

# VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA AVUKATIN ROLÜ

Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ\*

*Hukukçunun değeri, bilgi derecesi ile değil,  
bilgisini uygulama yeteneğiyle ölçülür.  
Prof. Dr. Ernst E. HIRSCH*

## GİRİŞ

İnsanlar toplum halinde yaşamakta; kişiler arasında çeşitli nitelikte hukuki ilişkiler kurulmakta ya da oluşmaktadır. Bu ilişkilerin kurulması ya da oluşması ve uygulanması sürecinde birtakım anlaşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu anlaşmazlıkların taraflarca hemen giderilememesi halinde “sorunlar” oluşmaktadır. Sorun, hukuki ilişki içinde olan taraflar arasında yorum ve/veya amaç farklılığından kaynaklanan anlaşmazlıktır. Sorun, tarafların anlaşması/uzlaşması sonucu çözülebilir/aşılabilir, sona erdirilebilir. Sorunların çözümü, tarafların müzakere etmesini, anlaşmasını/uzlaşmasını gerekli kılmaktadır. İşte, taraflar arasında ortaya çıkan sorunların yine taraflarca çözümlenmesine barışçıl çözüm yolları denilmektedir.

Hukuki ilişkinin tarafları arasında ortaya çıkan sorunların her zaman taraflarca çözümlenebilmesi mümkün değildir. Hukuki sorunların taraflar arasında çözümlenememesi halinde uyuşmazlık haline dönüşmesi kaçınılmaz hale gelmektedir. Başka bir deyişle, anlaşmazlıklar sorun; sorunlar ise, “uyuşmazlık” haline dönüşebilmektedir. Hukuki ilişkilerden kaynaklanan ve taraflarca çözüme kavuşturulamadığı için taraflar dışındaki hakem ve/veya hakim önüne taşınan anlaşmazlıklara hukuki uyuşmazlık denilmektedir. Başka bir deyişle uyuşmazlık, taraflar arasında çözümlenemeyen sorunların hakem ve/veya hakim önüne götürülmesi; hakem ve/veya mahkemeye taşınması halidir.

Hukuki uyuşmazlıkların, uyuşmazlığın tarafları dışında üçüncü kişiler tarafından çözümlenmesi gereği yargılama hukukunun oluşmasını sağlamıştır. Günümüzde, taraflar arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıkların

\* DEÜ Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Ana Bilim Dalı Başkanı.

tarafarca giderilememesi halinde oluşan uyuşmazlıklar, tarafların dışında ya hakem ve/veya hakim önüne götürülmektedir. Başka bir deyişle, aralarındaki sorunları karşılıklı anlaşma/uzlaşma çerçevesinde çözüme kavuşturamazlarsa, taraflar, bunu bir uyuşmazlık haline getirip, bunun kendileri dışında bir kişi ve/veya merci tarafından çözümlenmesini talep edebilmektedir. Çünkü, sorunların ve/veya uyuşmazlıkların uzun süre ve/veya sonsuza dek çözümsüz kalması düşünülemez.

Bu çalışmada, hukukçunun ve özellikle avukatın yargılama hukukundaki konumu, vergi yargılaması hukukunda avukatın rolü ve vekalet konuları ele alınmaktadır.

## I. HUKUKÇUNUN YARGILAMA HUKUKUNDAKİ KONUMU

Hukuki sorunların ve/veya hukuki uyuşmazlıkların çözümü, hukukçuların yardımını gerekli kılmakta ve değişik sıfatlarla görev yapmasını gerektirmektedir. Nitekim hukukçular, yargılama sürecinde ya hakim, savcı, avukat, bilirkişi, hakem ya da hukuki mütalaa veren kişi olarak yer almakta ve sorunların ve/veya uyuşmazlıkların çözümüne katkıda bulunmaktadır. Her bir konumun kendine özgü görev ve sorumlulukları vardır.

Hakim, davada objektif hukukun somut olaya uygulanması sonucu ortaya çıkan adaleti tespit ve teslim etmekle görevlidir. Bu görevin yerine getirilmesinde tarafsız davranması, yani taraflardan birini diğerine tercih etmemesi gerekir. Hakim, her iki tarafın lehine ve/veya aleyhine olan bütün hüküm, karar ve delilleri değerlendirmek ve bunlardan bir sonuç çıkarmak durumundadır.<sup>1</sup> Ayrıca, hakim yaptığı yargılamanın niteliğine göre, mahkemeye sunulması gereken hüküm, karar ve delilleri taraflardan isteyebilmekte ve/veya re'sen kendisi toplayabilmektedir.

Savcı, kamu adına dava açma yetkisine sahiptir; davada davacı tarafını temsil etmektedir. Ancak, savcının gerçek anlamda bir taraf, yani hasım olması söz konusu değildir. Bunun bir sonucu olarak, savcının mahkûmiyet

<sup>1</sup> "Hakimlik faaliyeti, kanuna ve hukuka dayanan hüküm veya emir vermekten ibaretti. Hüküm verirken, en iyi bildiğiniz şekilde ve vicdanınızın emri doğrultusunda, söz konusu kişinin durumuna bakmaksızın, yani, bir insan için mümkün olabildiğince tarafsız ve 'objektif' olduğunuzu sandığınız biçimde davranırdınız. Haktan yana olanla olmayan arasında, haktan yana olanı 'kararlaştırırdınız'. Bu kararı beğenmeyene hukuk yolları açtı. Kararınıza itiraz, bir üst mahkeme tarafından reddedilirse, içiniz huzur ve hoşnutlukla dolardı; ama itiraz haklı bulunup sizin verdiğiniz karar bozulursa, belki azıcık canınız sıkılırdı, ama, doğrudan doğruya size dokunan bir mesele olmadığı için, üstünde uzun boylu durmazdınız. Doğrudan doğruya işin içinde olanlar açısından doğacak sonuçlar aklınıza bile gelmezdi." (Hirsch, s. 148).

talebiyle açtığı davanın ilerleyen aşamalarında, beraat talebinde bulunması mümkün ve muhtemeldir. Savcı da objektif hukukun somut olay ve sanık hakkında uygulanması sonucunda adaletin tecellisine tarafsız olarak katkıda bulunmak durumundadır.

Avukat, hukuki ilişkilerin düzenlenmesinde, hukuki sorun ve/veya uyuşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesinde, hukuk kurallarının tam ve doğru olarak uygulanmasında yargının kurucu üyesi, bağımsız savunma adına görev yapan kişidir.<sup>2</sup> Avukat, taraf

<sup>2</sup> “Avukat yanında staj yaparken, işte, meseleyi tam da bu açıdan görmek zorunda kalmıştım. Çünkü, bir avukat için müvekkilin çıkarları ön planda gelmekteydi; avukatın görevi, bu çıkarları korumaktı. Yani, bir avukat, kendi verileri yararına olan her şeyi, tek yanlı ve ‘tarafgir’ bir biçimde yapmak ve müvekkilinin çıkarlarına zarar verme ihtimali olan her şeyden de kaçınmak zorundaydı. Avukat, somut durumu (Sachverhalt) ve bu durumun doğuracağı hukuki sonuçları, müvekkiline yarar sağlayacak biçimde sunmak, bunu yaparken de zayıf noktalara hiç değinmeden geçiştirmek ve hasım tarafın muhtemel saldırılarını da başarıyla savuşturmak mecburiyetindeydi...(davalara hakim ya da karşı tarafın avukatının gözüyle bakmak ve bunu yaparken de, bu kişilerin iyi bir hukukçu olduklarını varsaymak hatadır.) ...Bir insan davacı ya da davalı sıfatıyla avukata başvurduğunda, tarafların her birinin haklı olduğuna inandığı ve bunu iddia ettiği bir ihtilaf ilişkisi mevcut demektir.”/“Taraflar gerek somut durumu, gerekse hukuki durumu farklı farklı değerlendirirlerdi, çünkü bunları farklı değerlendirmek gerçekten mümkündü de. Avukata düşen görev, müvekkilinin bakış açısını temsil etmek ve savunmaktı. Bir avukat, müvekkilinin dikkatini muhtemel zayıf noktalar çekebilir ve bunların mevcut dava rizikosunu artırdığına işaret edebilirdi, üstelik bunu yapması da gerekirdi. Ancak mahkemeye karşı bu türden endişelerini hiçbir şekilde belli etmemesi lazımdı. Kendi davasını destekleyen her hukuki argümanı, çok dolaylı ve uzak gözüksün bile, kullanmak hem mümkün, hem de zorunluydu. Çünkü muhakeme usulü uyarınca, mahkeme, somut durumu ve ihtilaf konusunu, kendisine sunulan layihalar çerçevesinde hem muhteva hem de hukuk açısından enine boyuna incelemek ve karara bağlamakla yükümlüydü. ‘Bir avukat olarak, kendi tarafınızın zafer kazanması için çalışmak zorundasınız, objektif hukukun değil; objektif hukukun zafer kazanması için çalışmak, hakim işidir, hakim yalnızca kendi vicdanına karşı sorumludur, müvekkilinin çıkarlarından sorumlu değildir.’ Bu tür dersleri sık sık dinlerdim. Özellikle de, avukatla müvekkil arasındaki danışma sırasında, somut durumun müvekkilin üzerinde durmamış olduğu ayrıntıları konusunda müvekkile sorular yönelttiğimde ya da hakim olan görüşün, müvekkilin görüşüne zıt yönde olduğunu belirttiğimde, böyle bir ders dinlerdim.”/“Ne var ki, avukatlık mesleğinin çıkarları ve meslek ahlakı açısından doğru ve anlaşılır nitelikteki bu tür ‘aydınlatma’ derslerine rağmen, ben, her zaman için ‘audiatur et altera pars’ ilkesini benimsedim; yani, bir hukuk sorununun, hasım tarafın açısından da incelemeyi doğal saydım, ancak (savunulan) tarafın çıkarlarını temsil etmem gerektiğinden, hazırladığım layihalarda, karşı tarafın ileri sürebileceği ama sürmemiş olduğu sorunların hiçbirine değinmezdim. ‘Tavşanları ürkütme’ kaçınırdım, ama karşı tarafın avukatını da gafil avlayarak faka bastırmazdım. Uzun sözün kısası; bir davayı bütün vasıtalara başvurarak savunan ve bundan dolayı da vicdanı rahatsız olmayan savaşçının tek yanlı tutumu - ki, bu tutum bir avukatın mesleğini uygulayabilmesi için zorunludur- bana göre değildi. Müvekkilimin haklılığına kani olduğum zamanlarda, canımı dişime takarak savunuyordum onu.” (Hirsch, s. 148-149).

temsilcisidir. Şüphesiz, adaletin tecelli etmesinde hakime yardımcı olmak durumundadır. Ancak, avukatın asıl görevi temsil ettiği tarafın hakkını korumaktır. Bu bağlamda, müvekkili lehine olan her şeyi söylemesi/ileri sürmesi; aleyhine olanı ise, dile getirmemesi gerekir. Müvekkilin lehine olan hüküm, karar ve delillerin mahkemeye sunulması avukatın; aleyhine olan hüküm, karar ve delillerin mahkemeye sunulması karşı tarafın ve/veya avukatının görevidir. Avukatın buradaki işlevi, haksızı haklı çıkarmak değil, haklının hakkını savunmaktır. Unutulmamalıdır ki, her uyuşmazlıkta taraflardan biri mutlak haklı, diğeri mutlak haksız değildir.

