça zikredilmelidir. (Sancaktar, 2007, s. 227).

Aynı maddi sebepten kaynaklanması kavramı, maddi yönden bağlılık ifadesi ile anlatılmaya çalışılmaktadır. Buna göre, idarenin bu işlemleri yapmaya iten maddi sebeplerin aynı işlemden dolayı gerçekleşmiş olması maddi bağlılık olduğunu göstermektedir (Ulusoy, 2009, s. 186).

Hukuki bağlılık, davada dikkate alınacak hukuki düzenlemelerin aynı olması gerekliliğidir (Karavelioğlu & Karavelioğlu, 2009, s. 365). Kararlardan biri hakkında hüküm verilebilmesi için diğer kararın da ele alınması gerekiyorsa veya idari işlemlerinden biri diğerinin sebebini oluşturuyorsa kararlar arasında hukuki bağlılık vardır (Sancaktar, 2007, s. 230).

Birden fazla işlem arasında sebep-sonuç ilişkisi bulunması, yani işlemlerden biri hakkında verilecek kararın diğerini etkileyerek sonuç doğurması halinde tek dilekçe ile dava açabilmeyi mümkün kılmaktadır (Karakoç, 1995, s. 169).

3.3.6.7.2. Birden Fazla Kişinin Tek Dilekçe ile Dava Açması

İdari yargıda birden fazla şahıs ortak dilekçe ile dava açabilmektedir. Bunun için hak ve çıkarlarında iştirak olması ve davaya sebep olan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekmektedir (İYUK m.5/2).

Diğer bir deyişle, tek dilekçe ile dava açılması için; maddi yönden bağlılık, hukuki yönden bağlılık, sebep sonuç ilişkisi gerekmektedir. Ek olarak, vergi yargılama hukuku açısından kabul edilen diğer koşullarda da tek dilekçe ile dava açmak mümkündür. Bunlar; Vergi yargısı açısından ve Danıştay tarafından verilen kararlarda aranan koşullar. Bu koşullar; kanuni hâkim ilkesine uyumlu olma, işlemlerin yargısal denetiminin aynı yargı yerinin görev alanına girme ve aynı yargı düzeyinde olması, süre bakımından dava açma süresinin geçirilmemiş olmasın ve aynı döneme ait işlem olma olarak sıralanabilir(Yakar, 2012).

Davanın taraflarına “yargılamanın ekonomik olma prensibi” gereği bu kolaylık tanınmıştır. Bu kolaylıkla, mahkemelerdeki dosya sayısının azalması amaçlandığı gibi

aynı konuda farklı yargı kararları verilmesinin önüne geçme de amaçlanmıştır (Tosuner & Arıkan, 2008, s. 141)

Birden fazla şahsın tek dilekçe ile aynı idari işleme karşı dava açma şartlarının taşınıp taşınmadığını, yargı yeri kendiliğinden ilk inceleme aşamasında göz önüne alır. Birlikte dava açanlar birlikte hareket etmek durumundadır. Ayrıca alınan karar birlikte hareket edenler hakkında müştereken verilmiş sayılır (Karakoç, 1995, s. 172).

3.3.6.7.3. İptal ve Tam Yargı Davalarının Birlikte Açılması

Aynı işlemden doğan iptal ve tam yargı davalarında ise ilgililer haklarını ihlal eden idari işlem sebebiyle Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemelerine direk tam yargı davalarını beraber açabilirler (İYUK m.12). Bu mahkemelere veya birden fazla idare veya vergi mahkemelerine açılmış olan davalarda, taraflardan birinin isteği üzerine veya mahkeme tarafından bağlantının varlığına karar verilebilmektedir (Yıldırım, 2008, s. 379).

3.3.6.8. Dava Açma Süresi

İdari işlemlerin yargı denetimine tutulması, sürekli olarak ortaya çıkan ihtilafların önlenmesi ve bu ihtilafların çözüme kavuşturulması, bireylere sağlayacağı yararların dışında kamu düzeninin gözetilmesi gibi sonuçlar doğuracak, aksi halde kamu hizmetlerinin düzenli ve verimli işlemesine engel teşkil edecektir. Bu sıkıntıların ortaya çıkmaması adına, bireylerin kanun yoluna başvurma konusundaki yasal ve Anayasal haklı gözetilerek dava açma süresi müessesi ortaya çıkmıştır (Çırakman, 1976, s. 190-218).

Vergi yargısına başvurma belirli bir süreye bağlanmıştır ve bu süre geçtikten sonra dava açma imkânı ortadan kalkar. Bu açıdan belirlenen süreler hak düşürücü sürelerdir. Hak düşürücü süre, sürenin geçmesiyle ilgili hakkın kullanımının imkânsız hale geldiği sürelerdir (Tosuner & Arıkan, 2012, s. 149). İdari işlemlerin uzun süre iptal edilip edilmeme belirsizliğinde olması, kamu hizmetini olumsuz etkiler. Dava açma süresinin uzun olması kişinin; kısa olması ise idarenin yararınadır (Gözübüyük, 2005, s. 394)

Dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı bir süre gösterilmeyen durumlarda, Vergi mahkemelerinde otuz gün; Danıştay ve İdare mahkemelerinde ise altmış gündür. Genel olarak süreler, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren işler (Eroğlu, 1985, s. 469). Dava açma süresi hak düşürücü nitelikte olduğundan ve bu sürelerin kamu yararıyla alakalı olduğundan, davanın her aşamasında re'sen dikkate alınabilir (Danıştay 3. D. 13.03.2012 tarihli ve E.2010/6979,K.2012/667).

Dava açma sürelerine tatil günleri dâhildir. Sürenin son günü tatil gününe rastladığı takdirde, süre tatil gününü takip eden günün bitimine kadar uzar (İYUK m.7/2). Diğer yandan sürenin son günü adli tatile rastladığı takdirde, dava açma süresi adli tatil bitiminden itibaren yedi gün uzar. Özel Kanunlarda belirtilen süreler ise:

Takdir komisyonlarının, mükerrer madde 49 uyarınca alınan kararlara karşı kendilerine karar tebliğ edilen daireye on beş gün içerisinde dava açılabilir. (VUK mük. 49)

Uzlaşmaya başvurulmuş ve uzlaşma sağlanamamışsa; dava açma süresi dolmuş ya da sürenin dolmasına on beş günden az kalmışsa, uzlaşmanın sağlanamadığını bildiren tebliğden itibaren on beş gündür.

İdareye yapılan başvurularda ise altmış günlük bekleme süresinin bitiminden sonra idare tarafından cevap verilmesi durumunda, dava açma süresi, ilgili tebliğden itibaren altmış gündür (İYUK m.10)

6183 sayılı AATUHK uyarınca gerçekleştirilen ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemleriyle yapılan ödeme emrine karşı dava açma süresi yedi gündür (AATUHK, m58).

İYUK madde 8'de süreler gün, hafta ve ay olarak belirlenmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda süreler gün, hafta ve ay olarak belirlenmesi halinde VUK hükümlerine bakılacaktır (Yüce, 2010 s.190).

3.3.6.9. Dava Açılmasının Sonuçları

Dava açılması beraberinde gerek dava ile ilgili gerekse taraflarla ilgili bazı sonuçlar doğurmaktadır.

3.3.6.9.1. Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması esasen devayı çözmek yerine, sadece idari işlemin uygulanmasını geçici bir süre engelleyen tedbir olarak düşünülebilir. Yürütmenin durdurulmasının istemi karşısında mahkemenin yaptığı araştırma sonucunda vardığı görüş, dava sonunda vereceği nihai karardan farklıdır (Gerçek, 2002, s. 120).

Yürütmenin durdurulması hem tarafların çıkarını korumak hem de idarenin daha sonraki süreçte tazminata mahkûmiyetini engellemektedir (Dönmez, 1987).

Danıştay ve idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemi durdurmamaktadır (İYUK, m.27/1). Vergi mahkemelerinde ise bunun aksine, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin, bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen kısmı için tahsil işlemi kendiliğinden durmaktadır (İYUK. m.27/3).

Vergi mahkemesinde tahsil işlemine karşı dava açılmasında ise, mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmedikçe tahsilat kendiliğinden durmamaktadır[14]. Kamu alacağının güvence altına alınması ve cebren tahsili için uygulanan ihtiyati haciz, ödeme emri ve haciz işlemlerine karşı vergi mahkemelerinde dava açıldığı takdirde yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Böyle bir davada yürütmenin durdurulabilmesi için talepte bulunulması, yürütmeyi durdurma şartlarının varlığı ve teminat gösterilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013, s. 205). Mükellefin ihtirazi kayıt ile verdiği beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerine karşı dava açması durumunda, vergi yargısının kuralı olan dava açılmanın kendiliğinden yürütmeyi durdurması gerçekleşmemektedir. Yapılan tarhiyat ve bu tarhiyata dayalı işlemlerin durması için yürütmenin durdurulması şartlarının varlığı, davacının bu yöndeki talebi ve de mahkemenin kararı gerekmektedir (Özbalcı, 2004, s. 422).

İşlemden kaldırılan bir dosyanın işleme tekrar konulması halinde de tahsilat işlemi kendiliğinden durmamaktadır. Davacının belirttiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin belirtilmesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır, şayet varsa

[14]“…2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Yürütmenin Durdurulması" başlıklı 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, ancak tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması isteminde bulunulabileceği açıklanmış olup, bu düzenlemelere göre; vergi mahkemesinde tahsil işlemlerine karşı idari dava açılmasının, mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe, tahsilatı durdurması olanaklı değildir…” Danıştay 7. D. 04.04.2011 tarihli ve E.2000/1963,K.2001/1133

yürütmeyi durdurma kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. İşlemden kaldırım tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yeni bir adres bildirilip, tekrar işleme konulması istemi söz konusu olmazsa, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir (İYUK md.26/3).

3.3.6.9.2. Zamanaşımı Süresinin Kesilmesi

Genel olarak zamanaşımını, kanunun verdiği sürenin geçmesi ve gerekli şartların gerçekleşmesiyle fiili durumun kanuni duruma çevrilerek devlet otoritesi tarafından korunması olarak tanımlayabiliriz (Kocahanoğlu, 1977, s. 274).

Vergi hukukunda ise, her ikisi de beş yıl olmak üzere, tarh ve tahsil zamanaşımı olarak adlandırılan iki tür zamanaşımı bulunmaktadır. Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda, zamanaşımı nitelik itibariyle özel hukuktan farklıdır. Özel hukukta zamanaşımı borcu eksik borç haline getirmektedir, kamu hukukunda ise hak düşürücü sürece yakın bir etkiye sahiptir. Özel hukukta zamanaşımı kendiliğinden dikkate alınmayıp, dikkate alınması için taraflar arasında zamanaşımının lehine olan tarafın def'i olarak ileri sürülmesi gerekmektedir. Kamu hukukunda ise, tarafların ileriye sürmesine gerek kalmaksızın dikkate alınması gerekir (Karakoç, 2013, s. 208). Bunun yanında taraflarca da ileri sürülebilir (Bayraklı, 2013, s. 111).

Vergi Usul Kanunu'nun 374. Maddesinin son fıkrasında, ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesiyle beraber zamanaşımının kesileceği belirtilmiştir(VUK, m.374). Zamanaşımı süresinin kesilmesiyle beraber, o ana kadar geçen süre sıfırlanır ve yeniden işlemeye başlar (Kocahanoğlu, 1977, s. 284).

3.3.6.9.3. Derdestlik

Derdest, kelime anlamı olarak "görülmekte olan" anlamını taşımaktadır[15]. Usul hukukunda ise, bir davanın açılmış olması anlamını taşımaktadır.

Davanın açılmasının sonuçları açısından derdest, konusu, tarafları ve nedeni bakımından aynı olması ve başka bir yargı merciinde zaten görülmekte olmasıdır. İYUK'ta derdestlik açıkça belirtilmediği gibi, usul hukuku açısından taşıdığı önem ise

[15] Adalet Bakanlığı hukuk sözlüğüne göre; http://www.uyap.gov.tr/destek/hs/index.htm.
Türk Dil Kurumu'na göre; http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts

konusu, tarafları ve nedeni aynı olan davaların farklı yargı mercileri tarafından farklı kararlar verilmesini önlemektir (Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, 1998, s. 111).

Derdest olan, yani daha önce açılmış olan dava tekrar açılamaz. Derdestliğin oluşabilmesi için;

- Aynı davanın iki kez açılması,
- Davanın zaten görülüyor olması,
- İki davanın da aynı konu, dava sebebi ve tarafları bulunması gerekmektedir (Yüce, 2010, s. 146).

Davanın görülüyor olması için öncelikle kabulü gerekmektedir. Dava, dilekçenin kayıt edildiği tarihte açılmış sayılır (HMK, m.118/1).

Burada belirtilmesi gereken husus, derdestlik kavramının İYUK değil de eski Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda yer almasıdır ve söz konusu kanunda kullanılması, idari yargıda kullanılamayacağı anlamına gelmemektedir (Karakoç, 2013, s. 209). Örneğin, Danıştay'ın temyiz incelemeleri ve vergi yargısında birinci derece yargı mercii olarak baktığı hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümleri geçerli olabilmektedir[16] (Aksoy, 1990, s. 245).

Yeni Hukuk Muhakemeleri Kanunu da derdestlik kavramına yer vermeyerek, 141. maddesinin ı bendinde, "Aynı davanın, daha önceden açılmış ve hâlen görülmekte olması" ifadesi kullanılmaktadır. Kavram, güncelliğini yitirip kanun metninde yer almasa da doktrinde anılmaya devam edebilir (Işıklar, 2012, s. 63-106).

İYUK, "Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması" halini yargılamanın yenilenmesi sebepleri arasında göstermektedir (İYUK m.53/1,h).

Derdestlik itirazında bulunulmaması halinde, ayrı görülen ve ayrı sonuca bağlanan davaların çelişkili olması durumunda üst mahkeme doğru kararı onar, yanlış olanı bozar (Yüce, 2010, s. 146).

---

[16] İYUK m.31/1'e göre; "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır."

3.3.6.9.4. Hüküm Verme Zorunluluğu

Davaya bakmaktan kaçamama da diyebileceğimiz hüküm verme zorunluluğu Anayasal temellere dayanmaktadır. Buna göre; “Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz” (AY. M.36). Bu bakımdan mahkeme dava bakmaktan kaçamamakta ve herhangi bir hüküm vermeye zorunludur.

3.3.6.10. Dilekçe Üzerine İlk İnceleme

Dava dilekçesinin şekil ve usul açısından değerlendirilmesine “ilk inceleme” denilmektedir. İncelenen noktalar davanın varlığı veya yokluğu halleri hakkında olduğundan ilk incelemeye “dava şartları” da denilmektedir. Yalnız buradaki dava şartları ifadesi, davanın açılabilmesini değil mahkemenin dava esasını inceleyebilmesi için gereken şartlardır (Tosuner & Arıkan, 2008, s. 147).

Vergi mahkemelerinde dilekçe üzerine ilk inceleme, mahkeme başkanının ya da hâkimin havalesi ile kaydolunur (İYUK,m.14). Dilekçe, mahkeme başkanı ve ya görevlendireceği bir üye tarafından şu noktalarda incelenir;

- Görev ve yetki,
- İdarî merci tecavüzü,
- Ehliyet,
- İdarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet

Bununla beraber hukuka aykırılık ve yerindelik açısından değerlendirildikten sonra, tebligat yapılır.

İlk inceleme işleminin dilekçelerin tebliğe çıkmasından önce bir filtre görevi yaptığı söylenebilir (Saban, 2009, s. 521).

Dava dilekçesinde yanlışlıklar bulunduğu takdirde yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışların yapılması davanın reddine gerekçe olmaktadır. Ayrıca dilekçe sahipleri, ilk

dilekçelerinin reddinde, mahkemece ikinci kez aynı hata yapıldığı takdirde davanın reddedileceği hakkında bilgilendirilmezse, usule aykırılık söz konusudur[17].

