

VERGİ DAVALARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Serkan AĞAR*

*“Cevizin kabuğunu kırıp özünü görmeyen,
cevizin hepsini kabuk sanır.”
Gazalî*

I. GİRİŞ

Öncelikle ifade etmek gerekirse, bu çalışmada “vergi davası” kavramı, çözümünde vergi yargısının¹ görevli olduğu uyuşmazlıkları gösterir biçimde kullanılmıştır. Vergi davalarının kuramsal niteliği belirlenmeye çalışılırken, öncelikle, Türk idari yargı kodunu oluşturan “2575 sayılı Danıştay Kanunu”, “2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun” dikkate alınmalıdır; ancak, bu çaba içerisinde “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” da sayılan yasal düzenlemeler ile birlikte değerlendirilmelidir.

2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar ile “vergi davası” kavramı, idari dava türleri içinde açıkça belirlenemeyen bir konuma yerleştirilmiştir.^{2,3} Bu nedenle mevzuat hükümleri, vergi davasının kuramsal niteliği konusunda, öğretici ve yargı kararlarının katkısına büyük ölçüde gereksinim duyar.

* Avukat, A. Ü. Vergi Hukuku Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi.

¹ Vergi yargısı, bu özel görevli yargı koluna ait organların kuruluş ve işleyişleri ile uygulanacak usul kurallarının bir bütünüdür.

² 1982 Anayasası m. 125/4 ile 2577 sayılı Kanun m. 2/2'nin, idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verilmesini yasaklayan hükmü karşısında, vergi uyuşmazlığında yargıcın vereceği kararın niteliğinin belirlenmesi önem kazanır; vergi mahkemesi yargıcı, yalnız dava konusu işlemi iptal ederek işin esasına giremez mi, yoksa iptalle birlikte davanın esası hakkında da karar verebilir mi? Bu soruna, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıca değinilecektir, bkz., *infra*.

³ 2577 sayılı Kanun m. 2'de, vergi davasına idari dava türleri içerisinde yer verilmemiştir. 2576 sayılı Kanun m. 13/b'de, eski yasalarda yer alan “vergi ihtilafı” ifadesinin “vergi davası” anlamını taşıyacağı belirtilmiş ve 2577 sayılı Kanun m. 3/1-d, 7/2-b, 17/1, 27/3, 37'de, “vergi davası” için farklı bir yargılama yöntemi öngörülmüştür.

Öğretide, vergi uyuşmazlıklarının idari dava türlerinden hangisini karşıladığı ya da tamamen kendine özgü bir dava türü mü olduğu tartışmasının, idari dava türleri arasında kesin ve doğru bir ayırım bulunmaması gerekçesi ile pratikte bir yararının bulunmadığı savunulmuş⁴ olsa bile, kanımızca, bu çaba, dikkate değer kuramsal ve pratik sonuçları beraberinde getirerek hukuk düzenimizde vergi uyuşmazlıklarının karmaşık bir nitelik arz ettiğine ilişkin genel kanıyı ortadan kaldırmaya yardımcı olabilir.

Vergi davasının, idari dava türlerinden iptal davası ve tam yargı davasının tek başlarına kimi özelliklerini dışarıda bırakmayı göze almadan karşılayamayacakları nitelikte bir dava olması⁵ ve vergi davasının ayırt edici özelliğinin, çözdüğü uyuşmazlığın niteliği yönünden iptal davasının, yargıcın yetkileri açısından ise tam yargı davasının unsurlarını bünyesinde barındırması çalışmanın kuramsal çerçevesini belirler niteliktedir.⁶

Bu çalışmada, öncelikle, idari dava türlerine değinilecek, ardından vergi davasının idari dava türleri karşısındaki konumunun saptanmasına çalışılarak sonuçta davanın konusu/özü bakımından bir nitelemede bulunulacaktır.

II. İDARİ DAVALAR

A. Genel Olarak

İdarenin hukuka aykırı eylem ve işlemleri değişik biçimlerde ortaya çıktığından, bunların yarattığı hukuka aykırı durumu gidermeyi sağlayacak dava türleri de buna göre farklı özellikler gösterir.⁷ İdari

⁴ Duran, L., "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü", *AİD*, C. 21, S. 1, s. 71-72.

⁵ Turmangil, C., "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", *AÜHF Dergisi*, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987, s. 155.