Çözümü özel ve/veya teknik bir bilgiyi gerektiren konularda bilirkişiye başvurulması gerekir. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişiye başvurulamaz (HUMK m. 275; CMUK m. 66). Bu itibarla, hukuki konularda kural olarak bilirkişiye başvurulması mümkün değildir. Ancak, gelişen ve değişen hukuki olayların değerlendirilmesi bazen hakimin hukuk bilgisini aşabilmekte; mahkemeler hukukçulardan bilirkişilik yapmasını isteyebilmektedir.<sup>3</sup> Bu çerçevede, hukukçu, bilirkişi olarak da yargılama sürecine dahil olabilmektedir. Bilirkişi, özel ve/veya teknik bir konuda görüşü ile hakime yardımcı olan bir kişidir. Bilirkişinin görevi hakimlik görevine benzemektedir ve bilirkişinin tarafsız olması gerekmektedir. Bilirkişi, uyuşmazlık konusu olay hakkındaki görüşünü belirtirken bir tarafı diğerine tercih etmemek zorundadır.<sup>4</sup> Aksi halde, verilen rapor/açıklanan görüş bilirkişi raporu/görüşü olmaktan çıkar, taraf görüşü/raporu/iddiası haline dönüşür. Bu itibarla, bilirkişinin adaletin tecellisine tarafsız bir şekilde katkıda bulunması beklenmektedir.

Hukukçu, uyuşmazlıkların çözümünde hakem olarak da görev yapabilmektedir. Burada hukukçunun görevi, uyuşmazlığı bir mahkeme hasasiyeti ile hukuka, adalete, vicdani kanaate ve hakkaniyete uygun olarak çözmektir. Bu yola daha çok formel yargılama sürecinin uzun sürmesi, dava yoluna gidilmesinin taraflar arasındaki ilişkiyi olumsuz yönde etkilemesi gibi gerekçelerle ve uzlaşma sağlanabileceği umuduyla gidilmektedir. Hakem, tarafsız ve objektif bir şekilde hukukun ne dediğini ortaya koymak ve adaletin tecellisine yardımcı olmak durumundadır.

<sup>3</sup> Bu konuda geniş bilgi için bkz., Deryal, s. 22 vd.

<sup>4</sup> "Bilirkişilik ise, hakime önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacıyla yönelik bir müessese olup, bilirkişinin hukuki tavsif yapma gibi bir görevi, bilirkişi raporunun da, davayı sona erdirici bir karar niteliği bulunmamaktadır..." Dş. 7. D. 24.10.1991 gün ve E. 1989/3900, K. 1991/2675, (Dş. Der., S. 84-85, s. 472-476).

Hukukçu, yargılama sürecine hukuki mütalaa veren kişi olarak da katılabilmektedir. Hukuki mütalaa veren kişi, hakim değildir; uyuşmazlığı sona erdirmeye görevi ve yetkisi yoktur. Savcı değildir; kamuyu temsil ve/veya kamu adına dava açma görev ve yetkisi bulunmamaktadır. Avukat değildir; davada herhangi bir tarafı temsil etmemektedir. Bilirkişi değildir; mahkeme kendisinin özel ve/veya teknik bir konuda görüşünü talep etmemektedir. Hukuki mütalaa veren kişi, var olan bütün hukuki imkanları, hüküm, karar ve delilleri ortaya koymak ve bunların hukuki bir değerlendirmesini yapıp mütalaa verdiği taraf lehine birtakım sonuçlar çıkarmak durumundadır. Bu mütalaalar, mahkemeye sunulmakta, dava dosyasına konulmaktadır. Bu yolla, mahkemenin uyuşmazlık konusu olay hakkında daha ayrıntılı bilgi edinmesi; uzman bir hukukçunun olayı değerlendirmesinden, yani doktrinden yararlanması sağlanmaktadır. Hukuki mütalaa veren kişi, bir yönüyle avukata benzemektedir. Çünkü, mütalaa verdiği tarafın hakkını savunmak; hukukun o tarafın lehine ne dediğini ortaya koymak durumundadır. Hukuki mütalaa veren kişi, tarafla ilgisi yönünden avukata; uzmanlığı yönünden bilirkişiye benzemektedir. Nitekim, bunlara “*taraf bilirkişisi*” de denilmektedir.<sup>5</sup>

## II. VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA AVUKATIN ROLÜ

### A. Genel Açıklama

Vergi (hukuku) alanı, hem devlet hem de kişiler yönünden hassas, özellikli bir alandır. Devlet, üstlendiği kamu hizmetlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirebilmek için yeterli vergi/kamu gelirin ihtiyacı duymakta; bunu sağlayabilmek için kişilerin kasasına/kesesine el uzatmaktadır. Kişiler de, yürürlükte bulunan mali kanunlar çerçevesinde adlarına tahakkuk etmesi gereken vergileri ya hiç ödememek ve/veya olabildiğince az ödemek gayreti içine girmektedir. Ortaya çıkan çıkarlar çatışmasını hukuka uygun bir çıkarlar dengesine dönüştürmek ve bu dengeyi devam ettirmek (vergi) hukukun(un) görevi olmaktadır. Çünkü, vergi hukuku, bir bütün olarak devlet ile kişiler arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya ve korumaya çalışmaktadır.<sup>6</sup>

Vergi hukuku, hukukçunun pek müdahil ol(a)madığı bir (hukuk) alanıdır. Vergi kanunu taslaklarının hazırlanması ve bunların tasarı haline dönüştürülmesi maliye bürokrasisi tarafından yapılmaktadır. Oysa, maliye bürokrasisinde, hazine avukatları dışında hemen hiç hukukçu bulunma-

<sup>5</sup> Karakoç, *Bilirkişilik Kurumu*, s. 144.

<sup>6</sup> Geniş bilgi için bkz., Kumru, *Gecikme Faizi*, s. 243-245. Ayrıca bkz., Kaneti, s. 11.

maktadır. Hukukçu milletvekillerinin, vergi hukukunu bilmedikleri ve sahiplenmediklerinden, vergi kanunu tasarılarının Bütçe-Plan Komisyonu'nda görüşülmesi sırasında kayda değer bir etkileri ol(a)mamaktadır. Kaldı ki, vergi kanunları tasarı şeklinde komisyon gündemine alındığından, üzerinde tartışmaya pek fırsat da verilmemektedir. Hukukçu milletvekilleri, vergi hukukunu kendilerine uzak bir alan olarak gördükleri için, Genel Kurul'da, tasarının görüşülmesi sırasında da, tasarı metnini etkileme gayreti içine gir(e)memektedir. Bu şekilde kabul edilen kanunların uygulamasını vergi idaresi yapmaktadır. Vergi idaresinde, memur ve denetim elemanı olarak görev yapan hukukçuya pek rastlanmamaktadır. Hukukçular tarafından hazırlanmayan, meclis komisyon ve genel kurulunda görüşülmesi esnasında hukukçunun müdahale etmediği/edemediği kanunların, hukukçu olmayanlarca yapılan uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde görevli vergi yargısı organlarında da hukukçular azınlıkta kalmaktadır. Hiçbir aşamasında hukukçunun etkin bir rol üstlenmediği bir (hukuk) alanın(in) ne derecede hukuk olduğu da tartışmalı hale gelmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, en kötü düzenlenmiş kanunlar, vergi kanunlarıdır; en çok uyuşmazlık yaratan işlemler, vergilendirme işlemleridir; en çok tartışmalı kararlar, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kararlardır denilebilir. El yordamı ile de olsa, düzgün yapılan düzenlemelerin, doğru yapılan uygulamaların, usulüne uygun yapılan yargılamaların ve isabetli verilen kararların varlığı henüz bu tespiti bertaraf edecek yoğunluğa ulaşabildiğini söylemek mümkün değildir.

Vergi kanunları, bir hukuk metni olmanın yanında, vergi muhasebesi ilkelerini göstermekte/içermektedir. Vergi muhasebesi ile vergi hukuku aynı şey değildir. Vergi muhasebesi, ödenecek verginin hesaplanmasını; vergi hukuku ise, hesaplanan verginin hukuka uygun olup olmadığını incelemektedir. Her iki alanın kendine özgü ilkeleri, kurumları vardır. Vergi hukukçusu olmak için, vergi muhasebesi bilgisine sahip olmak lazımdır, fakat elzem değildir. Başka bir deyişle, vergi muhasebesi bilgisine sahip olmayan bir hukukçunun vergi hukukçusu olması mümkündür; fakat hukuk fakültesi mezunu olmayan bir vergi muhasebecisinin vergi hukukçusu olması düşünülemez.

Vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarının çözümü görevini üç mercili ve iki dereceli bir yapı içinde yerine getirmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli merciler, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır. Vergi yargısında istinaf mahkemesi bulunmamaktadır. Vergi mahkemeleri, kural olarak, heyet halinde çalışmaktadır (BİMK<sup>7</sup> m.

<sup>7</sup> 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun.

6). Tek hakimin gördüğü davalara ilişkin kararlara karşı itiraz yoluna başvurulmaktadır (BİMK m. 8). İtiraz mercii, Bölge İdare Mahkemesidir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; bu kararlara karşı bir üst mercie başvurulmamaktadır (İYUK m. 45). Heyet halinde bakılan davalara ilişkin kararlara karşı temyiz yoluna başvurulmaktadır. Temyiz mercii, Danıştay'dır ve kararları kesindir (Dş. K. m. 23; İYUK m. 46 vd).