3.3.6.11. Yargılama Şekli

Vergi yargısı idari yargı içerisinde örgütlendiğinden dolayı vergi davaları da yazılılık ilkesi gereği genel olarak dosya üzerinden görülmektedir. Yazılılık ilkesinin bir gereği de uyuşmazlığı en kısa zamanda çözüme kavuşturmaktır. Diğer bir yandan bazı durumlarda davanın duruşma şeklinde görülmesi de mümkündür (Edizdoğan, Taş ve Çetinkaya, 2007, s. 281).

3.3.6.11.1. Dosya Üzerinden Davanın Görülmesi

Daha öncede belirtildiği üzere, İdari yargılama usulü gereği vergi davaları yazılı olarak dosya üzerinden incelenmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi davalarında duruşma yoktur. Vergi yargısında re'sen araştırma ilkesi söz konusu olduğundan, hâkim gerekli bilgi ve belgeleri taraflardan isteyebilir (Uluatam & Methibay, 2001, s. 247).

Davacının, mahkemeye verdiği dilekçenin örneği davalıya gönderilir. Davalının söz konusu savunması da mahkeme tarafından davacıya tebliğ edilir. Davacının, davalı savunmasına karşı vereceği cevap da davalıya tebliğ edilir. Davalının vereceği ikinci cevap da tekrar mahkeme tarafından davacıya tebliğ edilir. Davacı bu aşamada davalının cevabına karşılık bir cevap veremez, taraflar iki kez dilekçe verme hakkına sahiptir. Yalnız mahkemece davalının verdiği ikinci cevapta açıklık gerektiren hususlar olduğu görülürse davacıya savunmaya cevap verilmesi için ek süre verebilir. Savunma ve cevapların verilme süreleri tebliğden itibaren 30 gündür (Taş, 2005).

Re'sen araştırma ilkesinin sonucu olarak, vergi davalarında bilirkişinin görüşüne başvurulabilir. Bilirkişinin görüşüne başvuran hâkim, bilirkişi raporunu yeterli görmeyip, raporda bulunan özel ve teknik bilgilerle, kararda raporun neden yeterli

[17] Danıştay 4. Daire, 07.02.2007, Esas No:2098,Karar No:238,Esas Yıl:2006; Davacının dava açma hakkına engel olabilecek bir durumun davacıya bildirilmesi gerektiğine yer verilmiştir. Aynı yanlışlıklarının tekrarı halinde ise davanın red edileceği belirtilmeli aksi halde aynı yanlışlık yapıldığı takdirde davanın red edilmesi hukuka uygun bulunmamıştır.

görülmediğini nedenleriyle belirtmek kaydıyla karar verebilir[18](Danıştay 7. D. 19.11.1991 tarihli ve E.1991/1614,K. 1991/2789). Diğer bir yandan, bilirkişi raporu ancak mahkeme raporu esas alarak kesin karar verdiği takdirde maddi delil sayılabilecektir. Aksi halde vergi hukuku açısından bu rapor kesin maddi delil olarak görülemeyeceği hakkında Danıştay görüşü bulunmaktadır[19].

3.3.6.11.2. Duruşma ile Davanın Görülmesi

Vergi davalarında taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılabileceği gibi, yargı mercii kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir (İYUK, m.17/4).

İtiraz ve temyiz aşamalarında duruşma yapılması da yine yargı mercii ve tarafların istemine bağlıdır (İYUK, m.17/2). Dolayısıyla duruşma ilk yargılama yerinde olabileceği gibi itiraz ve temyiz aşamasında da yapılabilir. Duruşma daveti, 30 gün önceden taraflara tebliğ edilir.

Duruşma herkese açık olarak yapılır ancak genel ahlakın ve kamu güvenliğinin gerekli kıldığı durumlarda yetkili olan makamın kararıyla gizli olarak yapılabilir (İYUK,m.18/1).

Başkan tarafından yönetilen bu duruşmalarda taraflara ikişer kez söz hakkı verilir. Taraflardan gelmeyen olduğu takdirde, gelen taraf dinlenir. Tarafların gelmediği hallerde ise evrak üzerinden inceleme gerçekleşir(İYUK,m.18/3).

Duruşmada, tarafları avukatları temsil edebileceği gibi, kendileri ya da avukatları yanında mali müşaviri de bulunabilir. Danıştay'da görülen davalarda ise Danıştay savcısının da bulunması gerekmektedir (İYUK,m.18/4).

Danıştay'da görülen dava duruşmalarında bulunması zorunlu olan savcı, taraflar dinlendikten sonra yazılı bir açıklamayla düşüncesini bildirir ve taraflara son kez söz

---

[18]"…Hâkimin bilirkişi raporunda yazılı olan bilgi ve açıklamalardan anlaşmazlığın çözümünü sağlayacak ölçüde bilgi sahibi olmadığı ve konuyu bu bilgilerle çözümleyemediği hallerde yeni bir bilirkişi incelemesine gitmesi, şayet çözümleyebiliyor ise, bilirkişi raporundaki sonucun aksine karar verirken bunun nedenlerini, bilirkişi raporunda belirtilen hususlara niçin katılmadığını somut olarak ortaya koyması gerekmektedir…" Danıştay 7. D. 19.11.1991 tarihli ve E.1991/1614,K. 1991/2789

[19]"…Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre teknik konularda yargılamaya yardım teşkil etmesi amacıyla başvurulduğu, bilirkişi raporunun ve bilirkişi kanaatinin kesinlik kazanmasının, mahkemece dava hakkında karar verilmesi ve bu kararın kesinleşmesi halinde söz konusu olacağı, bu itibarla mahkemece bilirkişi raporu esas alınarak kesin karar verilmediği sürece salt bilirkişi raporlarının vergi hukuku bakımından kesin maddi delil kabul edilmesinin olanaksız olduğu…" Danıştay 9. D. 20.11.2007 tarihli ve E.1996/2740,K.1997/3754

hakkı verilir ve duruşma son bulur. Duruşmadan sonra dava hakkında en geç 15 gün içinde karar alınır ve ara kararı verilen hallerde, dosyalar öncelikle incelenir (İYUK,m.19).

3.3.6.11.3. Karar

Dava konuları aydınlandığında sorunlar sırasıyla oylanır ve karara bağlanır (İYUK,m.22/1). Yargılama usulüne dair sorunlar ve İYUK 15. Maddede sayılan nedenlerden birinde azınlıkta kalanlar, işin esası hakkında oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altlarına yazılmaktadır (İYUK,m22/2). Danıştay, İdare mahkemesi ve vergi mahkemesinde karar alınırken başkan ve üyeler çekimser kalamazlar. Karar, herkesin görüşünü bildirmesiyle ve tek tek bildirilerek oy çokluğu ile alınır (Özdemir, 2012).

Dava konusunu ve verilen kararın sonucunu, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren tutanak düzenlenerek, görüşmeye katılan taraflar tarafından aynı toplantıda imzalanır ve dosyalanarak saklanır (İYUK,m23).

Kararlarda bulunması gereken hususlar;

a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
c) Danıştay'da görülen davalarda tetkik hâkimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
d) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
e) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi[20] ve hüküm: tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,

[20] "...Anayasanın 141'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılacağı hükme bağlanmış olup; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Kararlarda Bulunacak Hususlar" başlıklı 24'üncü maddesinin (e) fıkrasında da, dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesinin kararda belirtilmesi gerektiği açıklanmıştır. Temyize konu kararda, dava konusu vergi tarhına esas matrahın ... lira olması; ayrıca, olaya, kaçakçılık cezası değil ağır kusur cezası uygulanması gerektiği sonucuna varılmış ise de; Mahkemeyi bu yargıya götüren maddi ve hukuki nedenler hakkında herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Başka anlatımla; kararda gerekçe

f) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
g) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,
h) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadları ve imzaları[21] ve varsa karşı oyları,
i) Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası belirtilir (İYUK,m.24).

Duruşmada hazır bulunmayan mahkeme üyesinin söz konusu duruşmanın görüşmelerine ve kararlarına katılması, yargılama hukukuna aykırıdır[22].

Dava kararlarında dava gerekçesi bulunmadığı takdirde alınacak bozma kararıyla hüküm altına alınan hususlarda ayrıca karar alınmasına gerek yoktur[23].

3.3.6.11.4. Kararın Sonuçları

Vergi mahkemelerinde alınan kararları taraflar ve sonuçlarına göre değerlendirmek gerekmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, mahkeme dava konusu olan idari işlemi hukuka uygunluk olarak değerlendirmektedir. Kısmen ya da tamamen mükellef lehine karar verildiği durumda, davaya konu olan işlem iptal edilerek terkin işlemi yapılmakta, tahsil edilmiş bir vergi varsa iade edilmesi gerekmektedir (Kırbaş, 2012, s. 218).

Davanın tarafları açısından olursak, kararın mükellef aleyhine verilmesi yani davanın reddi durumunda ise, yapılan işlemin hukuka uygun bulunduğu sayılmaktadır. Kararın hukuka uygun bulunmasıyla, vergi davasının açılmasıyla tahakkuk etmemiş olan vergi varsa ilgili cezalarıyla birlikte tahakkuk etmektedir.Vergi idaresi tarafından

---

gösterilmemiştir. Karar, bu bakımdan, yukarıda değinilen Anayasal ve yasal düzenlemelere aykırı bulunmaktadır…" Danıştay 7. Daire 25.11.1999, E.1998/1345,K.1999/3900.

[21] Danıştay,2577 sayılı kanunun "kararda bulunacak hususlar" başlıklı 24. Maddesi h bendi uyarınca ve aynı kanunun "kararın saklanması ve tebliği" başlıklı 25. Maddesinde belirtilen, kararın mahkeme başkan ve üyeleri veya hâkimi tarafından imzalı asıllardan birinin karar dosyasında diğerininse dava dosyasında bulunması gerektiği, dosyada kararın aslı yerine imzasız sureti olduğu takdirde, dosyanın ilgili mahkemeye iade edileceği hakkında karar vermiştir. Danıştay 7.D. 12.09.1991, E.1991/3232,K.1991/2256.

[22] "…Duruşmada hazır bulunmayan üyenin, bu duruşmanın görüşmelerine ve bu görüşmelerde verilen karara katılması, Yargılama Hukuku açısından uygun bulunmadığından; bu şekilde verilen kararda isabet görülmemiştir…" Danıştay 7. Daire, 16.04.2007 tarihli ve E.2006/2873, K.2007/1778

[23] "…yargı kararlarının gerekçeli olması kuralına aykırı bulunan mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına…" Danıştay 7.Daire, 09.11.2004, E.2003/326,K.2004/2807

açılan davalarda, davanın kabul edilmesi yani lehte sonuçlanması ile takdir ve tadilat komisyonlarının kararları iptal edilerek hükümsüz hale gelmektedir. Davanın reddi, yani davanın daire açısından aleyhe sonuçlanması durumunda ise davaya konu olan işlemin hukuka uygun olduğu anlamına gelmek tektedir (Kırbaş, 2012, s. 218).

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu 112. maddesi 3. Fıkrası gereğince, vergi mahkemelerinde dava açma dolayısıyla tahsilatı duran ve taksit süreleri geçmiş olan vergiler, vergi mahkemesi kararınca hesaplanan verginin tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenir (VUK,m.112/3).

3.3.6.11.5. Kararın Uygulanması ve Uygulanmaması

Vergi yargısının aldığı kararların sonuçları İYUK madde 28'de sayılmıştır[24]. Buna göre; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gereklerine göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir[25] (İYUK,m.28/1).

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Ayrıca, mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir (İYUK, m.28). Bu düzenleme sonucu tazminat ödeme gibi bir koşulla mahkeme kararlarına uymama sonucunu doğurabilmektedir.

---

[24] Anayasamızın 138. Maddesi de yine bu konuya değinmektedir : "…Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez."

[25] Danıştay'ca verilen "mahkeme kararının bozulması" kararlarında, davaya konu olan idari işlemin bozulmasına gerek yoktur. Bu kararlarda doğacak sonuç, alt mahkemenin kararının bozulması niteliğinde olup, dava konusu işlemin iptaline dair değildir. Bir başka deyişle, alt mahkemenin kararının bozulması kararlarında, idari işlemin iptaline dair herhangi bir hüküm yoksa dava konusu işlemin iptali veya davanın reddi sonucu doğmaz; "…idare mahkemelerince verilen nihai kararların temyizen incelenmesi sonucu Danıştay'ca verilen bozma kararındaki hüküm fıkrası, Mahkeme kararının bozulmasına yönelik olup, dava konusu işlemin iptali veya davanın reddi sonucunu doğurmadığından, idarece uygulanacak bir karar niteliğinde de değildir…". Danıştay 5.Daire, 22.05.2011,E.2010/3275,K.2011/2757

Bununla birlikte kamu görevlisi kasıtlı olmadığını iddia ederek tazminat davalarından kurtulmaya çalışmaktadır. Sonuç olarak tazminata hükmedilmesi, yargı kararlarının uygulanmasında sorun teşkil etmektedir. Bu noktada, karara uymayan kamu görevlisinin aleyhine açılacak davada yüksek meblağlara hükmedilebilmesi kararların uygulanmaması noktasında caydırıcı bir unsur olarak yer alabilir (http://www.j-humansciences.com/ojs/index.php/IJHS/article/view/57/55 , Erişim 15 Şubat 2013).

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilmektedir. Ayrıca, Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye, AATUHK 48. maddesince belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenmektedir. Fakat mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez (İYUK,m.28/6).

İdari yargı kararları idarenin uymak zorunda olduğu, uymadığı takdirde ise ağar hizmet kusuru işlemiş sayılır. İdare, kararın yerine getirilmemesi durumunda oluşacak zararı tazmin etmekle yükümlüdür[26]. Fakat bu tazminin gerçekleşmesi için yine dava açılması gerekmektedir (Kara, 2012)

Kararın yerine getirilmemesi durumunda ise kararın gereğini yapmayan idare ve ya kamu görevlisi aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir (Gültekin, 1982).

3.3.6.11.6. Tarafların Kişilik veya Niteliğindeki Değişiklikle Dosyanın İşlemden Kaldırılması

Dava görülürken taraflardan birinin kişilik veya niteliğinde ölüm veya herhangi bir sebepten dolayı değişiklik olduğu takdirde, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafların ölümü halinde ise idarenin mirasçıların aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemden kaldırılmasına mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmiş ise şayet varsa yürütmeyi durdurma kararı kendiliğinden hükümsüz kalır (İYUK, m.26/1).

Tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmesi, yani tüzel kişiliğin sona ermesiyle beraber işlemden kaldırılan dosyayı takip hakkı olanlar tarafından başvurulmadığı

[26] Yargı kararlarını uygulamama kastı ile hareket ettiği açık olan idarenin, davacının uğradığı manevi zararı tazminle yükümlü olduğu hakkında. Danıştay 5.Daire, 29/09/2004, E.2000/3316, K.2004/3372

müddetçe taraf olması ve temsili hukuken olanaklı değildir[27](Danıştay 7.Daire, 12.02.2008, E.2005/5878,K.2008/844)

Ölen kişileri ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir (İYUK,m26/2). Dilekçenin iptal edilmesi, davanın açılmamış sayılması anlamına gelir (Karakoç, 2013, s. 227).

Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamadığı hallerde yeni adres bildirimine kadar dava dosyası işlemden kaldırılır ve yine varsa yürütmenin durdurulması kararı yürürlükten kaldırılır. Eğer ki, dosyanın işlemden kaldırıldığı tarih itibariyle bir yıl içerisinde yeni adres bildiriminde bulunulmazsa[28] dava açılmamış sayılacaktır(İYUK,m.26/3).

Davanın işlemden kaldırılmasının tahsilatı etkilemediği hallerde, bir yıllık süre içerisinde davanın tekrar işleme konulması halinde tahsilat işlemi kendiliğinden durmayacaktır. Bu noktada tahakkuk eden vergiye dair ödeme emri düzenlenmesi de hukuka aykırı değildir[29].