⁶ Yükümlü, vergi davası açarken hem iptal hem de tam yargı davasına ilişkin istemlerde bulunarak, ilkin idarenin öznel vergilendirme işleminin, kanunun düzenlediği yükümlülük statüsüne (objektif hukuka) aykırı olduğu gerekçesi ile iptalini; ikinci olarak da, vergi mahkemesi yargıcının tam yargı yargıcının yetkilerini kullanarak yükümlü ile devlet arasındaki borç ilişkisinin durumunun objektif yükümlülük statüsüne göre belirlenmesini, yani ibra edilmesini, vergi borcunun azaltılmasını vb. isteyebilir, *ibid*, s. 155.

⁷ Kumrulu, A., *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik (Vergi Yargılama)*, Ankara, 1989, s. 118-119.

yargıda davalara, genel olarak, “*idari dava*” denir;⁸ bu tür davalar, idarenin idare hukukuna dayanarak yaptığı işlem ve eylemlerden doğan davalardır.⁹

İkili ayırım¹⁰ esas alındığında idari davaların, “*objektif davalar*” ile “*sübjektif davalar*”dan oluştuğu kabul edilir.^{11, 12} Hukuk kuralının ya da nesnel hukuksal durumların ihlaline dayanan idari davalar “*objektif*”, öznel bir hukuksal durumun ihlaline dayanan davalar ise “*sübjektif*” dava kümesi içinde yer alır.¹³ Objektif davalar; iptal davaları, temyiz davaları¹⁴ ile idari ceza davalarını,¹⁵ sübjektif davalar ise, sözleşmeden doğan davalar ile tam yargı davalarını kapsar.¹⁶

Objektif dava kümesi içinde kabul edilen “*iptal davası*” ile sübjektif mahiyetteki “*tam yargı davası*” arasındaki asıl ayırım, bu noktadan kay-

⁸ Fransa’da idari davalar; iptal davası, tam yargı davası, yorum davası ve idari ceza davası olmak üzere dörde ayrılır, Vedel, G. - Delvolvé, P., *Droit Administratif*, C. II, Paris, 1992, s. 51-61, nak. Gözler, K., *İdare Hukuku*, C. II, Bursa, 2003, s. 176.

⁹ İdarenin özel hukuk alanındaki etkinliklerinden doğan davalar ile idare hukukundan doğmakla birlikte yasa ile açıkça medeni yargının görevli sayıldığı davalar idari dava kavramının dışında kalır.

¹⁰ Klasik ayırım, ikili ayırımın aksine, iptal davaları, tam yargı davaları, yorum davaları ile ceza davalarından oluşan dörtlü bir idari dava kategorisi öngörür.

¹¹ Gözübüyük, A. Ş. - Tan, T., *İdare Hukuku, İdari Yargılama Hukuku*, C. 2, Ankara, 1999, s. 257; Eroğlu, H., *İdare Hukuku, Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi*, 4. Bası, Ankara, 1984, s. 387.

¹² 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 96 ile yürürlükten kaldırılan 521 sayılı Danıştay Kanunu’nda “iptal davası”, “tam yargı davası”, “yorum davası” ve “temyiz davası” adı altında dört idari dava türü benimsenmişti. 2577 sayılı Kanun’da iptal davası ile tam yargı davasına yine yer verilmiş, yorum davası kaldırılmış, temyiz davası ise temyiz yoluna dönüştürülmüştür, Gözübüyük, Tan, op. cit., s. 258.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Temyiz davaları, ilk derece mahkemesinde açılan davanın niteliğine göre sınıflandırılmaktadır; ilk derece mahkemesinde açılan dava iptal davası ise temyiz davası objektif dava kümesi içinde, eğer tazminat davası ise sübjektif dava kümesi içinde yer almaktadır.

¹⁵ İdari ceza davası, idarenin ceza verme yetkisinin kullanımından doğan uyuşmazlıklardan oluşur, Onar, S. S., *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. III, İstanbul, 1966, s. 1774. Fransa’da, kamu malına yapılan tecavüz üzerine idare tarafından para cezası verilmesi üzerine açılan davalar, ceza davası sayılmıştır, Eroğlu, op. cit., s. 440.

¹⁶ Yorum davası, adli yargıda görülmekte olan bir davada, bu dava ile ilgili idari bir kararın anlamı ve kapsamının belirlenmesi konusunda çıkacak uyuşmazlıkların çözümü için mahkemenin ön mesele (meselei müstehire) kararı üzerine idari yargıda açılan davadır. Kabul ettiğimiz ikili ayırım çerçevesinde yorum davaları, işlemin niteliğine göre objektif ya da sübjektif olabilir; örneğin, bir yönetmeliğin yorumlanmasında objektif, bir sözleşmenin yorumlanmasında ise sübjektif nitelik ağır basar.

naklanmakla birlikte, her iki idari dava türünün işlevi bakımından ortak bir yön bulunur; anılan idari dava türlerinin asıl işlevi, idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak bağlamında hukuka aykırılıkları gidermektir.¹⁷ Tam yargı davası ile giderilmek istenen hukuka aykırılık bireyin sübjektif haklarını daha yakından ilgilendirir; bu anlamda tam yargı davaları sübjektif öge taşımakla birlikte sübjektif işlemlere yönelik iptal davaları ile objektif hukuka uygunluk amacı yerine getirilmek istenir.¹⁸

İptal ve tam yargı davalarının özelliklerine değinmeden önce, geleneksel anlamda dava türlerinden söz etmek çalışmanın açılımı bakımından yararlı olacaktır.