Vergi yargısının en önemli işlevi uyuşmazlıkları hukuka uygun olarak çözmektir.<sup>8</sup> Vergi yargısında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar, hiç şüphesiz, vergilendirme işlemlerinin hukuka aykırılığı iddiasından kaynaklanmaktadır. Uyuşmazlığın hukuk ve adalete uygun bir biçimde çözüme kavuşturulabilmesi, uyuşmazlık konusu olay ve olguların gereği gibi anlaşılmasına bağlıdır. Bunu sağlama ödevi, başta taraflar olmak üzere, yargılama hukuku sūjelerine aittir.

Hukuki sorunların ve/veya uyuşmazlıkların ortaya çıkması halinde, bu konularda yeterli bilgisi olmayan şahısların hukuki yardıma ihtiyaç duyması kaçınılmazdır. Bu yardımın başta avukatlar olmak üzere hukukçular tarafından yapılması gerekmektedir. Türk hukukunda davaların avukatla takip edilmesi mecburiyeti yoktur. Ancak, hukuki konularda hizmet sunma, yardımda bulunma konusunda avukatlar tekele sahiptir (Av. K. m. 35). Fakat, hukukçuların ve bu arada avukatların ilgisizliği ve bilgisizliği yüzünden, vergi yargılaması hukuku alanında bu tekel işlevsiz kalmakta, işlememektedir. Hukukçuların etkin bir biçimde katılmadığı ve ilgilenmediği bu (hukuk) alan(ı), hukukçu olmayan, fakat bu alanda faaliyet gösteren meslek mensuplarının<sup>9</sup> fiilen avukatlık yaptığı bir alan haline gelmektedir.

## B. Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatlık Hizmetinden Yararlanılmamasının Nedenleri

### 1. Genel Olarak

Avukatlık Kanunu'nun 2. maddesine göre avukatlık mesleğinin amacı, *"hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel*

<sup>8</sup> Vergi yargısının işlevleri hakkında geniş bilgi için bkz., Kumrulu, *Vergi Yargısının İşlevi*, s. 231-240; Karakoç, *İşlevler*, s. 84-96.

<sup>9</sup> Meslek mensubu deyimi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler için kullanılmaktadır.

*kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamaktır.*" Bu itibarla, vergi yargılaması hukuku alanında yerine getirilen avukatlık hizmetinin amacı, vergilendirme ile ilgili hukuki sorunlar ve vergi mahkemelerine intikal etmiş olan uyuşmazlıklar hakkında hukuk kurallarının tam ve doğru olarak uygulanmasına yardımcı olmaktır.

1982 sonrası, yeniden yapılandırılan vergi yargısında, hukukçuların aktif rol üstlenmesi gereklidir ve beklenilmedir. Ancak, aradan geçen 20 yılı aşkın süreye rağmen, bu alana hukukçuların yeterli ilgi gösterdiklerini ve buna bağlı olarak, bu alanla ilgili bilgi birikimine sahip ve/veya bunun gayreti içinde olduklarını söylemek mümkün değildir. Vergi davalarının açılması ve yürütülmesinde avukatlık hizmetinden ne ölçüde yararlandığı bunun en dikkat çekici göstergesidir. 2000 yılında yayınlanan bir çalışmada, şu ilginç bulgular bu çarpıcı gerçeği ortaya koymaktadır. İstanbul Vergi Mahkemelerinden 1991-1994 yılları arasında kesinleşmiş 896 dosya üzerinde yapılan araştırmaya göre; davaların 233'ü, (toplam dosyalarda %26 gibi bir oran) avukatlar tarafından açılmıştır. Bu sayı vergi mahkemelerinde hüküm aşamasında 137; Bölge İdare Mahkemesi'nde 3; Danıştay'da ise, 8'e düşmüştür. Bu sayıyla ilgili ilk tespit; *"bu alandaki avukatlık hizmetinin yaygın olmadığı"*, ikinci tespit ise, *"bu alandaki avukatlık hizmetinin yetersiz olduğu"* dur. *"Dosyaların okunması sırasında, avukatlar tarafından yazılan dava dilekçelerinin son derece yetersiz, örneğin tarhiyata karşı açılan davalarda dava dilekçelerinin büyük çoğunluğunda yürütmeyi durdurma talebinin yer aldığı veya davanın belli bir aşamasında avukatların davadan çekildiği ve özellikle Danıştay aşamasında bu alanda birkaç avukatın davaya girdiği veya bazı dosyalarda 3-4 avukat değişikliği olduğu görülmektedir"*.<sup>10</sup>

Kaldı ki, böyle bir araştırmaya konu olmasa da, Ankara, İzmir başta olmak üzere diğer illerde de durumun bundan pek farklı olmadığı bilinmektedir. Vergi sorunlarının/uyuşmazlıklarının çözümünde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler görev yapmaktadır. Vergi sorunlarının çözümünde vergi ödevlisini meslek mensupları temsil etmekte; taraflar arasında çözüme kavuşturulamayan sorunların yargı organları önüne taşınması görevini de yine meslek mensupları üstlenmektedir. Meslek mensupları, ya kendilerinin yazdıkları dilekçelerle vergi ödevlisinin bizzat; ya da yanlarında çalıştırdıkları ve sadece imzasını kullandıkları avukat için aldıkları vekaletle dayanarak avukat aracılığıyla yargı yoluna başvurulması sağlamaktadır.

Vergi (hukuku) alanında avukatlara tesadüfen/kendiliğinden iş gelmesine de pek rastlanılmamaktadır. Çünkü, vergi ödevlisi ile vergi idaresi

<sup>10</sup> Saban, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 105.

arasından çıkan sorunlar meslek mensuplarının yaptıkların bildirimlerinden, düzenledikleri belgeler ve/veya tuttıkları defterlerden, verdikleri beyannamelerden kaynaklanmaktadır. Bu aşamada, meslek mensupları bu sorunların çözümünde vergi ödevlisine yardımcı ve aracı olmaktadır. Taraflar arasında çözüme kavuşturulamamış olan sorunların dava konusu edilmesinde de yine meslek mensupları görev yapmaktadır. Ancak, yargı yoluna başvurulması sürecinde işin içinden çıkılamayacağını anlayan bazı meslek mensupları mecburen bir hukukçuya/avukata yönelmekte, yönlendirmektedir. Bu yönelme ve yönlendirme bile meslek mensupları tarafından yapılmaktadır.

Vergi yargılaması hukukunda avukatlık hizmetinden gereği gibi yararlanılamamasının dört ana sebebi olduğunu söylemek mümkündür. Bunlardan birincisi, vergi hukuku öğretimi; ikincisi, avukatlık stajı; üçüncüsü, meslek içi eğitim yokluğu/yetersizliği; dördüncüsü, vergi alanının hukuklaşmamasıdır.

## 2. Vergi Hukuku Öğretimi

Vergi yargılaması hukuku alanında avukatlık hizmetinden yararlanmanın çok yaygın olmadığı; ayrıca sunulan avukatlık hizmetinin yetersiz olduğu bilinmektedir.<sup>11</sup> Avukatlar ve avukatlık açısından olumsuz olan bu tablonun nedenlerinin belirlenmesinde yarar vardır. Bu nedenlerin başında, avukatlık mesleğine yönelik eğitim ve öğretimin ihtiyaca cevap vermekten uzak olması gelmektedir. Avukatlık yapabilmek için Avukatlık Kanunu'nun 3. maddesine göre, "*hukuk fakültesi*" mezunu olmak şarttır. Hukuk fakültesi mezunu olan avukatların vergi (hukuku) alanında sundukları hizmetin nitelik ve nicelik olarak yetersizliği, genel olarak hukuk fakültelerinde yapılan öğretimin ve buna bağlı olarak da özellikle "*vergi hukuku*" öğretiminin tartışma gündemine taşınmasını gerektirmektedir. Hukuk fakültelerinde sürdürülmekte olan öğretim yöntem ve kalıplarının niteliği ile ilgili tartışmalar sürmektedir.<sup>12</sup>

Hukuk öğretimi konusunda farklı bir yaklaşım benimseyen Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi "*aktif öğretim*" sistemini uygulamaktadır.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Bkz., Saban, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 105.

<sup>12</sup> Bu konudaki tartışmalara ilişkin tebliğler için bkz., Editör Adnan Güriz, *Hukuk Öğretimi Sempozyumu*, (AÜHF Yayınları No: 497), Ankara 1993; Türkiye Barolar Birliği, *Hukuk Öğretimi ve Hukukçunun Eğitimi*, (Uluslararası Toplantı Ankara 9,10,11 Ocak 2003), (Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 59), Ankara 2004. Ayrıca bkz., Karayalçın, s. 35 vd.; Çetintemel, s. 37 vd.; Uygun, s. 359 vd.

<sup>13</sup> Bu konuda geniş bilgi için bkz., Pekcanitez, s. 109 vd.