---

[27] "…Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilinden silinmeleriyle sona erer. Olayda, adına, dava konusu işlem tesis edilmiş olan şirketin tüzel kişiliği de, yukarıda belirtildiği üzere, ticaret sicilinden silindiği … tarihinde sona ermiş bulunmaktadır. Bu tarihten sonra, adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsili hukuken olanaklı değildir.Bu hukuki durum karşısında; münfesih tüzel kişiliğin gerek yargı mercilerinde, gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden bahsetmek olanaklı bulunmadığından, temyiz dosyasının, takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar, 2577 sayılı Kanunun yukarıda anılan maddesi hükmü uyarınca işlemden kaldırılmasına ve dosyanın İstanbul Birinci Vergi Mahkemesine gönderilmesine, … gününde oybirliği ile karar verildi." Danıştay 7.Daire, 12.02.2008, E.2005/5878,K.2008/844

[28] Vergi mahkemesince, Danıştay üçüncü dairesinin bozma kararı dava dilekçesinde gösterilen, idarenin savunma dilekçesinin de tebliğ edildiği adreste davacıya ulaşılamaması ve yeni adres de bildirilmemiş olması nedeniyle, tebligat kanununun 35'inci maddesine göre bu adresteki binanın kapısına asılmak suretiyle tebliğ edildiğinden, Danıştay kararının davacıya tebliğ edilemediğinden söz edilerek dosyanın işlemden kaldırılması ve bir yıl içinde yeni adres bildirilerek işleme konulmasının istenmediği gerekçesiyle davanın açılmamış sayılmasına karar verilmesinin hukuka uygun görülmediği hakkında karar. Danıştay 3.Dairesi,14.12.2006, E.2006/960,K.2006/3437

[29] "… Davacı adına tarh edilen 2005 yılı vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi ve geçici vergiye karşı açılan davalarda Mahkemelerinin 20.11.2008 gün ve E:2008/650, 653 sayılı kararlarıyla işlemden kaldırma kararı verilmesi, davanın açılmasıyla duran tahsil işlemlerinin devamını olanaklı kıldığından ve 2577 sayılı Kanunun 26. maddesinin 3. fıkrasında öngörülen bir yıllık süre henüz dolmadan dosyanın yeniden işleme konulmuş olması da, tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmayacağından, tahakkuk eden vergilerin tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır…" Danıştay 3. Dairesi,13.04.2011,E.2010/536,K.2011/1176

Söz konusu tebliğin tebligat kanunları hükümlerine göre yapılacağının[30] yanı sıra, adres yerinde bulunmama hali nedeniyle işlemden kaldırılan dosyanın, adresin terk edilmediği kanıtlanması yoluyla tekrar işleme alınması mümkündür[31].

3.3.6.12. Vargı Yargısında İspat ve Delil

Türk vergi hukuku beyan sistemine dayalıdır. Bu nedenle, VUK vergiyi doğuran olaya dair işlemlerin belgelendirilmesine yönelik düzenlemeler içererek, belge düzeninin yerleşmesini amaçlamıştır. Dolayısıyla yükümlülerin beyanlarının temellerini düzenledikleri ya da aldıkları belgeler oluşturmaktadır (Biyan, 2012, s. 27).

Vergi uyuşmazlıklarında ise, genel olarak bir uyuşmazlığın tarafları hâkim nezdinde ileri sürülen savlarını ispat etmek durumundadır. İleri sürülen davanın konusu ve unsurları çekişme sonucu davanın taraflarınca tartışmalıdır. Uyuşmazlığı ortaya çıkaran bu çekişme halinin doğruluğu belirli ispat ve delillere bağlıdır. Bir diğer deyişle, ispat ve delil uyuşmazlık konusu ve unsurlarının net bir şekilde ortaya çıkarılmasına yaramaktadır (Karakoç, 2013, s. 248).

Türk Medeni Kanunu'nda ispat yükü, kanunda aksi bir hüküm bulunmadıkça, taraflar hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür (TMK,m.6). İspatla yükümlü tarafın, ispat için ileri sürdüğü araçlara delil denilmektedir (Taş, 2005, s. 70).

Vergi Usul Kanunu'nun ispatla ilgili hükmüne göre, "vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."(VUK,m.3). Yine aynı kanun maddesinde şahit ifadesinin ispat aracı olarak kullanılamayacağı, yani ispatın yemin hariç her türlü delille işlemlerin gerçek içeriği kanıtlanabilir. Bu bakımdan vergi yargısının ilkelerinde değinildiği gibi, delil serbestisi ilkesi[32] esastır.

---

[30] Davacının dava dilekçesinde gösterdiği adreste tebligat yapılamadığı için dosyanın 2577 sayılı yasanın 26. Maddesinin 3. Fıkrasına göre işlemden kaldırılabilmesi için tebligatın 7201 sayılı yasaya uygun yapılması gerektiği hakkında. Danıştay VDDK,21.04.2000,E.2000/4,K.2000/158

[31] "…Sunulan belgeler arasında bulunan kira sözleşmesinden ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile şirket hakkında yapılan duyurulardan, evrakın tebliğ edilemeden iade edildiği tarihte davacının dava dilekçesinde gösterdiği adresin değişmediği anlaşılmaktadır. Bütün bu tespitler karşısında davacının dava dilekçesinde gösterdiği adresi daimi olarak terk ettiği ve yeni adresini de bildirmediğine dayanılarak verilen ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir…" Danıştay VDDK,11.12.1998,E.1997/420,K.1998/395

[32] Bu ilkenin görüldüğü diğer ülkeler; Almanya, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleridir. (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 204)

"İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve süreklilik olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir." denilerek, ispat yükünün kime ait olduğu belirtilmiştir (VUK,m.3).

3.3.6.12.1. İspat

Davada ileri sürülen olaylar ispat edilmediği takdirde, hâkimin karar verebilmesi adına ispat yükü kavramı önem arz etmektedir. İspat yükü, bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin anlaşılabilmesi, diğer bir deyişle olayın ispatsız kalmasından dolayı hâkimin aleyhte kararıyla karşılaşma tehlikesidir. Davanın görülmesi, davacı ile davalı arasında karşılıklı olarak ileri sürülen iddiaların dayandığı olayların ispatlanması ve sonuçta yargıcın bir kanaate varması şeklinde gelişeceğinden ispat yükü önem arz etmektedir (Akı, 2003, s. 209).

Vergi hâkimi, uyuşmazlık hakkında hüküm verirken iki aşamada inceleyip, muhakeme edecektir. Birinci aşamada maddi olayın araştırılıp tespit edilmesi, ikinci aşamada olayın düzenlendiği kanun hükmünün uygulanarak sonuca varılmaya çalışılması. Buradaki kanun hükmünün bulunması yorum niteliği taşımaktadır. Dava tarafları ispat yoluyla, hâkimin dava konusu olan maddi olay hakkında bir kanaate ulaşmasını sağlamaya çalışacaktır. Bu noktada taraflar, ispat için delillerden yararlanacaktır. Hâkim bu ispat çabası sürecinde ya da re'sen araştırma sonucu maddi olayı tespit edip ardından kanun hükmünü uygulayarak bir karara varmaktadır. Bu yönden, ispat süreciyle yorumun sıkı bir bağı olduğu söylenebilir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2010, s. 201).

Yorum, bütün hukuk dallarında başvurulan bir yöntem olmakla beraber, kanun koyucunun kanunda belirtilen iradesinin tespiti ve kanun metninin gerçek anlamının belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Erginay, 1995, s. 51).

Kırbaş'a göre yorum: "bir hukuk kuralının objektif anlamının ortaya konmasıdır." (Kırbaş, 1996, s. 185-198).

Burada bahsedilen bağ, "ekonomik yorum" ile kurulmaktadır. Ekonomik yaklaşımda denilen ekonomik yoruma göre, vergiyi doğuran olayın bakıldığında ilk aşamada görülen anlamından ziyade ekonomik anlam ve gerçek içerikleri dikkate alınmaktadır (Saygılıoğlu, 1987, s. 96). Diğer bir tanımlamaya göre ekonomik yaklaşım,

vergi yasalarının içeriğinin belirlenmesinde ve olaylar üzerinde uygulanmasında, olguların biçimsel görünümünden çok özüne ağırlık verilmesidir (Duran, 1988).

Ekonomik yorum, ödeme gücünün özel hukuk ilişkilerinin yansıması suretiyle tespit edilebilmesi açısından, ödeme gücüne ulaşmada geliştirilmiş bir yöntemdir (Akkaya, 2002, s. 65). Dolayısıyla, vergi yargısında ihtilaflı tarafların işlemlerindeki gerçek içeriği bulabilmek adına önem arz eden yorum türü ekonomik yorumdur.

HUMK[33] m. 187/1'e göre, "İspatın konusunu tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir."

İspatı gerekmeyen haller olarak; ikrar ve karineleri saymak mümkün. İkrar, kelime olarak kabul anlamına gelmektedir. Vergi yargısı açısından ise, taraflardan birinin diğerinin aleyhine olarak ileri sürdüğü durumun doğruluğunu karşı tarafın kabul etmesidir. Bir başka deyişle, dava taraflarından biri diğerinin aleyhine karşı ileri sürülen iddianın diğer dava tarafınca kabul edilmesi anlamına gelen ikrar, iddiayı kabul eden tarafın ispat yükünü ortadan kaldırmaktadır (Karakoç, 2013, s. 258).

3.3.6.12.2. Delil

Delil, kelime anlamı olarak emare, kanıt anlamına gelmektedir. Vergi yargısı açısından ise, bir ispat aracı olarak kullanılabilmektedir. Her türlü ispat aracı ve belgelerini kapsamakla birlikte, bilinmeyen bir nesneyi bildirmeye, bilinen bir şeyin de aslını ispatlamaya yarayan kanıt, emare olarak adlandırılabilir. Delilin konusu maddi olgulardır (Biyan, 2012, s. 13).

Deliller, akla ve mantığa uygun olmalıdır. Ancak aklın ve bilimin kabul ettiği unsurlar delil olabilmektedir. Delil olarak kullanılacak şey, dava olayıyla alakalı olmalıdır ve maddi olguları temsil etmelidir. Uyuşmazlık konusuyla alakası olmayan bir şeyin delil olarak sayılması da söz konusu değildir. Ayrıca delillerin hukuka uygun olması gerekmektedir, öyle ki delilin toplanması aşamasında dahi hukuka aykırı bir yol kullanılamaz (Kunter & Yenisey, 2000, s. 503-505).

Vergi yargısında kabul edilen deliller (Taş, 2005, s. 76-79);

1. Bildirim ve Beyannameler

[33] 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete

2. Özel Sözleşmeler
3. Defter ve Belgeler
4. İkrar
5. Tanık İfadesi (Uyuşmazlık konusuyla yakından ilgili olmak kaydıyla)
6. Bilirkişi
7. Keşif
8. İdarece düzenlenen tutanaklar
9. Karineler

2577 sayılı kanunun 31. maddesi, bilirkişi konusunda HUMK' a atıf yapmıştır. "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller" başlığı altında bulunan bu maddeye göre; keşif ve bilirkişi raporları da delil olarak kabul edilmektedir.

Tanık ifadeleri, hâkimin olaya ilişkin düşüncelerini değiştirebileceği gibi daha derin bir araştırmaya yöneltebilmektedir. Bu anlamda vicdani kanaatin oluşması için tanık ifadesine gerek vardır. Vergiyi doğuran olayın tespitinde, olayların vergi idaresi tarafından kavranabilmesi, tanık ifadesine gerekliliğin bir diğer nedenidir. Her türlü delilin toplanması, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan, tanığın dinlenmesi mümkün olmadığında yazılı olarak bilgi alınabilir (Seviğ, 1991).

Uygunluğa dayalı doğruluk karinesi gereği, aksi kanıtlanmadığı sürece belge düzenine uygun işlemin doğruluğu kabul edilmektedir. Bu karinenin doğru olmadığı konusunda ispat yükü ise idareye aittir (Biyan, 2012, s. 30).

3.3.6.13. Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları

Yargı kararlarına karşı kanun yollarının bulunması, alınan kararların tekrar incelenmesi veya değiştirilmesini sağlayabilir. İlk derece mahkemelerin aldıkları kararlar karşısında hukuka aykırılığın düzeltilmesi ve hukuka uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi adına tanınan hukuki başvuru yollarına "kanun yolu" denilmektedir (Odyakmaz, 1993, s. 6). Böylece davanın tarafları yanlış olduğunu düşündükleri kararın hukuki denetiminin yapılmasını sağlanmış olur. Mahkemenin kararlarının nihai karar halini almasını engelleyen kanun

yollarına olağan kanun yolu, kesinleşmiş kararlara karşı başvurulan kanun yolları ise olağan üstü kanun yolları olarak kabul edilir. Olağan üstü kanun yolları, kararların uygulanmasına engel teşkil etmezler (Arslan, 2004).

3.3.6.13.1. Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yollarını üç başlıkta inceleyebiliriz. Bunlar;

- İtiraz
- Temyiz
- Kararın Düzeltilmesi olarak sıralanabilir.

Burada geçen itiraz yolu, tek hâkimle verilen nihai kararlara karşı, tebliğ tarihinden itibaren Bölge İdare Mahkemelerine 30 gün içerisinde itiraz yoluyla başvurulmasıdır.

Temyiz yolu ise, vergi mahkemelerinin kurul halinde verdiği karara karşı, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde temyiz yoluyla Danıştay'a gidilmesidir. Vergi dairelerinin temyize gidebilmeleri için öncelikle maliye bakanlığının onayını almaları zorunludur (VUK,m.377/3).

Temyiz incelemesi, Danıştay'ca üç açıdan yapılmaktadır (İYUK,m.49)

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılıp bakılmadığı,
- Hukuka aykırı karar verilip verilmediği,
- Usul hükümlerine uyulmaması,

Durumları gözetilerek karar bozulabilir. Temyiz incelemesi sonucunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Kararın bozulması halinde ise dosya, kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme dosyayı diğer işlerine nazaran öncelikli olarak inceleyip yeni bir karara varır. Mahkeme bozma kararına uymayarak, kararında ısrar edebilir. Bu durumda, ısrar kararı alır. Israr kararının temyizi halinde dava konusuna göre Danıştay İdari ve ya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenecektir. İnceleme sonucu alınan karara uyulması zorunludur. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması durumlarında kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir (İYUK, m.49).

3.3.6.13.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağanüstü kanun yolları, olağan kanun yolları süreci ve süresinden sonra kesinleşen kararlar için söz konusudur. Olağanüstü kanun yolları olarak, kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi sayılabilir.

3.3.6.13.2.1. Kanun Yararına Bozma

Bozma kavramı, kararın hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle bir üst yargı mercii tarafından kaldırılarak ilgili mahkemeye tekrar gönderilmesini ifade eder. Bu durum itibariyle bozma bir sonuçtur. Fakat davanın adı temyizdir. İlgili kanun maddesine bakıldığında da "kanun yararına temyiz olunabilir" ibaresi bulunmaktadır, bu yüzden literatürde "yasa yararına temyiz" ifadesi de kullanılmaktadır (Bayraklı, 2013, s. 258-259).

Kanun yararına bozmaya konu olabilecek durumlar (Yüce, 2010, s. 178);

- Bölge İdare Mahkemesi'nin itiraz üzerine verdiği kararlar
- Vergi mahkemelerinin verdiği, aleyhine temyize gidilmemiş ve kesinleşmiş son kararlar
- Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak aldığı, aleyhine temyize gidilmemiş son kararlar.

İYUK m.51/1 hükmü gereğince yasa yararına bozma talebi ya ilgili bakanlıkların göstereceği gerekçe ya da Danıştay başsavcılığı tarafından sunulmalıdır. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur fakat daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz (İYUK m.51/2).

Kanun yararına bozma kararı sonucu hukuka aykırı içtihatın oluşmasının önüne geçilerek, hukuka uygun içtihat birliği sağlanmaya çalışılır. Bu kararla beraber daha önce alınan kararlar kalkmadığından davanın taraflarını etkilemediği gibi ilgili mahkemece dava tekrar ele alınmaz. Dolayısıyla yerel mahkemenin kararda ısrar gibi bir sonuca varması mümkün değildir (Yüce, 2010, s. 179).