Bu sisteme göre, her bir sınıftaki teknik hukuk derslerine ilişkin konular/ sorunlar ortak bir senaryoda bir araya getirilmekte; senaryo bölümlere ayrılmakta; her bir senaryo parçası ayrı bir oturuma konu edilmekte; öğrenciler, 12-20 kişilik gruplar halinde eğitim yönlendiricisinin katılımı ve yönlendirmesi ile bu senaryo bölümüne ilişkin sorunları ve soruları kendileri ve birlikte bulmakta ve bir sonraki oturumda bu sorunların çözümü/ soruların cevabını tartışmaktadır. Üçüncü sınıfta okutulmakta olan vergi hukuku bu ortak senaryoya dahil olan derslerden biridir. 4-6 bölümden oluşan senaryolara ilişkin oturumların tamamlanmasının ardından ortak bir modül sınavı yapılmaktadır. Modül sınavları, öğrencilerin hazırlayacakları ödevler, dönem ara sınavı ve eğitim yönlendiricisinin öğrenci değerlendirme notları belli yüzdelerle başarı notunu oluşturmaktadır. Senaryolara ilişkin modül sınavları ve dönem ara sınavları ile yıl sonu ve bütünleme sınavları, senaryoya dahil derslerin ders saatlerine göre orantılı olarak belirlenmiş sorulardan oluşan ortak test sınavlarıdır. Bu sistem, küçük gruplar halinde, sorunların ve soruların belirlendiği ve bunlara ilişkin çözümleri ve cevapları öğrencilerin bulduğu, öğrencinin aktif olduğu; düşünen, soran, soruşturan, araştıran, çözüm bulan, kendisini ifade etmesini bilen bir öğrenci/ hukukçu kimliği ve bilincinin ortaya çıkmasına katkıda bulunan bir sistemdir. Dördüncü uygulama yılı içinde olunan bu sisteme göre eğitim-öğretim görmüş öğrencilerin ve bu sistemin başarısı hakkında bir şeyler söylemek için henüz vakit erkendir. Ancak, meslek sınavlarında öğrencilerin başarısına doğrudan katkısının ne olacağı bilinmese bile, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden mezun olan öğrencilerin, diğer hukuk fakültelerinden mezun olan öğrencilerden daha iyi hukukçu olacakları muhakkaktır. Çünkü, haftada üçer saatlik iki oturumda her bir öğrenci, ilgili senaryoya ilişkin sorunları tespit etmek, uygun soruları bulmak, bunların cevaplarını araştırmak ve bir sonraki oturumda bulduklarını/ bildiklerini arkadaşlarıyla paylaşmak suretiyle aktif olarak öğretim/ öğrenme sürecine katılmakta; sorunları tespit etmeyi, uygun soru sormayı, araştırmayı, sorun/ problem çözmeyi, bildiklerini ifade etmeyi, tez-antitez karşılaşmasından senteze ulaşmayı dört yıl boyunca öğrenmektedir. Bunun doğal sonucu, meslek hayatına daha hazır olmak ve daha başarılı olmaktır.

Vergi hukuku, devlet üniversiteleri hukuk fakültelerinde vergi hukuku anabilim dalı öğretim üyeleri tarafından okutulmaktadır. Çoğu vakıf üniversitesinde ise, vergi hukukunun farklı gerekçelerle hukukçu olmayan öğretim üyelerince okutulduğu bilinmektedir. Vergi hukuku, kural olarak, üçüncü sınıfta ve haftada üç saat okutulan bir derstir. Bu derste, genel vergi hukuku ve özel vergi hukuku okutulmaya çalışılmaktadır. Genel vergi hukuku konuları arasında vergi yargılaması hukukuna da yer verilmektedir. Buna rağmen, hukuk fakültelerinde yapılan vergi hukuku öğretiminin yeterli ol-

duğunu söylemek oldukça zordur. Çok hızlı gelişen ve değişen, uzmanlar ve meslek mensupları tarafından bile izlenmesi güç olan bir alanda öğretimin daha uzun bir zaman dilimine yayılması, yani vergi hukuku öğretimine ilişkin müfredatın değiştirilmesi düşünülebilir.<sup>14</sup> Bu bağlamda, vergi hukukunun birbirini izleyen iki yılda genel vergi hukuku-özel vergi hukuku<sup>15</sup> ya da vergi hukuku-vergi usul hukuku biçiminde bir yapılanma ile okutulması önerilmektedir.<sup>16</sup> Oysa, zorunlu ders olarak Genel Vergi Hukuku'nun ayrıntılı bir biçimde okutulması ve seçimli derslerle bunun desteklenmesi yoluna gidilmesi gerekir. Çünkü, alana ilgisi olmayanlara eziyet etmek yerine, ilgili olanların bilgilenmelerine katkıda bulunulmalıdır. Bu yolla, vergi hukukuna ilgi duyan ve bu alanda çalışmak isteyen bir hukuk öğrencisi ve/veya hukukçunun yeterli bilgiyi edinmesini sağlamak mümkündür. Gerisi kişinin kendi ilgisine, becerisine kalmaktadır. İlgi olmadan bilgi edinilemez. Kaldı ki, bu yöntem sadece vergi hukuku için değil, diğer hukuk dalları için de benimsenmelidir. Bu yolla, hukuk fakültesinden mezun olan birisinin belli bir alanda kısmen uzmanlaşmasına katkıda bulunmak mümkündür.

### Vergi Hukuku

Hukuk Fakültesi	Sınıf	Yarıyıl	Saat/Hafta
Akdeniz Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 2
Anadolu Üniversitesi	3	Güz + Bahar	2 + 2
Ankara Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Atatürk Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Dicle Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Dokuz Eylül Üniversitesi	3	Güz + Bahar	2 + 2 <sup>17</sup>
Galatasaray Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Gazi Üniversitesi	3	Güz + Bahar	4 + 4
İstanbul Üniversitesi	2	Bahar	3
Kocaeli Üniversitesi	3	Güz + Bahar	2 + 2
Marmara Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Selçuk Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Atılım Üniversitesi	2	Bahar	3

<sup>14</sup> Bkz., Saban, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 105-106; *Vergi Hukuku*, s. 386.

<sup>15</sup> Bkz., Öncel/Kumrulu, s. 11-13.

<sup>16</sup> Saban, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 106; *Vergi Hukuku*, s. 386.

<sup>17</sup> Vergi Hukuku, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde uygulanmakta olan Aktif Eğitim kapsamında Probleme Dayalı Öğrenme oturumlarına dahil bir derstir. Bu oturumlar haftalık 3+3 saat olmak üzere haftalık 6 saattir. Üçüncü sınıfta altı dersin bu oturumlara dahil olduğu dikkate alındığında, Vergi Hukuku'nun haftalık ders saatinin 3'e çıktığı anlaşılmaktadır.

Bahçeşehir Üniversitesi <sup>18</sup>			
Başkent Üniversitesi	3	Güz	4
İstanbul Ticaret Üniversitesi	4	Güz	2
İstanbul Bilgi Üniversitesi	3	Bahar	2
Çağ Üniversitesi	3	Güz + Bahar	2 + 2
Çankaya Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Kadir Has Üniversitesi	3	Güz + Bahar	2 + 2
Maltepe Üniversitesi	3	Güz + Bahar	2 + 2
İstanbul Kültür Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3
Yeditepe Üniversitesi	4	Bahar	2
Bilkent Üniversitesi	4	Güz	2
Doğu Akdeniz Üniversitesi	2	Bahar	3
Yakın Doğu Üniversitesi	3	Güz + Bahar	3 + 3

### Vergi Hukuku İle İlgili Seçimlik Dersler

Hukuk Fakültesi	Dersin Adı	Yarıyıl	Saat/ Hafta	Sınıf
Dokuz Eylül Üniversitesi	Vergi Ceza Hukuku Kamu İcra Hukuku Vergi Yargılaması Hukuku	Bahar	2	3
		Bahar	2	4
		Bahar	2	4
Galatasaray Üniversitesi	Uluslararası Vergi Hukuku	Güz + Bahar	2	4
Gazi Üniversitesi	Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku Uluslar arası Vergi Hukuku	Güz + Bahar	2	3
		Güz + Bahar	2	4
İstanbul	Vergi Yargılaması ve İcra Hukuku	Güz	2	4

İnternet ortamından derlenen bilgilere ilişkin olarak düzenlenen tabloda, Vergi Hukuku dersinin tüm hukuk fakültelerinde okutulmakta olduğu; dersin okutulduğu sınıfta ve haftalık ders saatinde birtakım farklılıkların bulunduğu; bazı fakültelerde lisans düzeyinde zorunlu Vergi Hukuku dersinin seçimlik derslerle desteklediği görülmektedir.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Web sayfasından gerekli bilgi edinilememiştir.

<sup>19</sup> Yukarıda verilen tablolarda yer alan bilgilerde zaman içinde farklılıklar olması muhtemeldir. Bu tablolar, konu hakkında genel bir kanaatin oluşmasına katkıda bulunmak amacıyla derlenmiş bilgileri içermektedir. Bu bilgilerin mutlak ve kesin olduğu iddiası bulunmamaktadır.

### 3. Avukatlık Stajı

Avukatlık Kanunu'nun 3 ve 15. maddelerine göre "staj yapma" zorunluluğu vardır. Staj, bir yıldır ve ilk altı ayı mahkemelerde, kalan altı ayı da en az beş yıl kıdemi olan bir avukat yanında yapılmaktadır. Stajın hangi mahkeme ve adalet dairelerinde ne suretle yapılacağı Yönetmelikle belirlenmektedir (Av. K. m. 15). Avukatlık Staj Yönetmeliği'nin<sup>20</sup> 12. maddesine göre staj şu sıralamaya göre yapılmaktadır:

a. Cumhuriyet Savcılığı	1 ay
b. Ağır Ceza Mahkemesi	1 ay
c. Asliye Ceza Mahkemesi	15 gün
d. Sulh Ceza Mahkemesi	15 gün
e. Sulh Hukuk Mahkemesi	15 gün
f. Asliye Hukuk Mahkemesi (Ticaret-İş-Tapulama dahil)	1,5 ay
g. İcra Tetkik Mercii ve İcra Daireleri	1 ay

Adalet Komisyonu gerekli gördüğü takdirde bu sırayı değiştirebilmekte ve stajyerin isteği üzerine ticaret, iş veya tapulama mahkemesinde staj yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, staj yapılan baro bölgesinde idari yargı mahkemeleri, yani idare ve/veya vergi mahkemeleri varsa; stajın, Cumhuriyet Savcılıkları ile vergi ve/veya idare mahkemesinde on beşer gün olarak yapılması mümkündür.

Avukatlık stajı, adli yargı esas alınarak düzenlenmiştir. İdari yargıda avukatlık yapmak isteyenlere, daha ayrıntılı bir idari yargı stajı zorunluluğunun getirilmesi ve bunu yapmayanlara idari yargıda avukatlık hakkının tanınmaması önerilmektedir.<sup>21</sup>

Uygulamada vergi avukatı olarak çalışanların bu alanda yeterli bilgilerinin olmaması, yükümlülerin, hak arama hakkını gereği gibi kullanabilmeleri konusunda yeterince yardımcı olamamanın yanında ekonomik yönden gereksiz külfetlere katlanmak zorunda kalmalarına da yol açmaktadır. Oysa, vergi hukukunda uzman kişilerin avukatlık yapması halinde hem yükümlülere hak aramaları konusunda yeterince yardımcı olunması ve hem de ekonomik kayıplara yol açılmaması mümkündür. Bu amaçla, Avukatlık Kanunu'nda yer alan avukatlık sınavının yapılması, bu sınavdan sonra herkesin uzmanlaşmak istediği alanla ilgili staj şartlarının

<sup>20</sup> Türkiye Barolar Birliği, *Avukatlık Staj Yönetmeliği*, (RG, 19.12.2001-24615).

<sup>21</sup> Bkz., Saban, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 106; TOBB, s. 178.

belirlenmesi; staj yanında, barolar ya da Türkiye Barolar Birliği bünyesinde bir vergi bölümünün oluşturulması; staj ve bu kursları bitirenlere vergi avukatlığı imkanının sağlanması; mahkemelere gönderilecek listelerde adı olmayan avukatların vergi hukuku alanında dava takip etmelerinin kabul edilmemesi; vergi avukatlığı kurumunun yeni bir yaklaşımla (yeniden) düzenlenmesi önerilmektedir.<sup>22</sup>

Vergi hukuku alanında uzman avukatlık hizmetinden yararlanılması gereklidir. Ancak, her uzmanlık alanına ilişkin olarak ayrı bir staj sürecinin benimsenmesi ve her uzmanlık alanına ilişkin (yeni) avukatlık statülerinin oluşturulması ülkemiz açısından en azında şimdilik mümkün değildir. Kaldı ki, ülkemizde avukatlık konusunda vergi hukuku dışındaki alanlarda da henüz bir uzmanlaşmadan söz edilemez. Ne var ki, kişiler ilgi duydukları alanlarda çeşitli yollarla kendilerini uzmanlaştırabilmektedir. Staj sürecinde birtakım yönlendirmelerin yanında, avukat adaylarının ve/veya avukatların vergi hukuku alanına ilgi duymalarını sağlamanın yolları aranmalıdır. Bu alana ilgi duyanların bir şekilde bilgileneceği muhakkaktır. Bu konuda, öncelikle vergi hukuku dersi okutan öğretim üyelerine ve baro yönetimine büyük görevler düşmektedir.

#### 4. Meslek İçi Eğitim

Ülkemizde, mesleğe kabul edildikten sonra, hemen hiçbir meslek grubunda gerçek anlamda meslek içi eğitim uygulaması yapılmamaktadır. Hukuk ve özellikle vergi hukuku alanında sık aralıklarla meslek içi eğitim yapılması gerekmektedir. Çünkü, hızla gelişen ve değişen sosyal olayların hukuki boyutlarını düzenlemeye yönelik hızlı kanunlaştırma faaliyeti, mevcut bilgilerin yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Bu bilgi eksikliği, başta Türkiye Barolar Birliği olmak üzere, il barolarının öncülüğünde hukuk fakültelerinden yardım alınmak suretiyle giderilmelidir. Meslek içi eğitim, hukuk alanında faaliyet gösteren ve adaletin tecellisine katkıda bulunan herkesi kapsamalıdır. Bu bağlamda, hakimler, savcılar ve avukatlar birlikte ve/veya ayrı ayrı meslek içi eğitime tabi tutulmalıdır. Bu yolla, uyuşmazlıkların azaltılması ve hukukun üstün kılınması mümkün olabilecektir.

Türkiye Barolar Birliği ile İstanbul, Ankara ve İzmir gibi büyük il baroları, hatta vergi yargısının en üst mercii olan Danıştay, yaptıkları/ düzenledikleri toplantı, panel, sempozyumlarda vergi hukukuna gerekli ilgiyi gösterme-

<sup>22</sup> Saban, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 107; *Vergi Hukuku*, s. 387; TOBB, s. 178.

mektedir. Günlerce süren tartışmalı toplantılarda bırakın bir oturumun vergi hukukuna tahsis edilmesini, çoğu zaman bir tebliğ ile bile vergi hukukunun konuşulması, tartışılması sağlanmamaktadır. Avukatların vergi yükümlülükleri konusunda meslek mensuplarından bilgi edinilmesi toplantılarının, vergi hukukuna ilişkin toplantı yapıldığı anlamına gelmeyeceğinin de bilinmesi gerekir. Bu ilgisizlik, beraberinde bilgisizliği ve vergi alanına uzak durmayı getirmektedir. Bu nedenle, vergiye ilişkin düzenlenmeler bir türlü mevzuat olmaktan hukuk olma evresine geçememekte; bu alan hukuklaşamayan bir alan olarak kalmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak, meslek mensupları bu alanda hukukçuların yokluğunun oluşturduğu boşluğu doldurmak suretiyle fiilen avukatlık yapabilmektedir.

### 5. Vergi Alanının Hukuklaşamamış Olması

Anayasal hareketlerin öncülüğünü vergiye ilişkin düzenlemelerin yapmış olmasına; Anayasalarda vergilendirmeye ilişkin çok sayıda ilkeye yer verilmesine; vergiye ilişkin her düzeyde (hukuk) metinler(i) üretilmesine; çok sayıda vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ile Danıştay'ın vergilendirmeye ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmekle görevli olmasına; bir yılda yüz binlerle ifade edilen dava hakkında karar verilmesine rağmen, bu alanın bir hukuk alanı olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü, yapılan düzenlemeler, mevzuat olmaktan öteye gidememektedir. Kanun ve diğer (hukuk) metinlerin(in) oluşturduğu mevzuat şüphesiz hukukun bir aracıdır, fakat mevzuatın olması hukukun varlığı anlamına gelmemektedir. Bir kanun hükmünün hukuk haline dönüşmesi, yargı organlarının o hükmü uygulaması, onu ete kemiğe büründürüp ona bir ruh vermesiyle mümkündür. Hukuk, mahkeme içtihatlarıdır. Hukuk, istikrardır; düzendir; belirliliktir; güvendir. Vergi alanında istikrardan, düzenden, belirlilikten ve güvenden söz etmek imkansız denecek kadar zordur. Çünkü, düzenlemelerin devamlılığı; sistem oluşturacak nitelikte birbiriyle uyumu; basit, açık, net ve anlaşılabilirliği; öngörülebilirliği bulunmamaktadır. Düzenlemenin hukuka uygun olmadığı; uygulamanın hukuka uygun yapılmadığı, yargılamanın el yordamıyla yapılmaya çalışıldığı bir alanın hukuk olduğundan; bu alana ilişkin düzenlemenin, uygulamanın ve yargılamanın hukuklaştığından söz edilemez.

Bu alanının hukuklaşamaması, hukukçularının bu alana ilgisizliğinin ve bu alandaki bilgisizliğinin bir sonucu; hukukçuların bu alana ilgisiz ve bu alandan bilgisiz kalması da, bu alanın hukuklaşamamış olmasının bir sonucudur. Bu alana ilişkin düzenlemelerin mevzuat olmaktan çıkıp hukuk metinleri haline gelmesi halinde, hukuklaşma süreci başlayacaktır.

Bu sürecin başlaması, hukukçuların bu alana ilgi duymasına ve bu alan hakkında bilgi sahibi olmasına bağlıdır.

### III. VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA VEKALET

#### A. Genel Açıklama

Vergi hukukunda vekil aracılığıyla temsil anlamında vekalet ile vergi yargılaması hukukunda vekalet birbirinden farklıdır. Vergi hukukunda vergi ödevlisini temsil etmek için, kural olarak, hukukçu ve/veya avukat olmak gerekli değildir. Başka bir deyişle, bir kimseyi vergi hukukuna ilişkin işlemlerin yapılmasında temsil edebilmek için avukat olma şartı bulunmamaktadır. Vekil olacak kişinin avukat olma şartı sadece ve yalnızca ilgilinin vergi yargısı organları önünde temsil edilmesi halinde aranmaktadır. Bu bağlamda, ödevli adına tebligatın kabul edilmesi, uzlaşmaya başvurulması, hataların düzeltilmesi talebinde bulunulması, iade, mahsup ve takas başvurusunda bulunma, beyanname verme gibi yargı yoluna başvurma anlamına gelmeyen tüm idari/vergileştirme işlemlerin(in) yapılmasında vekil olacak kişinin avukat olması gerekmemektedir.<sup>23</sup>

Avukat, vergi yargılaması hukukuna davaya vekalet çerçevesinde dahil olmaktadır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda davaya vekalet konusunda özel bir düzenleme yer almamaktadır. Yapılan yollama gereği, idari/vergi yargılama(sı) hukukunda davaya vekalet ya da kanunun ifade ettiği "tarafkların vekilleri" hususunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (İYUK m. 31). Davaya vekalet, esas itibariyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 59-71. maddelerinde düzenlenmektedir. Dava açabilme ehliyetine sahip olan herkesin, davasını bizzat ve/veya bir vekil aracılığıyla açıp yürütmesi mümkündür (HUMK m. 59/I; Av. K. m. 35/II). Dava açma ehliyetine sahip olmayan kişiler adına, ancak kanuni temsilcileri dava açabilmekte ya da dava açmak üzere vekil tayin edebilmektedir (HUMK m. 59/II). Mahkemelerde tüzel kişileri organları ya da vekilleri temsil etmektedir (HUMK 60).

#### B. Vekilin Avukat Olması Zorunluluğu Olan Haller

Avukatlık Kanunu'na göre, "Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mü-talaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı

<sup>23</sup> Bu konuda geniş bilgi için bkz., Sadık Kırbas, s. 53-62; Karakoç, *Genel Vergi*, s. 107 vd.

*avukatlara aittir*" (m. 35/I). Bu sayılan iş ve işlemlerde avukatların kanuni bir tekeli vardır. Avukatlar dışında bu iş ve işlemlerin yürütülmesinde kimse vekil olarak tayin edilememektedir. Ayrıca, baroda yazılı avukatlar sayılan iş ve işlemler dışında kalan resmi dairelerdeki bütün işleri de takip edebilmektedir (m. 35/II).

Dava açma ehliyeti olan herkes kendi davasına ait belgeleri düzenleyebilmekte, davasını bizzat açabilmekte ve işini takip edebilmektedir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nun 272. maddesinde belirtilen esas sermaye miktarının (beş milyar TL) beş katı veya daha fazla esas sermayesi bulunan anonim şirketler ile üye sayısı yüz veya daha fazla olan yapı kooperatifleri sözleşmeli bir avukat bulundurmamak zorundadır (Av. K. m. 35/II).<sup>24</sup> Bu itibarla, avukat bulundurma zorunluluğu getirilen anonim şirket ve kooperatiflere ancak avukatlar vekil olabilmekte ve bunların davalarının avukat aracılığıyla yürütülmesi zorunlu olmaktadır.