3.3.6.13.2.2. Yargılanmanın Yenilenmesi

İlk derece mahkemelerinin kesinleşmiş kararlarına karşı başvurulabilecek diğer olağanüstü kanun yolu da yargılamanın yenilenmesidir[34].

Bir yargı kararı, kanunlarda belirtilen usullere uygun bir şekilde alındıktan sonra, itiraz ya da kanun yollarından geçerek veya bu itiraz ya da kanun yollarına başvuru süreleri sona ererek kesinleştikten sonra kesin hüküm niteliğindedir. Kararı alan mahkeme dâhil hiçbir mercii, yargılanmanın yenilenmesi haricinde kararı tekrar ele alamamaktadır. Karar kesin hükmü alınca, gerçeğe uymasa dahi hukuksal gerçeklik olarak ele kabul edilmektedir. Fakat kararın kesin olması adaletin sağlanmasına ters düşebilmektedir. Kesin hükümden sonra tekrar bir yargılamanın söz konusu olması için önemli bir hata gerekmektedir. Öyle ki, bu hata sonucu gerçeğe aykırılık sonucunu doğuruyorsa kanunda sayılan sebeplere dayanılarak, kesin hükmün ortadan kalkacak şekilde yargılamanın yenilenmesi olarak adlandırılan kanun yolu hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir (http://www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm , Erişim 2.03.2013)

Ülkemizde idari yargıda yargının yenilenmesi ile ilgili yasal düzenlemeler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilmektedir (İYUK, m.53). Buna göre yargılanmanın yenilenmesinin istenebileceği haller;

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması[35],

b) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

c) Karara esas olarak alınan bir ilâm hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

---

[34] Danıştay'ın temyiz üzerine verdiği kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemeyeceği, yargılamanın yenilenmesi taleplerinin, esas hakkında kararı veren ilk derece yerlerine yapılabileceği hakkında. Danıştay 7.dairesi 28.10.2004 tarihli, E.2004/2407 ve K.2004/2691

[35] Yargılamanın yenilenmesi istemiyle ileri sürülen belge, kararın verilmesinden önce dosyaya ibraz etmişse yargılamanın yenilenmesi sebebi olamaz. Bir diğer deyişle, karardan önce dosyada bulunan bir belgenin, karar sonrası yargılanmanın yenilenmesi istemiyle ileri sürülemez. Danıştay 7.dairesi 31.02.2002 tarihli, E.2000/2747 ve K.2002/364

d) Bilirkişinin kasıtla gerçeğe aykırı beyanda bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

Yargılanmanın yenilenmesinde süre kısıtı ise;

- H bendinde yazılı sebepler için 10 yıl,
- I bendinde yazılı sebepler için 1 yıl,
- Diğer sebepler için ise 60 gündür.

Burada yargılamanın yenilenmesi müessesi, hukuk güvenliği ilkesi gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Yukarıda sayılan hallerdeki gibi yargılama süresince elde olmayan nedenlerle dikkate alınmamış unsurların varlığı net bir şekilde hukuka aykırılığına sebebiyet veriyorsa kesin karar sonrası yeni bir karara gereksinim duyulabilmektedir. Yargılamanın yenilenmesi yolunun varlığı bu denetimi sağlamakta, vergi uyuşmazlıklarında yargılamanın yenilenmesi çok fazla gerçekleşmediğinden, ilerleyen süreçlerde bu konudaki içtihatlar yer edinecektir (Sarı, 2012, s. 99-100).

3.3.6.13.2.3. Diğer Yollar

Yargı kararlarına karşı başvurulacak diğer yollar ise açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi olarak sayılabilir.

Açıklama, bir hükmü değiştirmemekle beraber hükmün açıklanmasını ifade eder. Açıklama istemi hükmün fıkrası için istenebilmektedir, kararın gerekçesi için açıklamanın istenmesi söz konusu değildir (Yüce, 2010, s. 183). Dolayısıyla açıklama istemi için kararın kesinleşmesi beklenmeyebilir. Kararın yerine getirilmesine kadar geçen süreçte istenebilir (İYUK, m.29/1).

Yanlışlıkların düzeltilmesi yoluyla da kararda yapılmış maddi bir hatanın düzeltilmesini ifade etmektedir. Yanlışlıkların düzeltilmesi, kararın esasında değişiklik doğurmamalıdır. Bu noktada yanlışlığın düzeltilmesi istemini içeren dilekçe kararı veren mahkemeye verilir. İYUK m.30/1'e göre , "İki tarafın adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesap yanlışlıklarının düzeltilmesi de istenebilir.".

BÖLÜM IV

VERGİ YARGISININ ETKİNLİĞİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.1. Vergi Yargısının Etkinliği Konusunda Yapılmış Çalışmalar

Literatürde vergi yargısının etkinliği ile ilgili çok az çalışma bulunmaktadır. Bunlardan en kapsamlı olanı Prof. Dr. Nihal Saban'ın 2000 yılında yaptığı "Türk Yargı Sisteminin Etkinliğini Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Projesi" başlıklı çalışmadır. Bu çalışmada temel amaç, vergi yargısı yasalarının bir sisteminin ve etkinliğinin olup olmadığının saptanması olarak belirlenmiştir. Çalışmada Vergi yargısının birincil işlevinin uyuşmazlıkları çözmek olarak belirlenmiştir. Çıkarlar dengesinin kurulması ikincil işlev olarak kabul edilmektedir. Son olarak, yargıç kararlarının ölçülmesi gerektiğine değinilip, üç değişken belirlenmiştir. Bunlar (Saban, 2000, s. 20-21);

- Vergi yargısı yasalarının işlerliğini anlaşmazlıklar ile çözmek
- Yargılama sürecini katlanılan ekonomik külfeti telafi mekanizmalarıyla ölçmek
- Vergi yargıçlarının kararlarını, aldıkları eğitim, mahkemelerde sağlanan teknolojik olanaklar ve yargıç bağımsızlığı ile ölçmek.

Vergi yargısının etkinliğini değerlendirme konusunda yapılan bir başka çalışma da Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu'na aittir. 2012 yılı Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu'nda sunulan bu çalışmada vergi yargısının işlevleri ve ilkelerine değinilmiştir. Adalet Bakanlığı, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden elde edilen vergi yargısı organlarının iş yükü tabloları değerlendirilmiştir. Son olarak, vergi yargısı üzerine genel bir değerlendirme yapılmış ve öneriler sunulmuştur. Biz, bu çalışmamızda Nevzat Saygılıoğlu'nun çalışmasına benzer bir çalışma yapmakla beraber, farklı olarak etkinlik analizi yapacağız.

Çalışmamızda, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli rol oynayan vergi yargısının, etkinlik ve işlerlik durumunu görebilmek adına Avrupa Adaletin Etkinliği Komisyonu (CEPEJ) 'nun benimsediği yöntemlerden yola çıkılacaktır.

CEPEJ, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 2002 yılında aldığı kararla, üye devletlerin yargı sistemlerinin etkinliği ve işlerliğini arttırmak amacıyla kurulmuştur. Avrupa Konseyinin, etkin ve işler bir yargı sistemi yaratmak için hazırladığı sistemleri uygulamakla sorumlu olan CEPEJ, Türkiye'nin de içinde bulunduğu Avrupa Konseyi'ne üye olan 47 ülkenin[36] yanı sıra gözlemci statüsünde 6 ülkeyi daha barındırmaktadır (http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/cepej/profiles/default_en.asp, 17.07.2013).

CEPEJ'in belirlenen amaç ve sorumluluklarını yerine getirmek üzere yaptığı çalışmaları yürütebilmesi için üye ülkelerden oluşan bir ağ kurulmuştur. Üye ülkelerin belirlediği görevli kişiler gerekli bilgileri CEPEJ sekretaryasına iletmektedir. CEPEJ'in faaliyetleri yürütmesi adına kurulan çeşitli çalışma grupları da kurulmuştur[37]. Üye ülkelerin ulusal yargı sistemlerinde yaptıklarını ve güncel mali konuları ele alarak daha verimli, etkin ve kaliteli adalet hizmetinin verilmesi görevini üstlenen CEPEJ'in; adli sistemlerin işlevleriyle ilgili sorunları ele almak, istatistikî kıstasları ve değerlendirme araçlarını kullanarak farklı adlî sistemler tarafından ulaşılan sonuçları gözden geçirmek, üye ülkelerin adli sistemlerinin ölçümü ve işlevlerinin geliştirmek, üye ülkelerin Avrupa Konseyi standartlarına uygun olarak yardım sağlamak, gerektiğinde ve Avrupa Konseyi'nin yönetim kurulları tarafından ihtiyaç duyulduğunda Bakanlar Komitesi'ne sunulmak üzere, yeni uluslararası hukukî belgelerin oluşturmak ya da mevcut olanların değiştirilmesine yönelik taslak teklifleri hazırlamak görevleri arasında sayılmıştır (http://www.cepej.adalet.gov.tr/cepej-hakkinda.php, 17.07.2013).

Belirlenen amaçlar doğrultusunda üye devletlerin kullanımına uygun somut çözüm önerisi sunabilme yetkisiyle donatılan CEPEJ, yargı sistemlerinin etkililiğini değerlendirmek ve daha etkin bir hizmet sunmak için pratik araçlar ve tedbirler önermek üzere, Avrupa Konseyinin 47 üye devletinden gelen nitelikli uzmanları

[36] Avrupa konseyi üyelerinin listesine erişmek için : http://www.avrupakonseyi.org.tr/uyeulkeler.htm

[37] CEPEJ'de bulunan çalışma grupları:

1)Adlî Sistemlerin Değerlendirilmesi Çalışma Grubu (CEPEJ-GT-EVAL); üye ülkelerden gelen bilgilerle, iki yılda bir üye ülkelerin adalet sistemlerini karşılaştıran raporlar yayınlamaktadır.

2)Adaletin Niteliği Çalışma Grubu (CEPEJ-GT-QUAL); Üye ülkelerde adalet hizmetlerinin kalitesini ölçmeye ve artırmaya yönelik belli alanlara ayrılmış çalışmalar yapmaktadır.

3)Adlî Süreçte Zaman Yönetimi İçin SATURN Merkezi (Study and Analysis of Judicial Time Use Research Network); CEPEJ 2007 yılında uzun süren yargılamalara yönelik çalışmalar yapmak üzere SATURN Merkezi adı altında bir çalışmayı başlatmıştır. Bu çalışma ile adli zaman yönetimi araçlarının üye ülkelerde hayata geçirilmesi hedeflenmiştir.

4)İcra Çalışma Grubu (CEPEJ-GT-EXE); üye ülkelerde mahkeme kararlarının uygulanmasına ilişkin sistemler üzerinde çalışma yapmaktadır.

bünyesinde bulunduran ve tüm Avrupa devletlerine yönelik olarak faaliyet gösteren tek organdır (http://www.sgb.adalet.gov.tr/cepej, 16.07.2013).

CEPEJ'in temel aldığı oranların hesaplanmasında ise ülkemizde 2009'dan beri CEPEJ'le ilgili iş ve işlemleri yürüten Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nün ilan etmiş olduğu verilerden yararlanılacaktır. Hesaplamalar yapılırken yetkili mercilerden elde edilebilen veriler kullanılmıştır. Yıllar bazında farklılık oluşması, ilgili yargı organının sağlıklı verilerinin elde edilememesinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, Danıştay'ın etkinliğini incelerken son on yıl değerlendirilmiş, Danıştay 3.Dava dairesinin ise son birkaç yıllık değerlendirilmesi yapılmıştır.

4.1.1. Vergi Yargısının Etkinliğinin Hesaplanması

Vergi mahkemelerinin ve diğer vergi yargısı organlarının etkinlik değerlendirilmesinde CEPEJ'in temel olarak ele aldığı oranlardan yararlanılacaktır. Bu oranlar (http://www.cepej.adalet.gov.tr/, 15.07.2013) :

- Temizlenme oranı
- Dava devir oranı
- Dosya işleme süresi

Avrupa Yargı Sistemleri raporlarında yaygın olarak kullanılan oranlardan olan temizlenme oranı aşağıdaki formül aracılığıyla tespit edilmektedir. Temizleme oranı hesaplanırken, biten davaların yeni açılan davalar karşısındaki yüzdelik oranı hesaplanmaktadır:

Temizlenme Oranı (%) = biten davalar / yeni açılan davalar x 100

Temizleme oranının hesaplanması, açılan davaların mahkeme faaliyetleri üzerindeki etkisini tespit etmede önem taşımaktadır. Bu oranın %100'ü geçmesi, söz konusu mahkemenin görülmeyi bekleyen davalarla başa çıkabildiği, sistemin gelen davalardan daha fazlasına bakabildiğini ve muhtemel dava yığılmalarını azaltma yeteneğine sahip olduğu anlamı taşımaktadır. Bir diğer deyişle, Temizlenme oranının %100'e yakın olması, bir mahkemenin veya yargı sisteminin belirli bir zaman süresi

dâhilinde yeni açılan dava sayısına yakın sayıda davayı bitirme yeteneğini göstermektedir.

Temizleme oranının yanı sıra dava devir oranı ve dosya işleme süresi de yargı sisteminin davaların seyri ile baş edip edemediğini göstermektedir. Dava devir oranı ve dosya işleme süresi birbirleriyle alakalı iki göstergedir. Bu oranlar bir mahkemenin ya da yargı sisteminin yeni açılan bir davayı ne kadar sürede çözüme kavuşturduğunu göstermektedir. Dava devir oranı hesaplanması ise:

Dava devir oranı = biten dava sayısı / süre sonunda görülmeyi bekleyen davalar

Dava devir oranı verisine bağlı olarak elde edilen dosya işleme süresi de, mahkemede görülmeyi bekleyen davalar için gerekli güne ulaşmada kullanılmaktadır. Dosya işleme süresi 365 ‘in dava devir oranına bölünmesiyle bulunur:

Dosya İşleme süresi = 365 / dava devir oranı

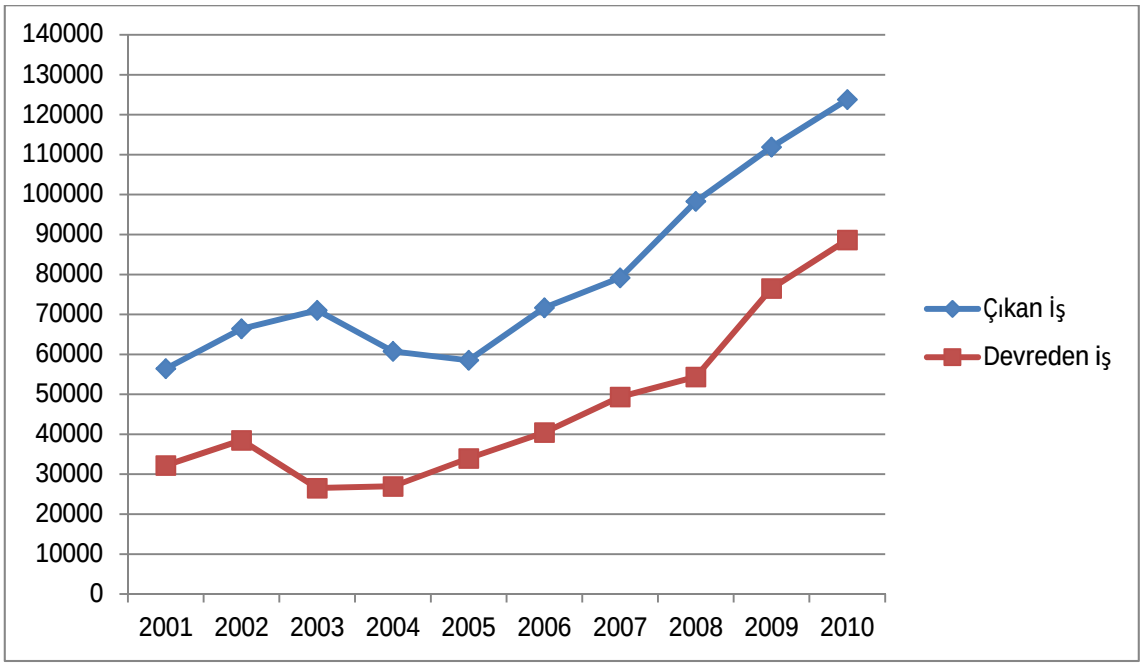
Bu oranın gün bazında elde edilmeye çalışılmasının temelinde, gün hesabının oran hesabından daha net anlaşılır bir ifade olmasıdır. Örneğin, dava devir oranının baz iki yılda 15 ve 20 olduğunu varsayılırsa, dosya işleme süreleri sırasıyla 24 gün ve 18 gün olacaktır. Dosya işleme süresinin 24 günden 18 güne indiğini anlamak, dava devir oranının 15’ten 24’e çıktığı anlamaktan daha kolay olacaktır (http://www.cepej.adalet.gov.tr/, 15.07.2013).