Avukatlar dava takip etme tekeline sahiptir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ile diğer kanunlarda yer alan istisna hükümleri saklıdır (Av. K. m. 35/III). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde tarafların vekilleri hakkında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu bu genel nitelikteki yollamadan başka, *"ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine"* (İYUK m. 15/1-d) karar verileceği hükmüne yer vermektedir.

Bütün bu hükümlere rağmen, hukukçuların ilgisizliği ve bilgisizliğinin bir sonucu olarak vergi yargılaması hukuku alanında hukuki meselelerde mütalaa vermek ve yükümlülerin vergi davalarına ilişkin yazışmaları yürütmek konusunda meslek mensuplarının yoğun bir işleve sahip oldukları, yani fiilen avukatlık yaptıkları bilinmektedir.

<sup>24</sup> "Bu fıkra hükmüne aykırı davranan kuruluşlara mahallin en büyük mülki idare amiri tarafından sözleşmeli avukat tayin etmedikleri her ay için, sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından büyük işçiler için suç tarihinde yürürlükte bulunan, asgari ücretin bir aylık tutarı kadar para cezası verilir. Verilen para cezalarına dair kararlar ilgililere Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir. Bu cezalara karşı tebliğ tarihinden itibaren en geç yedi gün içinde yetkili sulh ceza mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz üzerine verilen karar kesindir. Bu cezalar 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil edilir ve Hazineye gelir kaydedilir" (Av. K. m. 35/II).

### C. Vekaletnamenin Düzenlenmesi ve Mahkemeye Verilmesi

Davaya vekaletin “şekle tabi” olduğuna ilişkin Borçlar Kanunu’nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşılık, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 65. maddesinde, avukatın yetkisini gösteren vekaletnamenin düzenleme biçimine ilişkin bazı kurallar yer almaktadır. Buna göre, Danıştay ve diğer vergi yargısı organlarında temsil ancak noterin onayladığı vekaletname ile olabilmektedir. Ancak, resmi dairelerin vekillerine, mensup oldukları daire amiri tarafından verilen vekaletname geçerlidir. Bunların ayrıca noter tarafından onaylanmasına gerek yoktur. Ayrıca, yabancı ülkelerde Türk Konsoloslugu tarafından onaylanmış vekaletnameler, noterden onaylanmış vekaletname gibi geçerlidir.

Kural olarak, vekaletnamenin dava açılmadan önce düzenlenmesi ve dava dilekçesi ile birlikte mahkemeye verilmesi gerekir. Vekil, vekaletnamesinin aslını ya da onaylı örneğini dava dosyasına konulmak üzere, mahkemeye vermekle yükümlüdür.<sup>25</sup> Hazine avukatlarının bir listesi mahkemelere gönderildiğinden, bunlar vekaletname göstermeden temsil yetkisini kullanabilmektedir. Mahkemeler, vekil aracılığı ile açılan ya da yürütülen davalarda, kendiliğinden vekilin temsil yetkisinin bulunup bulunmadığını araştırma yetkisine sahiptir.

### D. Vekaletname Olmadan Dava Açılması

Dosyada vekaletnamenin bulunmadığı tespit edilirse, bu eksikliğin giderilmesi için ara kararı ile ilgiliye süre verilmesi; bu süre içinde eksiklik giderilmezse, esas hakkında inceleme yapılmadan davanın reddedilmesi

<sup>25</sup> “... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. maddesi ile atıfta bulunulan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 65. maddesinde, vekilin, imzası noter tarafından onaylı vekaletname ile vekaletini ispat etmeye ve vekaletnamenin aslını veya onaylı bir suretini dava dosyasına konulmak üzere vermeye mecbur olduğu, aynı Kanunun değişik 67. maddesinin 1. fıkrasında, vekaletnamenin aslını veya örneğini vermeyen vekilin dava açamayacağı ve yargılama ile ilgili hiçbir görev yapamayacağı, şu kadarki, gecikmesinde zarar umulan hallerde mahkemenin vereceği kesin bir süre içinde vekaletnamesini getirmek şartıyla vekilin dava açmasına veya usul işlemlerini yapmasına izin verilebileceği, bu süre içinde vekaletname verilmez veya aynı süre içinde asil, yapılan işlemleri kabul ettiğini dilekçe ile mahkemeye bildirmezse, davanın açılmamış sayılacağı ve yapılan işlemlerin hükümsüz kalacağı, son fıkrasında da, vekaletnamenin aslının veya onanmış örneğinin her dosya için ayrı ayrı verilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır./Olayda, temyiz dilekçesini verdiği tarihte vekaletname süresi geçmiş bulunan, dolayısıyla, davacıyı temsil yetkisi olmayan avukat tarafından yapılan temyiz talebinin incelenmesi mümkün değildir”. Dş. 7. D. 18.12.1997 gün ve E. 1996/360, K. 1997/4767, (Dş. Der., S. 96, s. 376).

gerekir.<sup>26</sup> Çünkü, vekaletname olmadan (vekil tarafından) açılan davada, davacının dava açma iradesi bulunmamaktadır.<sup>27</sup>

Temsil yetkisi ile vekaletnameyi birbirinden ayırmak gerekir. Temsil yetkisinin verilmesi, hiçbir şekil şartına bağlı değildir. Buna karşılık, temsil yetkisini gösteren temsil belgesi, yani vekaletname ancak şekil şartlarına uyularak düzenlenebilmektedir. Bu nedenle, vekaletname eklenmeden açılan davada bir yandan vekilin temsil yetkisinin mi bulunmadığını, yoksa bunu gösteren temsil belgesinin mi düzenlenmediğini belirlemek; öte yandan gerek temsil yetkisinde gerek temsil yetkisinin ispatlanmasında yapılmış olan eksikliklerin giderilebilmesi için davacıya ya da vekiline bir imkan sağlamak gerekir.<sup>28</sup>

Bu konudaki eksikliklerin giderilmesi bakımından değişik ihtimaller söz konusu olmaktadır:<sup>29</sup>

a. Vekaletnamesini eklemeden davayı açmış olan vekilin, dava tarihinden önce düzenlenmiş olan vekaletnamesini mahkemeye sunarak temsil yetkisini ispatlaması mümkündür.

b. Dava açıldıktan sonra, davacının vekile vekaletname vermesi suretiyle, "icazet yolu" ile temsil eksikliği giderilebilmektedir. Bu yolla, vekilin yetkisiz olarak yaptığı işlemler geçerlik kazanmaktadır.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> Gözübüyük-Dinçer, m. 31 no. 37; Gözübüyük-Tan, no. 588.

<sup>27</sup> "Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan gümrük vergi ve resimleri ek tahakkukunun kaldırılması istemiyle açılan davaya ilişkin dilekçede imzası bulunan avukatın vekaletnamesinin dosyaya ibraz edilmediği, bu husus, düzenlenen ilk inceleme tutanağı ile de saptandığı halde, gereğinin yerine getirilmediği anlaşılmıştır./... dava dilekçesini yükümlü adına vekaleten imzalamak suretiyle dava açan avuktan, vekaletini ispat eden vekaletnamenin ibrazı dairesizce istenilmiş olmasına ve buna ilişkin tezkereler, dairesinin 1995/1901 esasında kayıtlı temyiz dosyasında mevcut tebliğ alındılarına göre, dava dilekçesi ile diğer dilekçelerde gösterilen tebligat adreslerinde, 16.1.1997 ve 24.3.1997 tarihlerinde, 'sekreter ... imzasına' şerhi ile tebliğ edilmesine rağmen, vekaletname gönderilmemiştir./Bu durumda, mahkemece, öncelikle yukarıda belirtilen hususlar göz önüne alınmak suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, işin esası hakkında karar tesisinde isabet görülmemiştir." Dş. 7. D. 7.5.1997 gün ve E. 1995/1901, K. 1997/1857, (Dş. Der., S. 94, s. 476-479).

<sup>28</sup> Gözübüyük-Dinçer, m. 31 no. 39; Gözübüyük-Tan, no. 589.

<sup>29</sup> Bkz., Gözübüyük-Dinçer, m. 31 no. 39; Gözübüyük-Tan, no. 589.

<sup>30</sup> "Usulsüzlük cezasına ... henüz vekil olmayan Avukat ... tarafından itiraz olduğu ... anlaşılmıştır./İtiraz Komisyonunca ... tarihinde karar verildiğine ve bu kararın verildiği tarihten önce ... umumi vekaletnamenin ibraz edildiğine göre ... yükümlü vekili avukat ... tarafından yapılan itirazın geçerli olduğunu ... kabul etmek gerekir."

c. Davacı temsil yetkisi olmayan vekilin açtığı davayı benimseyerek kendisi yürütebilir. Bu durumda da “icazet yolu” ile vekilin yaptığı işlemler geçerlik kazanmaktadır.

Davacı ya da vekili, mahkemenin belirlediği süre içinde temsil konusunda var olan eksikliği gidermezse, yargı organının davanın esasına girmeden, davayı temsil yetkisi yokluğundan reddetmesi ya da vekil tarafından yapılmış olan işlemleri yapılmamış sayması gerekmektedir.<sup>31</sup>

### E. Avukat Olmayan Vekilin Dava Açması

Vergi yargılaması hukukunda, avukat olmayan vekil tarafından dava açılması, ilk incelemede dikkate alınması gereken bir husustur. Şirketler ve/veya ferdi işletmeler ya şirketi/işletmeyi temsile yetkili olmayan bir çalışanları ve/veya meslek mensupları aracılığıyla dava açma yoluna gidebilmektedir.<sup>32</sup> Oysa, davanın ya işlemin muhatabı olan gerçek kişi ve/veya tüzel kişinin temsilcisi tarafından bizzat ya da avukat olan vekili

Dş. 7. D. 27.3.1974 gün ve E.1973/2015, K.1974/599, (Dş. Der., S. 16-17, s. 267); “Olayda davacının vekili durumunda bulunan Avukat...’ın açmış olduğu davaya ve yaptığı işlemlere, vasinin bu avukatı yeniden vekil atayarak icazet vermiş olması, davacının yararına bir sonuç doğuracağından, davanın başından beri yapılan işlemlerin geçerli sayılması yasa hükümlerine uygun düşmektedir./ Böyle durumlarda, temyiz yeteneğinden yoksun bulunanların yaptıkları işlemlerin icazetle geçerlilik kazanamayacağı kabulü, korunmak istenilen kimsenin yararına değil zararına sonuç vereceğinden hukuka aykırı olur./ Bu durumda davacının vasisi aynı avukatı vekil tayin edip, bu dava ile ilgili daha önce açılan ve bundan sonra açılacak davalarda aynı avukata izin verdiği ve usul eksikliği sonradan giderildiğine göre, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.” Dş. 8. D. 14.5.1997 gün ve E.1996/2250, K.1997/1639, (Dş. Der., S. 94, s. 552-554);

<sup>31</sup> “...vekaletnamesini Danıştay’da davanın açılışı sırasında ibraz etmeyen bir avukat, vekaletnamesini ilk celsede (duruşmalı işlerde duruşma sırasında, duruşmasız işlerde işin heyet ve kurulca incelenmesi ve kararın verilmesi anına kadar) ibraz edebilecek, bu takdirde temsil yetkisi eksikliği başlangıçtan itibaren ortadan kalkmış olacaktır. Avukat herhangi bir şekilde vekaletnamesini ibraz etmesi için daire veya kurul tarafından bir mühlet verilmiş ve bu mühlet içinde vekaletname ibraz edilmemiş ise, vekil tarafından yapılan işler yapılmamış sayılacaktır.” Dş. İBK, 9.1.1971 gün ve E. 1970/26, K.1971/4, (Dş. Der., S. 4, 100).

<sup>32</sup> “... Maliye Bakanlığı’nun 6 sayılı Tebliği’nin 2. maddesinin (c) bendinin iptali için açılan davada; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 1238 sayılı Yasa’yla değişik 35. maddesi uyarınca gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak yetkisi yalnız baroda kayıtlı avukatlara ait olduğundan davacı şirketin avukat sıfatını taşımayan mali müşaviri tarafından açıldığı anlaşılan davaya ait dilekçenin, bu kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde yetkili şirket temsilcisi veya avukat vasıtasıyla yeniden dava açılmakta serbest olmak üzere reddine karar verilmiştir.” Dş. DDK 7.4.1978 gün ve E. 1978/657, K.1978/273, (Gözübüyük-Dinçer, m. 15 no. 36).

tarafından açılmalıdır. Davanın, dava açma ehliyeti olan kişinin avukat olmayan vekili tarafından açılması halinde, otuz gün içinde bizzat veya avukat aracılığıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmesi gerekir (İYUK m. 15/1-d).<sup>33</sup>

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin 3. bendinde, dava dilekçelerinin maddede yedi bent halinde sayılan yönlerden sırasıyla inceleneceği, bu bendin (c) alt bendinde ise, dilekçenin ehliyet yönünden incelemeye tabi tutulacağı belirtildikten sonra, aynı Kanun'un 15. maddesinin 1/d bendinde de, (c) bendinde yazılı hallerde ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verileceği hükme bağlanmaktadır. Bu hükümlerin amacı, idari/vergi davasına konu işlemin asıl muhatabı yerine avukat olmayan vekili tarafından dava açılması halinde, asıl muhatabın dava açma hakkının, bizzat veya bir avukat tarafından dava açılmasına imkan tanınması suretiyle korunmasına yöneliktir. Bu amacın sağlanması hususunda, kanun koyucunun gerçek ve tüzel kişilerle kamu kurum ve kuruluşları arasında bir ayırım gözetmediği de düşünülemez. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, ehliyet yönünden yapılacak ilk inceleme sonucunda davanın reddine karar verilmesini düzenleyen 15/1-b maddesinin amacı ise, yukarıda belirtilen durumdan farklıdır. Bu maddeyle varılmak istenen amaç, bir idari davanın, idari işlemin asıl muhatabı yerine, idari işlemin uygulanması halinde bile hak ve hukukunda olumsuzluk yaratılması söz konusu olmayan gerçek ve tüzel kişiler veya

<sup>33</sup> "...İdari davaların açılması sırasında, dava açma iradesinin yazılı belgesi olan dilekçelerin, dava açma ehliyetini haiz davacı, tüzel kişilerde yasal temsilciler tarafından imzalanması gerekir./Tüzel kişiliği haiz davacı Kurum'un, adına salınan ek Gümrük Vergisi ve Fonlara karşı dava açmaya ehil olduğu tartışmasıdır. Türk Ticaret Kanunu ve Ana Sözleşmesi gereği Kurum bu yetkisini ancak, yönetim kurulu veya bu konuda yetkili olduğu kanıtlanan temsilcileri aracılığı ile kullanabilir./Dava dilekçesini imzalayan ithalat müdürüne ait yetki belgesinden, yargı yerleri önünde şirketi temsil yetkisi bulunmadığı anlaşılan sözü geçen sadece Kurumun yönetsel işlerinin bir kısmını izlemekle görevlendirildiği saptanmıştır./2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun, dilekçeler üzerinde yapılacak ilk inceleme üzerine verilecek kararları düzenleyen 15'inci maddesinin 1/d bendinde, 14'üncü maddenin (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması takdirinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilmesi öngörülmüştür./Kanun'un bu hükmünde yazılı 'avukat olmayan vekil' tanımlamasının, dava açma ehliyetini haiz gerçek ve tüzel kişilerin temsilcilerini de kapsadığı sonucuna varıldığından, Vergi Mahkemesi'nce, söz konusu kural uyarınca dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirken, dava açma hakkının kullanımını yasa yapıcının iradesine aykırı biçimde sınırlayarak davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin İsrar Kararında yasaya uygunluk görülmemiştir." Dş. VDGGK 19.1.1990 gün ve E. 1989/140, K. 1990/9, (Dş. Der., S. 80, s. 140-143).

bunların kanuni temsilcileri tarafından açılması halinde yargı organlarının gereksiz yere meşgul edilmelerini önlemektir.<sup>34</sup>

### F. Avukat - Müvekkil İlişkisi

Bir davada avukat ile avukata vekalet veren taraf arasındaki ilişki bir özel hukuk ilişkisidir. Bu ilişki, Borçlar Kanunu'nun vekalet sözleşmesi hükümleriyle düzenlenmektedir (BK m. 386 vd.).

Vekalet veren ile vekil arasındaki ilişki, taraflardan birinin ölümü halinde sona ermektedir. Vekalet verenin ölümünden sonra, vekilin öleni temsil edebilmesi için, vekaletnamede açık bir yetkinin verilmiş olması gerekir.<sup>35</sup>

Vekalet sözleşmesi, istifa ve/veya azil nedeniyle de sona ermektedir. İstifa, vekilin, müvekkilinin kendisine bıraktığı bir işin idaresinden veya bir hizmetin yerine getirilmesinden tek taraflı bir irade beyanı ile ayrılmasıdır. Azil ise, müvekkilin tek taraflı irade açıklaması ile vekilin görevine son vermesidir. Uygun zamanda olmak kaydıyla, vekaletten azil ve istifa her zaman mümkündür (BK m. 396).

Avukatlık Kanunu, avukatın hak ve görevlerini ayrıntılı bir biçimde düzenlemektedir. Avukatlık Kanunu'nun 13. maddesine göre, bir hakim veya Cumhuriyet Savcısı'nın eşi, sebep veya nesep itibarıyla usul ve fûrûndan veya ikinci dereceye kadar (bu derece dahil) hısımlarından olan avukat, o hakim veya cumhuriyet savcısının baktığı dava ve işlerde avukatlık yapamaz.

<sup>34</sup> "Olayda davaya konu kaçakçılık cezasının asıl muhatabının Eskişehir Belediyesi'ne bağlı belediye ekmek fabrikası işletme müdürlüğü olduğu, bu nedenle dava ehliyetinin bizzat belediye başkanınca veya tevkil edeceği avukat vasıtasıyla kullanılacağı tartışmasızdır. Bu itibarla belediye başkanının dava açma ehliyetinin, belediye başkan yardımcısınca kullanılması kanunen mümkün değilse de, belediye başkanı ehliyetli olduğuna göre, bizzat belediye başkanı veya tevkil edeceği bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirken, davanın 2577 sayılı Kanun'un 15/1-d maddesi uyarınca reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir". Dş. 4. D. 10.3.1993 gün ve E. 1990/4052, K. 1993/1116, (Dş. Der., S. 88, 1994, s. 217).

<sup>35</sup> "...Borçlar Kanunu'nun 397. maddesinin 1. fıkrasında da vekil veya müvekkilin ölümüyle vekaletin son bulacağı hükme bağlanmıştır. / ...Açıklanan nedenlerle, ölüm ile sona eren vekalet ilişkisine dayanılarak avukat tarafından açılan davanın inceleme olanağı bulunmadığından ... vergi mahkemesinin ... kararının bozulmasına ... karar verildi." Dş. 9. D. 3.10.1986 gün ve E. 1984/2026, K. 1986/2610, (Dş. Der., S. 66-67, s. 408).

Emeklilik veya istifa gibi sebeplerle görevlerinden ayrılan adli, idari ve askeri yargı hakim ve savcılarının son beş yıl içinde hizmet gördükleri mahkeme veya dairelerin yargı çevresinde, görevden ayrılma tarihinden itibaren iki yıl süre ile avukatlık yapmaları yasaktır. Bu yasak, Anayasa Mahkemesi üyeleri ve diğer yüksek mahkeme hakimleri için de geçerlidir (Av. K. m. 14/I, II).

Devlet, Belediye, İl Özel İdaresi, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin kapsamına giren iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklerinde çalışanlar, buralardan ayrıldıkları tarihten itibaren iki yıl geçmeden ayrıldıkları idare aleyhine dava alamaz ve takipte bulunamazlar (Av. K. m. 14/III).

Hukuk alanında profesör ve doçentlik avukatlıkla birleşebilen işlerdendir. Ancak, yüksek öğretimde görevli profesör ve doçentlerin yüksek öğretim kurum ve kuruluşları aleyhindeki dava ve işleri takip etmeleri yasaktır. Bu yasak, avukatların ortaklarını ve yanlarında çalıştırdıkları avukatları da kapsamaktadır (Av. K. m. 12/I-b, III, IV).