4.1.2. Vergi Mahkemeleri İş Yükü

Vergi mahkemelerinin 2001-2010 yılları bazında çıkan iş ve devreden iş verilerinin grafiği aşağıdaki tablo 3’de verilmiştir. Tablo 3’e bakıldığında İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin dava sayısındaki artış göze çarpmaktadır. 2005 yılından itibaren sürekli artış gösteren çözümlenmiş dava sayısının yanı sıra, ertesi yıla devreden işin de 2003 yılından itibaren sürekli artış göstermesi göze çarpmaktadır. Özellikle 2008 yılı ve sonrasında daha dik olan eğrilerin, bu süreçte çözüme kavuşturulan dava sayısında daha keskin artışları gösterdiği söylenebilir. Başka bir

deyişle, zaten artmakta olan dava sayıları 2008 yılı ve sonrasında daha sert bir artış göstermiştir.

Her ne kadar çıkan iş sayıları artsa da, devreden işin sürekli artışı ilk derece mahkemelerini olan vergi mahkemelerini nerdeyse tıkanma noktasına getirmiştir. Zira mahkemeler bir önceki yıllara oranla daha fazla davayı çözüme kavuştursalar dahi, mevcut davaların tümünün çözüme kavuşturulması sağlanamamış ve devreden dava sayısı artmıştır. Etkinlik açısından beklenen ise çıkan iş sayısının artmasının yanında devreden iş sayının azalma eğilimine gelip ve nihayet sıfırlanmasıdır. Devreden işin sıfırlanması temizlenme oranını %100 seviyesine getireceğinden, böyle bir durumda mahkemelerin etkinliği sağladığı söylenebilir. Vergi uyuşmazlıklarının seneler içerisinde artacağı varsayımı altında ise, temizlenme oranının %100'ün üstüne çıkması geçmiş yıldan kalan davaların da temizlendiğini gösterir.



Şekil 1: Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 yılları arasında iş yükü

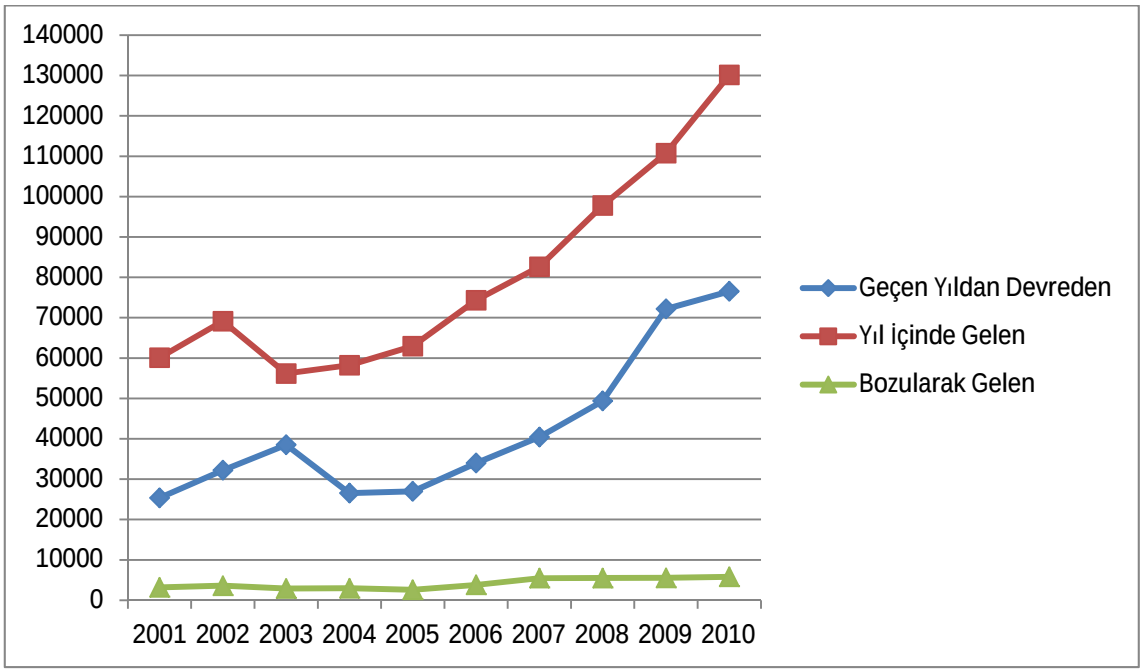
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Vergi yargısının etkinliğini azaltabilecek diğer bir unsur bozularak gelen dava sayısıdır. Bozularak gelen davaların eğrisine bakıldığında, 2001-2010 yılları arasında ciddi bir artış göstermediği söylenebilir. Yine de 2011 yılında 3174 olan bozularak gelen dava sayısının 2006'da 3803,2007'de 5477,2008'de 5500,2009'da 5528 ve nihayet 2010'da 5795'i bulması olumsuz bir durum olarak nitelendirilebilir. Bir üst mahkeme tarafından bozularak vergi mahkemelerine yollanan bu davaların artışı

etkinlikle alakalı olduğu gibi kararların niteliğiyle de alakalıdır. Buna ek olarak, geçen yıldan devreden ve yıl içinde gelen dava sayısının yanında oldukça az görülse de vergi yargısına artı bir yük getireceği de açıktır.

Yıl içerisinde gelen dava sayısına baktığımızda, 2005 yılı sonrasında önemli artışların olduğu söylenebilir. Etkin olmayan bir vergi yargısı sisteminde geçen yıldan devreden ve bozularak gelen davalarında yıl içinde gelen davalara ekleneceğini de düşünülürse, yıl içinde gelen davaların artışı vergi yargısı sistemini işlemez hale getirebilecektir. 2001 yılında 60097 adet yıl içinde gelen dava varken bu sayı 2008'de 97802,2009'da 110773 ve 2010'da 130134 sayısına ulaşarak 2001 yılına nazaran iki kattan fazla artmıştır.

Yıl içerisinde gelen davaların çözüme kavuşturulmaması ayrı bir sorun iken, bu davaların ertesi yıla aktarılması ayrı bir sorun doğuracaktır. Bu durum, geçen yıldan devreden dava sayısında artışa sebep olacak ve vergi mahkemelerini etkinlikten uzaklaştıracaktır. Tablo 4'e bakıldığında geçen yıldan devreden dava sayısının 2004 sonrası sürekli artış halinde olduğu görülebilir. Geçen yıldan devreden dava sayısının 2001 yılında 25369,2004 yılında 26527,2008 yılında 49360,2009 yılında 72177 ve nihayet 2010 yılında 76533'e ulaşması vergi mahkemelerinin etkinlikten uzak bir durumda olduğunu gösterir. Aksi halde vergi mahkemeleri içinde bulundukları yıl gelen davalara bakabilecek, ertesi yıla dava dosyası aktarmayacaktır. Ertesi yıla aktarılan davaların mevcut olması bir yana dava sayısının 2001'den 2010'a kadar ki süreçte üç katına çıkması da etkinlikten uzaklık olarak yorumlanabilir.



Şekil 2: Vergi Mahkemeleri gelen iş yükü verileri
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.2.1. Vergi Mahkemeleri Etkinlik Oranları

Vergi mahkemelerinin etkinliği hakkında bilgi veren oranlardan temizlenme oranına baktığımızda, bazı yıllarda bu oranın aşırı arttığı görülmektedir. Örneğin, temizlenme oranının 2002-2003 yılları arasında %96 dan % 126 ya, 2007-2009 yılları arasında ise %95'den %105'e kadar arttığı görülmektedir. Bu ani artışların, vergi mahkemelerinin etkinliği anlamında olumlu bir tablo yarattığı düşünülebilir. Fakat 2003 yılında %126 olan temizlenme oranının hemen ertesi yıl %104'e, 2005 e baktığımızda ise %92'ye düşmesi etkinlik durumunun yapısal olmadığının göstergesidir diyebiliriz. 2007-2009 yılları arasındaki sıçrama sonrası, 2010 yılının temizlenme oranının %95'e düşmesi de etkinliğin kalıcı, yapısal bir nitelikte olmadığının göstergesi olarak düşünülebilir.

Temizlenme oranındaki bu artışlar, etkinliği arttırmada ilk akla gelebilecek adımlardan biri olan personel ve hâkim sayısının arttırılması gibi etkinlik arttırıcı bir yolla sağlanmamıştır diyebiliriz. Aksi halde, 2002-2003 yıllarının hemen ardından yıl içinde gelen ve yıl içinde karara bağlanan dava sayılarında ciddi bir artış olmamasına rağmen, temizlenme oranının düşüş eğilimi sergilemesi beklenmemelidir. Oysa

tablodan anlaşılacağı üzere temizlenme oranında bu yılların ardından bir düşüş görülmektedir.

Genel olarak %92-100 bandında seyreden oranlar, gelen dava dosyalarının hepsinin çözüme kavuşturulamamasından dolayı etkinlik kaybına sebep olmaktadır. Etkinliğin artması yönünde gerekli adımlar atılmadığı sürece bu durumun bazı olumsuzluklara sebep olacağı açıktır. Örneğin, vergi mahkemelerindeki bu yığılma süreç içerisinde bir temizlik gereksinimi doğurabilir. Bunun sonucu olarak, hızlı karar alınması gibi bir yola başvurulduğunda dava sonuçlarının niteliği göz ardı edilecektir. Böylece hem suni bir etkinlik yaratılmış hem de dava sonuçların etraflıca ele alınmamasından dolayı aksaklıklar ortaya çıkarılmış olacaktır.

Tablo 3:
Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 Yılları Arasındaki Temizlenme Oranları

Yıllar	Yıl İçinde Gelen	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Temizlenme Oranı
2001	60097	56434	93
2002	69127	66416	96
2003	56171	71041	126
2004	58225	60749	104
2005	62941	58511	92
2006	74327	71674	96
2007	82623	79174	95
2008	97802	98292	100.5
2009	110773	111904	101
2010	130134	123791	95

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

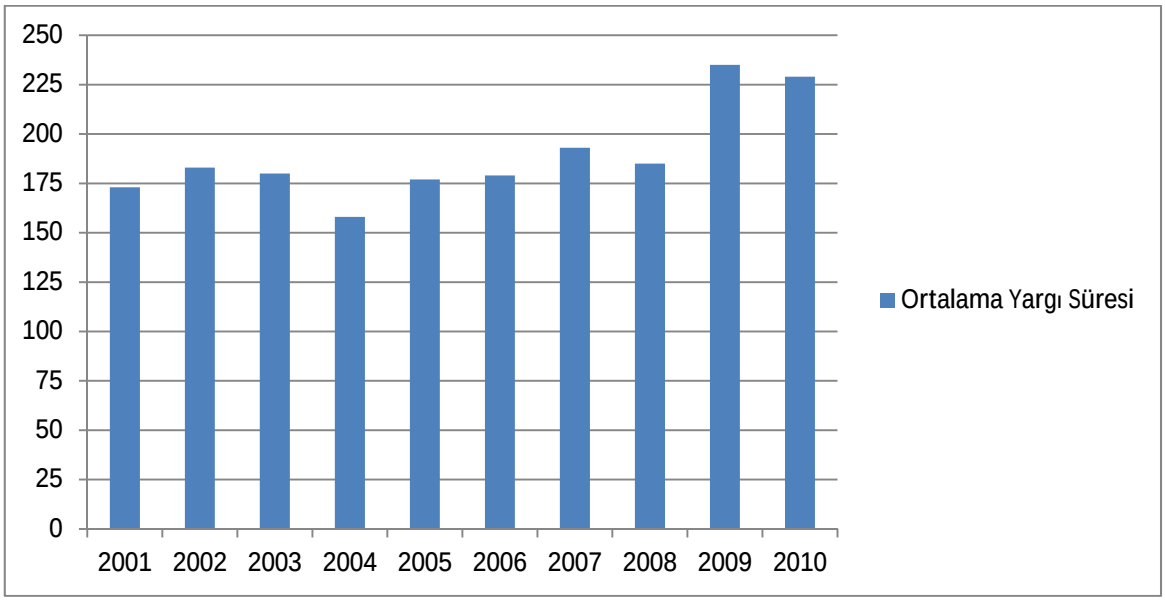
4.1.2.2.Vergi Mahkemeleri Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri

Vergi yargısının, yeni açılan dava dosyalarını çözümleyip çözümlemediğini gösteren dava devir oranı ve dosya işleme süreleri de mahkemelerin etkinliğini değerlendirme açısından temel verilerdir. Bu temel verilerin değerlendirilmesine geçmeden önce ortalama yargı süresini değerlendirmek yerinde olacaktır:

Ortalama yargı süresi, bir davanın ortalama kaç günde çözüme kavuşturulduğunu gösterdiğinden yargının işlerliği konusunda bilgi vermektedir.

Aşağıdaki tabloya bakıldığında 2011 yılında 173 olan ortalama yargı süresinin 2008'e kadar ufak değişimler hariç önemli bir değişim görülmemektedir. 2008 yılında 185 gün olan ortalama yargı süresi 2009'da 235 ve nihayet 2010'da 229 günü bulmuştur. Buradan yola çıkarak, 2001-2010 yılları arasında 185 günden 229 güne çıkan ortalama yargı süresinde önemli bir artış söz konusudur diyebiliriz.

Ortalama yargı süresinin artışı, vergi mahkemelerinin etkinliği hakkında bir öngörü vermektedir. Buna ek olarak, vergi mahkemelerinin işlerliğinin azaldığı söylenebilir. Yargı sürelerinin artışı, dava taraflarının yargıya olan güveninin zedelenmesine neden olabilmektedir. Örneğin, uzayan yargı süresi, davanın açıldığı zamanki durumun yok olması gibi bir sorun ortaya çıkarabilecektir. Ayrıca geç sonuçlanan dava, alınan kararın uygulanmasının imkânsızlığı gibi bir sonuç da doğurabilecektir.



***Şekil 3*:** Vergi Mahkemelerinin 2001-2010 yılları arasında ortalama yargı süreleri
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Ortalama yargı süresine kısaca değindikten sonra dava devir oranı ve dosya işleme süresine değinirsek, son on yıl içerisinde toplam gelen dosya sayısının önemli artışa sahip olduğu ilgili veriler sayesinde görülebilmektedir. Yıl içerisinde karara bağlanan dosya sayısı ise toplam gelen dosya sayısını karşılayabilecek oranda değildir.

Yıl içerisinde karara bağlanan dosya sayısının toplam gelen dosya sayısını karşılayamaması etkinlik kaybı olarak yorumlanabilir.

Etkinlik kaybı bir diğer veri olan görülmeyi bekleyen dava sayısınının artışından da görülebilmektedir. 2001 yılında 32206 dosya görülmeyi beklerken,2004 ve sonrası süreçte sürekli olarak artarak 2010 yılında 88671'e ulaşması vergi mahkemelerinin mevcut davalarla başa çıkamayıp sonraki yıllara dava aktardığının göstergesidir.

Yıl içerisinde karara bağlanan dava sayısındaki artış istenen bir durumdur. Yıl içerisinde karara bağlanan dava sayısı 2001 yılında 56434 iken sürekli artış göstermiş ve nihayet 2010 yılında 123791 sayısına ulaşabilmiştir.