## G. Vekalet Ücreti

### 1. Genel Olarak

Vekalet/avukatlık ücreti, avukatın hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade etmektedir (Av. K. m. 164/I). Vekalet ücreti, kural olarak, avukatla iş sahibi arasında yapılan bir ücret sözleşmesiyle belirlenmektedir. Vekalet ücreti, niteliği itibariyle yargılama giderleri arasında yer almaktadır. Vekalet ücretinin tabanı, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi ile belirlenmektedir. Vekalet ücreti, tarifede belirtilen en az ücretin altında olmamak üzere taraflarca serbestçe kararlaştırılabilmektedir. Avukatlık Kanunu, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi altında vekalet ücretinin kararlaştırılmasını yasaklamaktadır (Av. K. m. 164/IV).

Yargılama giderleri arasında yer alan vekalet ücretinin tutarını, mahkemelerin, vekille müvekkil arasındaki ücret sözleşmesini dikkate almadan, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde belirtilen miktardan az ve üç katından çok olmamak üzere belirlemesi gerekmektedir (Av. K. m. 169). Uygulamada tarafları ve konusu aynı ya da tarafları değişik ve aynı nitelikteki, yani seri halinde açılan davalar ve yapılan duruşmalar için hükmedilecek vekalet ücreti konusunda Danıştay Kararları arasında görüş ayrılıkları bulunmaktaydı. Danıştay'ın kimi kararlarında, seri davalar için bir dava gibi; kimi

kararlarında ise, her biri için ayrı vekalet ücreti hükmedilmekteydi. Bu konudaki görüş ayrılığı İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ile giderilmiş ve seri halinde açılan davaların ya da duruşmaların her biri için ayrı ayrı vekalet ücreti takdir edilmesi kararlaştırılmıştır.<sup>36</sup>

Avukat ile müvekkil arasında vekalet ücretinden doğan uyuşmazlıklar, özel hukuk uyuşmazlığı olduğundan adli yargıda çözümlenmektedir.<sup>37</sup>

## 2. Vekalet Ücretinin Hesaplanması

Danıştay, vekalet ücretini, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'ne göre, iptal davalarında "*maktu*"; tam yargı davalarında ise, "*nispi*" olarak takdir etmektedir. Davanın kısmen kabul, kısmen reddedilmesi durumunda ise, vekalet ücretini haklılık oranına göre iki taraf arasında bölüştürmektedir.<sup>38</sup>

## 3. Vekalet Ücretine Karar Verme

İdari Yargılama Usulü Kanunu, vekalet ücreti konusunda özel bir düzenlemeye gitme yerine Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yollamada bulunmakla yetinmektedir (İYUK m. 31). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ise, vekalet ücretini yargılama giderleri arasında saymaktadır. Davada haklı çıktığı için lehine yargılama giderine hükmedilen taraf davasını avukat aracılığıyla takip etmiş ise, kararda diğer yargılama giderlerinden başka, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'ne göre hesaplanacak vekalet ücretine de hükmedilmektedir (HUMK m.169, 421). Vergi yargısı organları, yargılama sonucu haksız çıkan tarafı kendiliğinden yargılama giderlerini ödemeye mahkûm etmektedir. Bunun için haklı çıkan tarafın bir talepte bulunmasına gerek yoktur.<sup>39</sup>

Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez (Av. K. m. 164/V).

<sup>36</sup> "Avukat tarafından Danıştay'da seri halinde açılıp takip olunan tarafları ayrı, konusu aynı/ya da / tarafları ve konusu aynı olan, benzer davalarda, vekalet ücretinin her dava için ayrı ayrı olmak üzere davada haksız çıkan taraf aleyhine hükmedilmesi gerekeceğine ..." Dş. İBK 28.2.1975 gün ve E. 1973/12, K. 1975/8, (RG, 12.11.1975-15410).

<sup>37</sup> Gözübüyük-Dinçer, m. 31 no. 47; Gözübüyük-Tan, no. 591.

<sup>38</sup> Gözübüyük-Dinçer, m. 31 no. 50; Gözübüyük-Tan, no. 592.

<sup>39</sup> Yargıtay'ın içtihadı da bu yöndedir. Yrg. İBK, 29.5.1957 gün ve E. 1957/4, K. 1957/16, (RG, 4.9.1957-9697).

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Hukuklaşmayan bir alan olan vergi (hukuku) alanında hukukçunun değişik konularda işlevler üstlenmesi mümkün ve muhtemeldir. Ancak, vergi yargılaması hukuku alanında hukukçunun adı yoktur. Bunun çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bunların başında, hukukçu adaylarının ve/veya hukukçuların bu alana ilgisizlikleri ve bu ilgisizlik sonucu ortaya çıkan bilgisizlikleri gelmektedir. Hukuk fakültelerinin genelinde vergi hukuku ile ilgili derslerin diğer hukuk dallarına ilişkin derslerden daha az olduğu ve okutulduğu söylenemez. Çünkü, az olan ders saatleri değil, bu alana olan ilgidir. Bu ilginin oluşturulabilmesi ve/veya uyandırılabilmesi için gösterilen gayretlerin yeterli olmadığı açıktır. Hukukçuların vergi (hukuku) alanına ilgisinin artmasının, bu alanın hukuklaşmasına ve ülkede hukukun üstünlüğünün egemen olmasına önemli katkısının olacağı muhakkaktır.

Vergi yargılaması hukuku alanında avukatlık hizmetlerinden gereği gibi ve yeterli ölçüde yararlanılmadığı bilinmektedir. Bu konuda gerekli ve yeterli donanımına sahip olan avukatlar yetiştirmenin yolları aranmalıdır. Avukatlık stajı ve meslek içi eğitimle ilgili düzenleme ve yönlendirmeler yapılmalıdır. Ayrıca, lisans programlarında yer alan vergi hukuku ve vergi hukukuna ilişkin seçimsel derslerin yanında, tezli/tezsiz yüksek lisans ve doktora programlarında vergi hukukuna ilişkin derslere yer verilmesi suretiyle bu alana ilgi duyanlara uzmanlaşma yolu açılmalıdır. Vergi sorunlarının/uyuşmazlıklarının çözümünde hukukçular/avukatlarla meslek mensuplarının sıkı bir işbirliği yapmaları gerektiği unutulmamalıdır.

Yargı organları önünde kişi ve kurumları temsil yetkisi avukatlara aittir. Avukat olmayan bir kimsenin başka birisi adına dava açması mümkün değildir. Avukat olmayan birisinin başkası adına açtığı davanın, ilk inceleme aşamasında, ehliyet yönünden reddine karar verilmesi yerine, adına dava açılan kimseye, dava açma iradesini bizzat veya avukat olan vekili aracılığıyla mahkemeye açıklamasına imkan tanınmalıdır. Ancak bu yolla, idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesi ve hukuka aykırılıkların giderilmesi, hukukun üstünlüğünün sağlanması mümkündür. Hukukta ve özellikle yargılama hukukunda usûl çok önemlidir. Ancak, esas usûle feda edilmemelidir. Bu nedenle, dava açma hakkının kaybına yol açmamak için, dava açma iradesinin usulüne uygun olarak ifade edilmesini mümkün kılmak gerekir. Hakimlerin görevi, uyuşmazlıkları Anayasaya, hukuka ve kanuna uygun olarak vicdani kanaatlerine göre çözmektir.

## KAYNAKLAR

- Çetintemel, Harun, "Türkiye'de Hukuk Öğretimi (İdare Hukuku Öğretim ve Eğitimi İle Sınırlı Olarak)", *Dş. Der.*, S. 92, 1997, s. 37-48.
- Deryal, Yahya, "Türk Hukukunda Bilirkişinin Nitelikleri ve Avukatın Bilirkişilik Yapması", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2001/3, Yıl: 59, s. 15-36.
- Gözübüyük, Şeref - Dinçer, Güven, *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, Ankara 1996.
- Gözübüyük, Şeref - Tan, Turgut, *İdare Hukuku C. 2, İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.
- Güriz, Adnan (Editör), *Hukuk Öğretimi Sempozyumu*, AÜHF Yayınları No: 497, Ankara 1993.
- Hirsch, Ernst E. (Çev. Fatma Suphi), *Anılarım (Kayzer Dönemi-Weimer Cumhuriyeti-Atatürk Ülkesi)*, 6. Basım, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitaplığı No: 45, Ankara Mayıs 2000, (Anılarım).
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.
- Karakoç, Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1999, S. 129, s. 84-96, (İşlevler).
- Karakoç, Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1998, S. 117, s. 104-148, (Bilirkişilik).
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, (Genel Vergi).
- Karayalçın, Yaşar, *Hukukda Öğretim - Kaynaklar - Metod Problem Çözme*, 5. Bası, BTHAE Yayınları 2001/II, Ankara 2001.
- Kırbaş, Sadık, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", *Vergi Dünyası*, S. 119, Temmuz 1991, s. 53-62.
- Kumrulu, Ahmet, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *AÜHFD*, C. XL, 1988, S. 1-4, s. 237-250, (Gecikme Faizi).
- Kumrulu, Ahmet, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", *Mali Hukuk*, Yıl: 1989, Ocak-Şubat, S. 19, s. 3-28, (Uzlaşma).

- Kumrulu, Ahmet, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", *II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Durumu*, 10-13 Mayıs 1993, Ankara, s. 231-240, (Vergi Yargısının İşlevi).
- Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet, "Maliye Eğitiminde Hukuki Yaklaşım", *Türkiye I. Maliye Eğitimi Sempozyumu*, 22-24 Nisan 1985, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir 1986, s. 1-16.
- Pekcanitez, Hakan, "Hukukta Aktif Eğitim", *Türkiye Barolar Birliği, Hukuk Öğretimi ve Hukukçunun Eğitimi, Uluslararası Toplantı* Ankara 9-10-11 Ocak 2003, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 59, Ankara 2004, s. 109-118.
- Saban, Nihal, *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Raporu*, TESEV Yayınları 10, İstanbul 2000, (Vergi Yargısının Etkinliği).
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku Genel Kısım*, Der Yayınları, İstanbul 2002, (Vergi Hukuku).
- Türkiye Barolar Birliği; *Hukuk Öğretimi ve Hukukçunun Eğitimi*, Uluslararası Toplantı Ankara 9-10-11 Ocak 2003, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 59, Ankara 2004.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği; *Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara 2001.
- Uygun, Oktay, "Türkiye'de Hukuk Öğretiminin Sorunları ve Bir Öğretim Reformu Önerisi", İstanbul Üniversitesi, *Cumhuriyet'in 75. Yıl Armağanı*, İstanbul 1999, s. 359-388.