Verilerin birbirleriyle ilişkisini açıklayabilmek adına oransal verilere bakıldığında, yukarıda anlattığımız tabloya benzer bir sonuç elde edilmektedir. Yıl içerisinde karara bağlanan dava sayısının görülmeyi bekleyen dava sayısına bölümünden elde edilen dava devir oranı, istikrarlı bir seyir izlememektedir. 2003-2004 senelerinde 2'yi aşan oranlar, dosya işleme süresini göreceli olarak kısaltmıştır. Dava devir oranında en düşük değerlere sahip olan 2009-2010 yıllarına baktığımızda, dosya işleme sürelerinin arttığını görmek mümkün. Tablo yorumlarımızdan da görüldüğü üzere, dava devir oranının düşmesi ve dolayısıyla dosya işleme süresini azaltarak etkin ve verimli bir yargının ortaya çıkması temel beklentidir.

Tablo 4:
Vergi Mahkemeleri 2001-2010 Yılları Arasındaki Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri

Yıllar	Toplam Gelen Dosya	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2001	88640	56434	32206	1,75	208
2002	104924	66416	38508	1,71	213
2003	97568	71041	26527	2,67	136
2004	87714	60749	26965	2,52	144
2005	92489	58511	33978	1,72	212
2006	112108	71674	40434	1,74	209
2007	128534	79174	49360	1,60	228
2008	152662	98292	54370	1,80	202
2009	188438	111904	76534	1,46	250
2010	212462	123791	88671	1,39	262

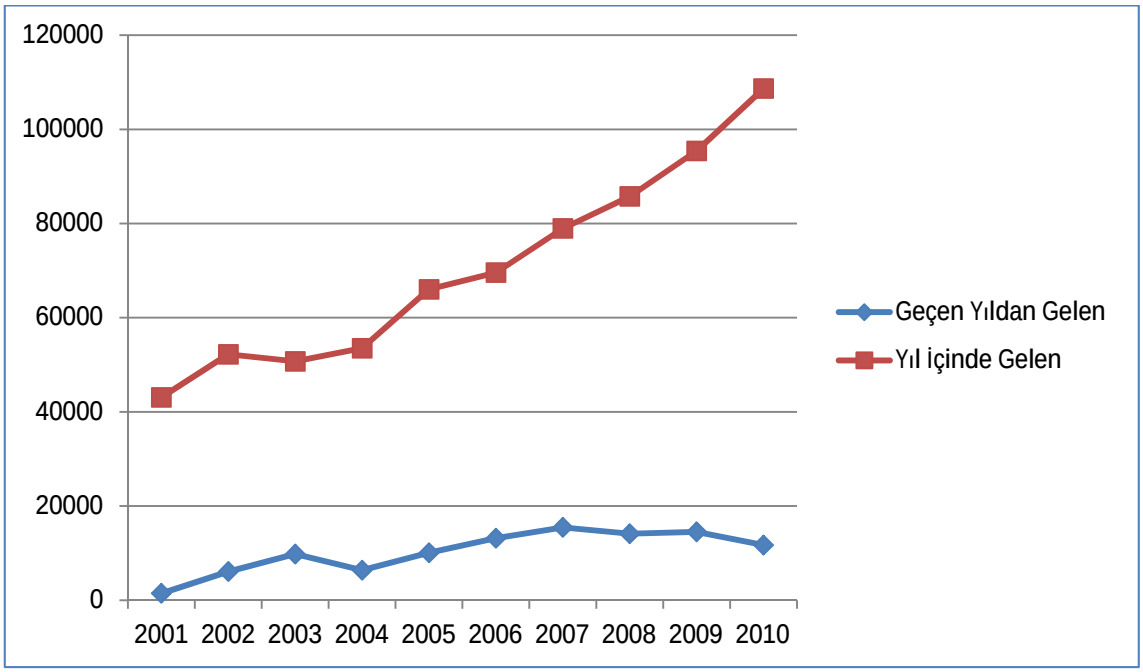
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.3. Bölge İdare Mahkemeleri İş Yükü

Bölge İdare mahkemelerine 2001-2010 yılları arasında gelen[38] davaları grafik dökümü tablo 8'de verilmiştir. Tabloya bakıldığında yıl içinde gelen dava sayısının sürekli artışı göze çarpmaktadır. Yıl içinde gelen davalar 2001 yılında 43073 iken sürekli artarak 2005 yılında 66027,2006 yılında 69578,2007 yılında 78960,2008 yılında 85745,2009 yılında 95423 ve nihayet 2010 yılında 108666 sayısına ulaşmıştır. Buradan yola çıkarak, gerek vergiyle ilgili gerekse diğer konularla ilgili bölge idare mahkemelerine gelen dosya sayılarının artışı bu mahkemelerin iş yükünü arttırmaktadır denilebilir.

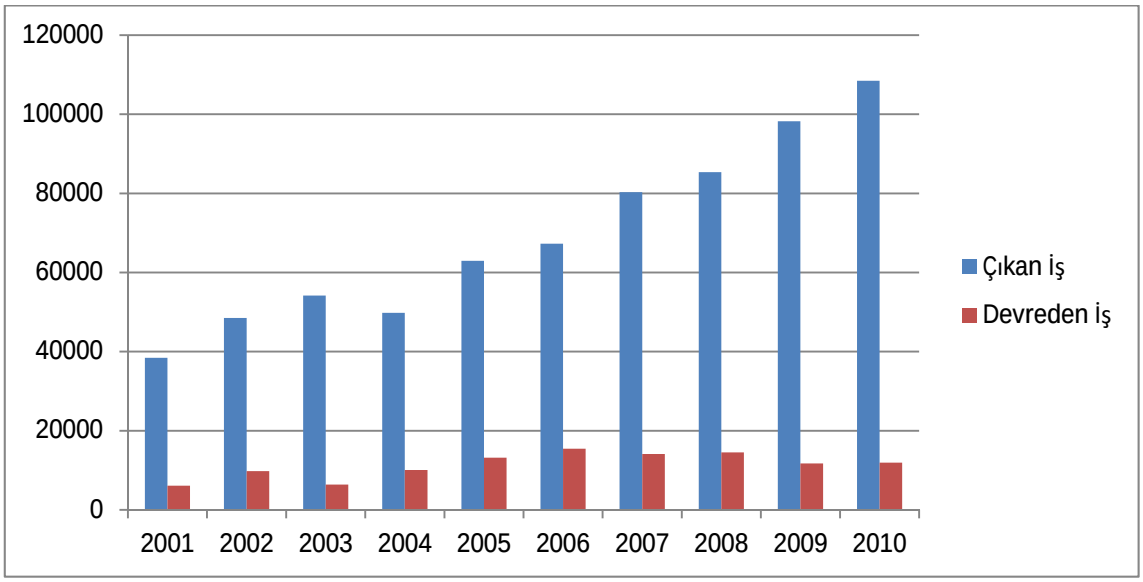
Mahkemelerin işlerliği hakkında önemli bir bilgi olan geçen yıldan devreden davaların sayısına bakıldığında yıl içinde gelen dava sayısının oldukça altında olduğu görülmektedir. Yine de 2001 yılında 1455 olan geçen yıldan devreden dava sayısının, 2002'de 6090'a ulaşması ve sonraki yıllarda da artışlar göstermesi etkinlik açısından olumsuz bir durum olarak değerlendirilebilir. 2005 yılında 10086, 2006 yılında 130180,2007 yılında ise 15464 davanın önceki yıldan devretmesi de bu süreçte Bölge İdare Mahkemeleri'nin gelen davalarla baş edemediğinin göstergesidir. 2007 yılından sonra ise geçen yıldan devreden dava sayıları 2008'de 14123'e, 2009'da 14516'ya ve nihayet 2010'da 11706'ya düşerek işlerlik açısından olumlu bir seyir izlemiştir.

[38] Buradaki veriler gelen toplam davaları göstermektedir. Vergi ile ilgili davalar daha sonra ele alınacaktır.



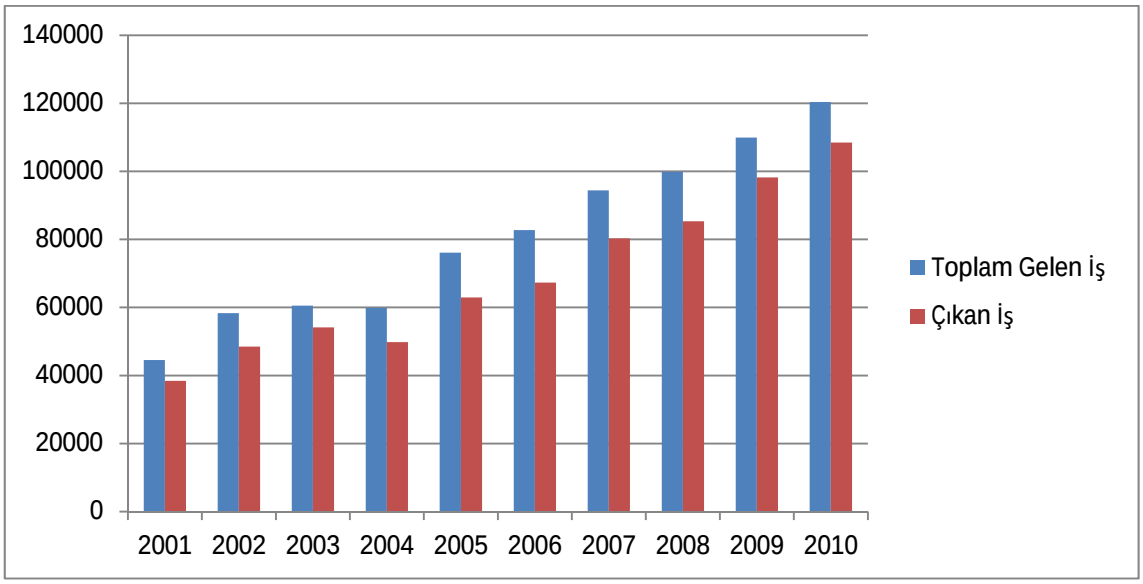
Şekil 4: Bölge İdare Mahkemeleri gelen dava verileri
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Bölge idare mahkemeleri'nin çıkan iş ve devreden iş grafiğine baktığımızda ise, her iki verinin de arttığını görmek mümkün. İlgili baz yıl içerisinde çözüme kavuşturulan dava sayısını gösteren çıkan iş sayısının artması, işlerlik açısından olumlu bir durum olarak görülebilir. Bu artışa rağmen devreden iş sayısının da artması ise o yıl gelen toplam dava sayılarıyla zaman içerisinde mahkemelerin tıkanma noktasına gelmesini sağlayacağından istenmeyen bir durumdur. Buna göre, 2001 yılında 6090 olan devreden iş sayısı 2006 yılında 15464'e ulaşarak olumsuz, 2006'dan sonra ise azalma eğilimiyle işlerlik açısından olumlu bir durum ortaya çıkarmıştır.



Şekil 5: Bölge İdare Mahkemeleri iş yükü
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Toplam gelen iş ile çıkan iş arasındaki bağı gösteren grafiğimize baktığımızda ise her iki verinin de artışının yanı sıra, toplam gelen işin sürekli olarak çıkan işten fazla olması devreden işin artmasına sebep olduğu gibi yargılamanın etkinliğini de olumsuz açıdan etkilemektedir. Ayrıca, toplam gelen işin sürekli olarak artışının yanı sıra çıkan işin de bu artışa paralellik gösterebilmesi de olumsuz bir durum olarak sayılabilir.



Şekil 6: Bölge İdare Mahkemeleri toplam gelen iş ve çıkan iş verileri
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.3.1. Bölge İdare Mahkemeleri Vergi ile İlgili İş Yükü ve Etkinlik Oranları

Mahkemelerin ya da yargı sisteminin verilen davalara bakabilme yeteneğini gösteren temizlenme oranı, Bölge İdare Mahkemelerine sadece vergi ile ilgili gelen dosya sayısı dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Diğer dava mercilerinden farklı olarak, Bölge İdare Mahkemelerinde temizlenme oranının 2009-2011 sürecinde %100'e ulaşabildiğini görebiliyoruz. Daha önce de bahsedildiği üzere temizlenme oranının %100'ü bulması, içinde bulunulan yılda gelen tüm davaların çözüme kavuşturulduğunu ifade etmektedir.

2009-2010 yıllarında oran 1'in (%100'ün) üzerine çıkarak, önceki yıllardan kalan dava dosyalarına da bakılması imkânını yaratmıştır. 2011 yılında ise düşüş yaşanarak %91 olarak gerçekleşmiştir. 2011 yılında temizlenme oranının %100'ün altında kalması, gelecek yıllara dava devrine sebep olmuştur.2011'deki etkinlik kaybına rağmen, Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi ile ilgili davalar konusunda, özellikle 2009-2010 yılları için etkin çalıştığı söylenebilir.

Bölge İdare Mahkemeleri'nin vergi ile bağlantılı davalarının dikkate alındığı bu tabloda değinilmesi gereken önemli nokta ise; vergi ile ilgili dosyaların bir kısmının bağlantılı davalar olduğu, bu davaların ise kanuna istinaden öncelik ve ivedilikle bakılacak olmasıdır (İYUK m.40/1). Böyle bir kanunun varlığının, temizlenme oranlarının düşmesinde az da olsa etkisi olacaktır.

Tablo 5:
Bölge İdare Mahkemeleri Temizlenme Oranları

Yıllar	Yıl İçinde Gelen*	Yıl İçinde Karara Bağlanan*	Temizlenme Oranı
2009	49971	51806	103
2010	61041	61324	100.4
2011	55739	50895	91

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

*Yürütmenin durdurulmasına itiraz ve Esas dosyası toplamı
*Yürütmenin durdurulmasına itiraz ve Esas dosyası çıkan iş toplamı

Tablo 6 ‘ya baktığımızda dava devir oranlarının 200-2011 sürecinde sürekli artışı, etkinlik açısından istenilen bir durumdur. Gerçekten de dava devir oranının yükselmesi, dosya işleme süresiyle ters orantılı olduğundan bu oranının yükselmesi dosya işleme süresini azaltacaktır.

Dosya işleme süresinin sürekli olarak düştüğü tablo 12 verilene baktığımızda, düşüşün yanı sıra dosya işleme sürelerinin düşmese dahi kısa olduğunu görebiliyoruz.

Tablo 6:
Bölge İdare Mahkemeleri Dava Devir Oranları ve Dosya İşleme Süreleri

Yıllar	Yıl İçinde Gelen	Geçen Yıldan Devreden	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2009	49973	11233	61206	51806	9400	5,5	66
2010	61041	9400	70441	61324	9117	6,7	54
2011	46643	9116	55759	50895	4864	10,4	36

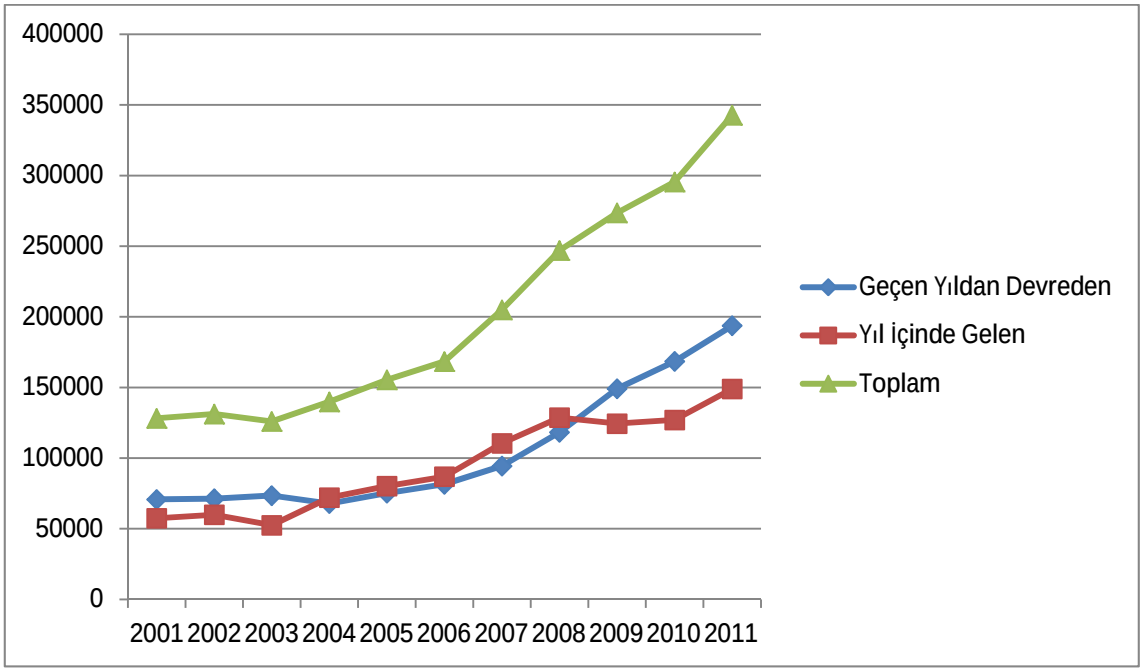
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.4. Danıştay İş Yükü

Yüksek mahkeme konumunda olan Danıştay’ın 2001-2011 iş yükü grafiğine baktığımızda toplam iş yükünün özellikle son yıllarda ciddi bir artış gösterdiği söylenebilir. 2003 yılında toplam 125960 dosyayla başlayan artış eğilimi 2011’de 342746 dosyayla yaklaşık 2.72 kat artmıştır. Bunun yanında, 2006 yılına kadar ciddi bir artış seyri göstermeyen geçen yıldan devreden dosya sayısı 2006 yılında 81534 iken, 2011 yılında 193749 dosyaya ulaşarak 2.37 kat artmıştır. 2004-2008 yılları arasında geçen yıldan devreden ve yıl içinde gelen dosya sayılarının neredeyse aynı düzeyde olması, Danıştay’ın iş yükünün ne boyutta olduğunu göstermektedir.

Geçen yıldan devreden dava sayısı grafiğinden de yola çıkarak anlaşılacağı üzere,önceki yılın biriken dosyalarını sonuca ulaştırmak bir yana yıl içerisinde gelen dosyaların da sürekli artış göstermesi Danıştay’ın iş yükünü daha da arttırmaktadır. Bu noktada mahkeme deyimi yerindeyse tıkanmış ve işlerliğini kaybetmiştir. Toplam gelen dava sayısının 2004 yılından itibaren daha dik bir eğriye sahip olması, 2004 yılından

itibaren dava sayılarının artışının daha keskin olduğunun göstergesidir. Gerçekten de 2001 yılında gelen toplam dava sayısı 128200 iken 2004 yılında 139873, 2007 yılında 204989, 2008 yılında 2469620, 2009 yılında 273608, 2010 yılında 295502 ve nihayet 2011 yılında 342746 dosyaya ulaşmıştır. Bu artış 2001 yılındaki dava sayısının yaklaşık 2,6 katına denk gelmektedir.



Şekil 7: Danıştay iş yükü verileri
Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.5. Danıştay Temizlenme Oranları

Danıştay'ın vergi ile ilgili dairelerinin değerlendirmesini yapmadan önce genel bir değerlendirmesini yapmak yerinde olacaktır. Tablo 14'e baktığımızda, 2003 yılı hariç diğer tüm yılların yıl içinde karara bağlanan dava sayısı yıl içinde gelen davaları dahi karşılayamamaktadır. Başka bir deyişle, Danıştay sürekli olarak sonraki yıla dava devretmektedir. 2008 yılında 128676 dosyanın 97818'inin çözüme kavuşturulması sonucu temizlenme oranı %76 ya kadar düşmüştür. Bununla birlikte 2007 yılında %78 olan temizlenme oranı da 2008 yılındaki değerle beraber 2001-2011 yılları arasındaki en düşük değerleri taşımaktadır.

2003 yılında %110 değerine ulaşan temizlenme oranı olması mevcut davaların hepsinin çözümlenmesinin yanı sıra, bekleyen dosyaların da bır kısmının temizlendiğini

ifade etmektedir. Buna rağmen, temizlenme oranı hem 2004'te hızlı bir düşüş yaşayarak %81'e gerilemiş hem de 2005-2009 yılları arasında bu düşüş derinleşmiştir.

2003 yılı harici %100 değerine ulaşamayan temizlenme oranı, Danıştay'ın etkinlikten uzak olduğunun göstergesidir.

Tablo 7:
Danıştay Temizlenme Oranları

Yıllar	Yıl İçinde Gelen	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Temizlenme Oranı
2001	57434	54390	94
2002	59952	57785	96
2003	52512	58118	110
2004	72031	58512	81
2005	80194	67940	84
2006	86878	71786	82
2007	110535	86703	78
2008	128676	97818	76
2009	124464	105146	84
2010	127040	101753	80
2011	148997	135751	91

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Danıştay'ın verilerine bakıldığında yıl içinde gelen dava sayısıyla beraber karara bağlanan dava sayısının artmasına rağmen, bu artış devreden dosya sayısının artmasına engel olamamıştır. 2001 yılında 128200 olan dosya sayısı 2011 yılında 342746 dosyaya ulaşarak yaklaşık 2.67 kat artış göstermiştir. Güngeçtikçe artan dava sayıları dava devir oranlarının yüksek olmasının temel sebeplerindendir.

Dava devir oranlarında görüldüğü üzere, cari yılda bulunan dosyaların önemli bir kısmı çözüme kavuşturulamamakta, dava işleme süresinin yıllar içindeki artış eğilimi yargıyı tıkanma noktasına getirmektedir. Bu durumu, rakamsal olarak geçen yıldan devreden dava sayısına bakarak da tespit edebilmek mümkün. 2001 yılında

70766 dosya geçen yıldan devretmişken bu rakam 2011 yılında 193749 dosyaya ulaşmış bulunmakta.

Tablo 8:
Danıştay Dava Dosya Verileri, Dava Devir oranı ve Dosya İşleme Süresi

Yıllar	Yıl İçinde Gelen	Geçen Yıldan Devreden	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2001	57434	70766	128200	54390	73810	0,74	495
2002	59952	71218	131233	57785	73448	0,79	464
2003	52512	73448	125960	58118	67842	0,86	426
2004	72031	67842	139873	58512	81361	0,72	508
2005	80194	75231	155425	67940	87485	0,78	470
2006	86878	81534	168412	71786	96626	0,74	491
2007	110535	94454	204989	86703	118286	0,73	498
2008	128676	118286	246962	97818	149144	0,66	557
2009	124464	149144	273608	105146	168462	0,62	585
2010	127040	168462	295502	101753	193749	0,53	695
2011	148997	193749	342746	135751	206995	0,66	557

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.5.1. Danıştay Vergi Dava Dairelerinin İş Yükü

Danıştay'ın vergi ile ilgili dairelerinin 2009-2011 yılları verilerine baktığımızda ise 2010 yılında yıl içinde gelen dosya sayısında nisbi bir artış görülmektedir. Artan iş yükünün yanında, dönemsel dosya artışlarının karşılanması için temizlenme oranı büyük önem arz etmektedir. Özellikle 2011 yılında çıkan iş sayısının önemli oranda artması ise, dava dairesi artmaksızın gerçekleştiğinden verilen kararların nitelikleri konusunda soru işareti bırakmaktadır. Söz konusu artış, ilgili dairelerin hepsinde gözlemlenmekte ve temizlenme oranlarına yansımaktadır.

Tablo 9:
Danıştay Vergi Dava Daireleri ve Vergi Dava D. Gen. K. Verileri

	3.Daire		4.Daire		7.Daire		9.Daire		Vergi Dava D.	
Yıllar	**Yıl İçinde Gelen**	**Yıl İçinde Çıkan**	**Yıl İçinde Gelen**	**Yıl İçinde Çıkan**	**Yıl İçinde Gelen**	**Yıl İçinde Çıkan**	**Yıl İçinde Gelen**	**Yıl İçinde Çıkan**	**Yıl İçinde Gelen**	**Yıl İçinde Çıkan**
2009	6272	4555	9500	7259	9539	5845	10005	5424	731	813
2010	7491	4561	9986	6628	11035	6080	11916	7114	827	701
2011	5256	7872	9954	11140	9428	9840	9527	9122	643	786

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4.1.5.2. Danıştay Vergi Dava Dairelerinin Temizlenme Oranları

Dairelerin temizlenme oranlarına baktığımızda, 2009-2010 yıllarında vergi dava dairelerinin temizlenme oranları %100'ün oldukça altında kalmaktadır. 2010-2011 yıllarındaki verilere bakıldığında, temizlenme oranlarında hemen ertesi yıl olmasına rağmen önemli artışlar görülmektedir. 2011 yılında 9.daire hariç tüm dairelerin temizlenme oranları %100'ü aşarak ilgili yılda gelen dava dosyalarının yanında önceki yıllarda biriken dosyalara bakılabilme imkânı tanımıştır. Bu sonuç beraberinde ortalama yargılama süresinin kısalmasını da getirecektir.

Daha önce de değinildiği gibi temel hedef, alınan kararların nitelikli ve öznel durumlara göre gerekçeli olmasıdır. Temizlenme oranı herhangi bir hâkim, dava dairesi v.b. artışı olmaksızın artması istenmeyen durum olarak yorumlanabilir.

Tablo 10:
Danıştay Vergi Daireleri ve Vergi Dava D. Gen. K. Temizlenme Oranları

Yıllar	3.Daire	4.Daire	7.Daire	9.Daire	Vergi Dava D.
2009	72	76	61	54	111
2010	60	66	55	59	84
2011	149	111	104	95	122

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Danıştay'ın genel yükünün yanı sıra, vergi yargısı açısından değerlendirmek üzere vergi ile ilgili dairelerinin verilerine bakmak gerekir. Danıştay'ın 3. Dairesinin dava devir oranı ve dosya işleme süresi verilerine bakıldığında belirli bir istikrar görülmemekle beraber; dava devir oranlarının 2009 yılında 0,63, 2010 yılında 0,45, 2011 yılında ise 1,05 olduğu görülmektedir. Etkinlik açısından değerlendirilecek olursak, 2011 yılı dava devir oranının 1'in üstünde olması etkin kabul edilen rakama ulaşıldığını göstermektedir. Dosya işleme süresinde de bir istikrar gözlemlenmemekle, dava devir oranının 1'in üstüne çıktığı 2011 senesi dosya işleme süresi bir yılın altına düşerek 347 gün olmuştur. 2009,2010 yıllarında geçen yıldan devreden dava sayılarının 2011 yılında görülen veriden daha düşük olmasına karşın, yıl içinde gelen dosyalardaki azalışında olumlu tabloda etkisini göstermektedir. Diğer yandan yıl içinde karara bağlanan dosya sayısı 2011 yılında diğer yıllara nazaran artarak 7872 dosyayı bulmuştur.

Tablo 11:
Danıştay 3. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2009	5459	6272	11731	4555	7176	0,63	579
2010	7176	7491	14667	4561	10106	0,45	811
2011	10106	5256	15362	7872	7490	1,05	347

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

4. Daire'nin verilerine baktığımızda, geçen yıldan devreden dosya sayısının sürekli artışının yanı sıra yıl içinde gelen dosya sayısında göreceli bir istikrar mevcuttur. Bununla beraber yıl içinde karar bağlanan dava dosyası 2011 yılında 11140' a ulaşmıştır.Tabloya baktığımızda 2011 yılında yıl içinde gelen dosya sayısı ise 9954 olduğundan, bir önceki yıldan görülmeyi bekleyen dava sayısının kısmen azalmasını sağlamıştır. Bu durum dava devir oranına da yansıyarak 2010 yılında 0,47 olan dava devir oranının 2011 yılında 0,86 olması sonucunu doğurmuştur. Daha basit bir anlatımla, dava devir oranının yükselmesi, dosya işleme süresini 776 günden 424 güne düşmüştür.

Tablo 12:
Danıştay 4. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2009	8488	9500	17988	7259	10729	0,67	544
2010	10729	9986	20715	6628	14087	0,47	776
2011	14087	9954	24041	11140	12901	0,86	424

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

7.Daire'nin verilerine baktığımızda toplam gelen dava sayısında yıllar içinde bir artışla beraber yıl içinde karara bağlanan dava sayısında da belirli bir artış görülmektedir. Buna rağmen yıl içinde karara bağlanan davalar yeterli olmamış, görülmeyi bekleyen dava sayısında önemli artışlar meydana gelerek dava devir oranının yıllar bazında düşmesine sebep olmuş ve nihayet 2011 yılında dava devir oranı 0,36 olmuştur. Dosya işleme süresi de bu verilen paralelinde 2009 yılına nazaran artış göstermiştir.

Tablo 13:
Danıştay 7. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2009	8953	9539	18492	5845	12647	0,46	793
2010	12647	11035	23682	6051	17602	0,34	1073
2011	17602	9428	27030	9840	27030	0,36	1013

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

9.Daire'de ise geçen yıldan devreden dava dosyalarının son 3 yılda hızlı bir artış sergilediğini görülmektedir. Bununla beraber yıl içinde gelen dava dosyalarının sayısında ise küçük değişimler görülmektedir. Toplam dosya sayısı artarken, yıl içerisinde karara bağlanan ve görülmeyi bekleyen dosyalarınında artması etkinlik rakamlarını olumsuz etkileyen bir durumu doğurmaktadır.

Bu verilerden yola çıkarak elde edilen dava devir oranı 2011 yılında 0,51 ‘i bulmuş ve dosya işleme süresini önemli ölçüde azaltmıştır. Son 3 yıla baktığımız da ise dava devir oranının artış göstermiş olması dosya işleme sürelerini azaltarak olumlu bir sonuç doğurmuştur.

Tablo 14:
Danıştay 9. Daire Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2009	8012	10005	18017	5424	12593	0,43	848
2010	12593	11916	24509	7114	17395	0,40	912
2011	17395	9527	26922	9122	17800	0,51	715

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu verilerine bakıldığında, dosya sayılarının oldukça az olduğu görülmektedir. Toplam gelen dosya sayıları, yıl içinde karara bağlanan dava sayısı ve görülmeyi bekleyen dava sayılarında ciddi değişimler yoktur. Buna rağmen, 2010 yılında yıl içinde karara bağlanan dosya sayısının ve görülmeyi bekleyen dava sayısının artması dava devir oranını düşürerek dosya işleme süresini 285 güne çıkarmıştır. 2009 ve 2011 yıllarında ise hemen hemen tüm veriler birbirine yakınlık göstermektedir. Sonuç olarak, Danıştay’ın diğer vergi dava dairelerinden daha etkin bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Tablo 15:
Danıştay Vergi D.D.G.K. Dosya Sayıları, Dava Devir Oranı ve Dosya İşleme Süresi

Yıllar	Geçen Yıldan Devreden	Yıl İçinde Gelen	Toplam	Yıl İçinde Karara Bağlanan	Görülmeyi Bekleyen	Dava Devir Oranı	Dosya İşleme Süresi
2009	503	731	1234	813	421	1,93	189
2010	421	827	1248	701	547	1,28	285
2011	547	643	1190	786	404	1,94	188

Kaynak: www.adlisicil.adalet.gov.tr adresinden alınan verilerle tarafımızca hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 03.04.2013).

BÖLÜM V

SONUÇ

5.1. Sonuç

Vergi yargısı, vergi dairesi ve mükellef arasında çıkan uyuşmazlıkların görüleceği yer olmanın yanı sıra, şüphesiz ki gerek idari yargının gerekse yargı sisteminin bir parçası. Vergi yargısının işleyebilmesi, günü koşullarına cevap verebilmesi ve hatta tarafların adalete olan inançlarının zedelenmemesi adına etkin bir şekilde işlemesi gerektiği açıktır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasında başta barışçıl aşama olan uzlaşma müessesinin geliştirilmesi gerekliliği bir yana vergi yargısına ulaşan uyuşmazlıkların gün geçtikçe vergi yargısını tıkanma noktasına getirirken bazı düzenlemelerin gerekliliği çalışmamızda ortaya çıkmıştır.

Vergi yargısının etkin bir şekilde çalışması adına ilk aşamada akla gelen hâkim sayısının artırımının yanı sıra uyuşmazlığa konu olan olayın hâkimin önüne gelmeden çözüme kavuşturulması da bir diğer temel çözüm yolu olarak sayılabilir. Bununla birlikte uygulamacı durumunda olan idare ve idare elemanlarının yapılan işlemlerde hukukun üstünlüğü ve önceliği gereğini gözeterek karar alabilmesi için hukuk bilgilerinin arttırılması, hem uyuşmazlık sayılarını azaltabileceği gibi hem de idareyi maddi bir külfetten kurtarabilecektir. Bu durumun üçüncü boyutu ise vergi uyuşmazlıklarının azalarak yargıya intikal eden dosya sayısında azalmalar meydana gelebilecektir.

Danıştay'ın etkinliği konusunda atılacak adım ise, davanın tarafları olan vergi daireleri ve mükellefler haklılıklarına inanmasalar dahi dava yoluna gidebilmektedirler. Bu da Danıştay'ın etkinliğini azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Dava taraflarının sadece haklılıklarına emin oldukları noktalarda Danıştay'a başvurmalarını sağlayacak düzenleme ve önlemler alınmalıdır. Danıştay daireleri, bilhassa yoğun olan dairelerin, görev konuları azaltacak şekilde arttırılmalıdır. İçtihadın birleştirilmesine sık sık gidilmemesi vergi dava daireleri arasında uyumsuzluk çıkartmakta ve Danıştay'ın yükünü arttırmaktadır. Bir diğer yandan, vergi kanunlarının durağan yapıda olması vergi yargısının güne ayak uydurmasını zorlaştırarak uyuşmazlıkların artmasını sağlamaktadır. Genel ve soyut düzenlemeler yerine, özel ve somut düzenlemelere

gidilerek vergi kanunlarının somut olaylara uygulanabilirliği arttırılmalıdır (Saygılıoğlu, 2012).

Vergi yargısının, yürütme tarafından istenmeyen sonuçlar alması durumunda değiştirilerek verginin yasallığı ilkesinin ihlalinin engellenmesi adına Anayasal güvence altına alınması da alınabilecek önlemler arasında olabilir.

Diğer yandan, sürekli yapılan vergi reformları başta mükellef olmak üzere uyuşmazlıkla ilgili tüm tarafların zaten karmaşık olan vergi mevzuatına hâkimiyetini azaltmaktadır. Bu durumun giderilmesi adına reformların azaltılması ve mevzuatın anlaşılır bir hale getirilmesi gerekmektedir.

Maliye bakanlığının ve teşkilatının hukuk birikiminin arttırılması, hukuk yetersizliği olan birimlerin uyuşmazlığa sebep olması uyuşmazlıkların sayısını azaltacaktır. Başta iyi yetiştirilmemiş müfettişler olmak üzere, birimlerin sayısındaki ani artışlar, nitelik kaybına neden olmaktadır. Bu durumda yapılması gerekilen özellikle hukuki başlıklarda iç eğitimlerin artışının yanı sıra sürekliliği gerekmektedir.

Barışçıl çözüm yolu olan uzlaşmanın daha geniş kapsamlı ve nitelikli hale getirilmesi uzlaşma müessesesinin yargı öncesi bir filtre görevi görmesinin sağlanması anlamını taşımaktadır. Vergi ziyaı cezasının, gecikme faizi ve süresinde ödenmeyen bu ziyaı cezalarının gecikme zammının uzlaşma kapsamına alınması bu alanda yapılabilecek çalışmalardır.

Taşra teşkilatları birimlerinin olayların içerik ve özelliğine göre karar almamasının önüne geçilmelidir. Bu anlamda birimlerin teftiş ve inceleme kaygısının, hukukun üstünlüğü ve hukuki değerlendirmenin önüne geçmesinin önlenmesi de alınabilecek başka bir önlem olarak sayılabilir.

Diğer yandan, kurum hukuk birimleri yerine bağımsız hukuk birimlerinden yararlanılarak, kurum hukuk birimlerinin sonuç değil de işlem odaklı çalışmasının olumsuzluklarının önüne geçilmesi de önem arz etmektedir.

Yapmış olduğumuz çalışma vergi yargısı etkinliğinin mevcut verilerle analizine imkân sağlamaktadır. Genel anlamda etkinlik ölçütü olan verilere baktığımızda da vergi yargısının etkinliğinin istenilen noktadan uzak olduğu anlaşılmaktadır. Tüm süreç ve tarafların uyuşmazlıkların bir parçası olduğu gerçeğiyle birlikte, etkin vergi yargısının oluşturulmasında bu tarafların hepsine dair düzenlemeler gerektiği açıktır.

KAYNAKÇA

Akıntürk, T. (2005*). Medeni Hukuk*. İstanbul, Beta Yayınları.

Akkaya, M. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 185-208.

Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara, Turhan Kitabevi.

Aksoy, Ş. (1982). *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, GÜR-AY Matbaası,59-73.

Aksoy, Ş. (1990). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Alan, N. (1999). İdari Yargının Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Danıştay Dergisi*, Ankara, 1999, Sayı: 97, 3-27.

Aliefendioğlu, Y. (1973). İngiliz Vergi Sistemine Genel Bakış, *Danıştay Dergisi*, Ankara,1972, Sayı:6-7, 30-47.

Arslan, M. (2004). Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:53, Nisan-Haziran, 99-114.

Aslan, M. (2011). İdari Yargıda Usul Ekonomisi, Bağlantı, Doğal Hakim Çekişmesi, *Vergi Dünyası*, Sayı: 362, Ekim 2011,116-127.

Baykara, B. (2008). Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli Mi? *Vergi Dünyası*, Sayı:325, Eylül 2008, 10-14.

Bayraklı, H. H. (1998). *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları

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

Bilgiç, R. (2010, Mart). *Demokratik Hukuk Devletinde Dördüncü Boyut ya da Vergi Yargısında Düzenleyici İşlemlere Karşı Verilen Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Sonuçları*, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2757, Erişim: 25.04. 2013

Bilici, N. (2009). *Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Biyan, Ö. (2012). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat : "Eleştiriler ve Öneriler". *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 12, 27-55.

Biyan, Ö. (2012). *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*, Ankara, Adalet Yayınevi.

Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları

Candan, T. (2011). *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara, Adalet Yayınevi.

Council of Europe. Council of Europe: http://www.coe.int/t/dghl/cooperation/cepej/profiles/default_en.asp, Erişim: 17.08.2013.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı: 1, 129-152.

Çağlayan, R.(2004) *İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı*, http://www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm , Erişim: 12.03.2013

Çırakman, E. (1976*). İdari Davalarda Süre. İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I*, Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları,190-218

Demirkol, S. (2012). İdari Yargılama Usulünde Ehliyet Olgusu, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt: 15, Sayı:1, 11-32.

Dolun, G. (1966). Mali Kaza, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, İstanbul, Sermet Matbaası, 117-128

Dönmez, R. (1987). Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Haziran, Cilt: V,Sayı:1, 317-349.

Duran, L. (1988, Mart). İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II. *Amme İdaresi Dergisi*, Mart, Cilt: 21, Sayı: 1, 63-77.

Edis, S. (1993). *Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri*, Ankara, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Edizdoğan, N. , Taş , M. ve Çetinkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Basım Yayın.

Erginay, A. (1959). Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti, İ. Ü. Fakültesi, *Maliye Enstitüsü Konferansları içinde*, İstanbul, Sermet Matbaası, 123-131

Erginay, A. (1982). *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitapevi.

Erginay, A. (1995). *Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Savaş Yayınları.

Ergün, Ç. E. (2006). Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:55, Sayı:2, 65-89.

Erkut, C. (1985). İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 51, Sayı:1-4, 221-235.

Erkut, C. (1987). İYUK Çerçevesinde İdari Dava Türleri. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: LII, Sayı: 1-4, 221-235.

Eroğlu, H. (1985). *İdare Hukuku*, Ankara, Işın Yayıncılık.

Gerçek, A. (2002). Yürütmenin Durdurulması Müessesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları,117-138

Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku*, Cilt I, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Gözübüyük, Ş. (2005). *Yönetsel Yargı*, Ankara, Turhan Kitapevi.

Gültekin,M.(1982).*Vergi Sorunları Dergisi*, Vergi Yargısı, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4400, Erişim: 15.05.2013

Günday, M. (2004). *İdare Hukuku*, Ankara, İmaj Yayınları.

Işıklar, C. (2012). İdari Yargıda Derdestlik, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVI, Sayı: 1, 63-106.

Kaneti, S. (1986). *Vergi Hukuku*, İstanbul, Özdem Kardeşler Matbaası.

Kaplan, G.(2001). *Danıştay Kararları ile İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet*, http://www.idare.gen.tr/kaplan-ehliyet.htm, Erişim:12.08.2013

Kaplan, R. (2012). Vergi Davalarında Hakimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları. *Vergi Dünyası*, Sayı: 375,Kasım, 91-104.

Kara, S. (2012). İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi ve İdari Yargı Kararlarının. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt:15, Sayı:1, 211-231.

Karakoç, Y. (1995). *Vergi Yargılaması Hukuku*, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Karakoç, Y. (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku.* Ankara, Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2013). *Vergi anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Ankara, Yetkin Basımevi.

Karavelioğlu, C. & Karavelioğlu, E. C. (2009). *Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara, Karavelioğlu Hukuk Yayınları.

Kırbaş, S. (1996). *Vergi Yargısında Kanıtlama, Selim Kaneti'ye Armağan*, İstanbul, Aybay Yayınları,195-198

Kırbaş, S. (2000). *Vergi Hukuku*, Ankara, Siyasal Kitapevi.

Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar,İlkeler ve Kurumlar*, Ankara, Siyasal Kitabevi.

Kızılot, Ş., & Zuhal Kızılot. (2012). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Kumrulu, A. (1981). Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Prof.Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, *Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları*, 647-668

Kumrulu, A. (1988). *Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*, http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1988-40-01-04/AUHF-1988-40-01-04-Kumrulu2.pdf , Erişim: 15.05.2013

Kumrulu, A. (1989). *Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri*, Ankara.

Kunter, N., & Yenisey, F. (2000). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları.

Kurt, S. (2004). Britanya İdari Yargı Yerleri (Tribunal Sistem) ve Yargısal Denetim. *Danıştay Dergisi*, Sayı:107, 73-126.

Kuru, B., Arslan, R., & Yılmaz, E. (2008). *Medeni Usul Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayıncılık.

Külahlı, Ö. (2010). *Vergi Yargılaması Usul ve İlkeleri, Vergi Davasının Hukuki Niteliği-I*. Yaklaşım, Temmuz, Sayı:211.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2011). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul: Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş.

Mutluer, K. (1975). Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*.

Mutluer, K. (2006). *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nalcıoğlu, O., & Sevimli, K. (1996), İngiliz İdare Hukuku ve Ultra Vites Doktrini, *Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi*, 25-34.

Nazalı, E. (2007). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlenmesinin Geçirdiği Aşamalar, *Vergi Dünyası*, Eylül, Sayı:313.

Nazalı, E. (2008). Vergi Davasının Niteliği ve Yansımaları. *Vergi Dünyası*, Kasım, Sayı: 327.

Odyakmaz, Z. (1993). *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*. İstanbul, Alfa Yayınları.

Oğurlu, Y. (2000). İngiliz ve Türk İdare Hukuklarında İdari Faaliyetin Denetlenmesinde Ölçülülük İlkesinin Rolü Hakkında Bir Değerlendirme. *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt IV, 147-180.

Oktar, S. (2010). *Vergi Hukuku*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi.

Özbalcı, Y. (2004). *Vergi Davaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık.

Özdemir, S. (2012). Vergi Davalarında Tebligat ve Cevap Verme, Davanın Görülmesi, Duruşma Dosyalarının İncelenmesi ve Karar, *Vergi Sorunları*, Ocak, 109-119.

Özgezen, V. D. (1968). Türk Mali Yargı Sistemi, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 267-293

Pehlivan, O. (2005). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon, Derya Kitabevi.

Saban, N. (2000). *Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*, İstanbul, TESEV YAYINLARI.

Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Basım .

Sakal, M., & Alpaslan, M. (2008). Vergi Hukukunda Tahakkuk Fişi Dava Konusu Yapılabilir ve Mükellefe Tebliğ Edilebilir, *Vergi Dünyası*, Mayıs, Sayı:321, 122-125.

Sancaktar, O. (2007). İdari Yargıda Tek Dilekçe ile Dava Açma (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: 9, 223-269.

Sarı, H. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi, *Vergi Dünyası*, Haziran, Sayı:370, 89-100.

Sarılı, M. A. (2011, Ekim). Türk Vergi Hukukun'da Yorum, *Vergi Dünyası*, Ekim, Sayı:362, 78-85.

Saygılıoğlu, N. (1987). *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı .

Seviğ, V. (1991). Vergi Yargısında Tanıklık İfadesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 5.

Sezginer, M. (2011). İdari İşlem, İcrailik, Ayrılabilir İşlem, Yargısal Denetim. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 69, Sayı:1-2, 241-250.

Sönmez, E., & Ayaz, G. (1998). Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi, *Vergi Dünyası*, Şubat, Sayı:198, 55-61.

Şenyüz, D. (1997). *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Bursa, Yaklaşım Yayınları.

Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Bursa, Ekin Basın Yayın.

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku*, Bursa, Ekin.

Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı*, Bursa, Ekin Kitabevi.

Tokat, Y. (2012). Vergilendirmeyi Etkileyen İdari İşlem ve Tebligat Hataları. *Yaklaşım*, Nisan, Sayı: 232.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir, Neşe Ofset.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2012). *Vergi Usul Hukuku*, İzmir, Kanyılmaz Matbaacılık.

Tuncer, S. (1999). Vergi Hukukunda Kıyas, *Yaklaşım*, Ocak, Sayı: 73, 17-22.

Turmangil,C.(1987).*Vergi Davasının Hukuki Niteliği*, http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1982-1987-39-01-04/AUHF-1982-1987 39-01-04-Turmangil.pdf ,Erişim Tarihi: 15.02.2013

Uğurlu, Y. (1998). *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, http://hukuk.erzincan.edu.tr/dergi/makale/1998_6.pdf , Erişim: 05.03.2013

Uluatam, Ö., & Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*, Ankara, İmaj Yayıncılık.

Ulusoy, A. (2009). İdari Yargıda Bağlantılı Davalar. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Cilt:15,Sayı:1, 185-195.

Yakar,S. (2012). Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma, *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, Ocak-Haziran,448-466

Yenice, K., & Esin, Y. (1983). *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Ankara.

Yıldırım, T. (2008). *İdari Yargı*. İstanbul, Beta Yayıncılık.

Yıldırım, T.(2004), *Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu*, http://www.j-humansciences.com/ojs/index.php/IJHS/article/view/57/55, Erişim 15 Şubat 2013.

Yüce, M. (2010). *Türk Vergi Yargısı*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

http://www.gib.gov.tr/ , Erişim Tarihi: 02.03.2013

http://www.justice.gov.uk/tribunals/tax. , Erişim Tarihi: 15.02.2013

http://www.idare.gen.tr/ , Erişim Tarihi: 12.03.2013

www.danistay.gov.tr. , Erişim Tarihi: 05.05.2013

http://www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.07.2013

http://www.sozluk.adalet.gov.tr, Erişim Tarihi: 23.07.2013

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Cevdet YILMAZ
Doğum Yeri ve Tarihi : Mersin, 24.05.1986
E-mail : ylmzcvdt@gmail.com

EĞİTİM DURUMU

2010-2013 : Yüksek Lisans, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Adana
2004-2009: Lisans, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye

İŞ DENEYİMİ

2012- … : Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Araştırma Görevlisi, Adana
2011-2012 : Stajyer Mali Müşavir, Mersin

YABANCI DİL : İngilizce