B. Geleneksel Anlamda Dava Türleri

Geleneksel ayrıma göre davalar çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilir; ancak bu ölçütlerden en önemlisi davaların mahkemeden istenilen hukuki korunmaya göre sınıflandırılmasıdır.¹⁹ Bu ölçüte göre davalar, eda (edim) davaları, tespit davaları ve inşai (yenilik doğuran) davalar olmak üzere üçe ayrılarak incelenir.²⁰

Eda (edim) davasında davacı, davalının bir iş yapmaya, bir şey vermeye ya da bir işi yapmamaya mahkum edilmesini ister.²¹ Eda (edim) davasının mahkemece kabulü durumunda verilen hüküm, davanın dayandığı hakkın ya da hukuki ilişkinin var olduğunun tespiti ile davacının istediği edanın yerine getirilmesi konusunda davalıya yöneltilmiş bir emri içerir. Medeni yargıda görülen davaların büyük bir bölümü eda (edim) davası niteliğini taşır.²²

¹⁷ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 119.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Bu ölçütün yanı sıra, dava konusu hakkın niteliğini, dava konusu edilen malı, dava konusunun aynı hak veya zilyetlik olmasını ya da istem sonucunun niceliğini temel alan çeşitli ölçütler kullanılır.

²⁰ Kuru, B. - Arslan, R. - Yılmaz, E., *Medeni Usul Hukuku*, 12. Baskı, Ankara, 2000, s. 322-333.

²¹ Tam yargı davaları, ilgililerin sübjektif hukuki durumlarında ortaya çıkan her türlü ihlalin giderilmesini amaçlamaları nedeniyle edim davalarına benzemekle birlikte, idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması olan temel amaç itibarıyla özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan edim davalarından farklılık göstermektedirler, Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 123.

²² "(...) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu da, kural olarak, eda (edim) davaları göz önünde bulundurulurken hazırlanmıştır.", Kuru - Arslan - Yılmaz, op. cit., s. 324.

Tespit davaları, bir hukuki ilişkinin var olup olmadığının saptanmasına yönelik davalardır.^{23,24} Tespit davası, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiştir; ancak kimi tespit davalarını düzenleyen özel hükümler vardır. Tespit davasında, yalnız tespit hükmü verilir; bu tespit hükmü kesin hüküm (1086 sayılı Kanun m. 237) ve kesin delil teşkil eder.²⁵

İnşai (yenilik doğuran) davalar ise, davacının, var olan bir hukuki durumun değiştirilmesi, kaldırılması ya da yeni bir hukuki durumun yaratılması istemini içeren davalardır.²⁶ İnşai (yenilik doğuran) davalar, kural olarak, kanunun açıkça öngördüğü durumlarda açılabilir, bu durumlar ise, genellikle maddi hukuk tarafından belirlenir. İnşai (yenilik doğuran) davalarda, hukuksal durumun değiştirilmesi konusunda karşı tarafın iradesini olumlu olarak açıklaması yetmez, bu hususun mahkemece ayrıca hüküm altına alınması gerekir.

Vergi yargısının, idari yargı kolunun içinde özel görevli yargı organı olarak bulunması, vergi davasının bu yargı kolunun dava ayrımı içindeki konumunun belirlenmesini zorunlu kılar.²⁷ Bu bakımdan, vergi davasının kuramsal niteliğinin sağlıklı bir biçimde saptanabilmesi için, iptal davası ile tam yargı davasının temel özelliklerinin incelenmesi ve bu çerçevede idari dava kuramı yönünden söz konusu ayrımın kısaca değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

²³ "Tespit davası, eda davasının öncüsü durumundadır. Henüz şartları tamam olmadığı için açılmayan eda davası için ilerideki hukuki ilişkinin belli edilmesi bakımından kesin delil olarak kullanılmak üzere tespit davası açılabilir.", Yar. İBK, 07.07.1965, 1965/5-5, RG, 21.07.1965, 12054.

²⁴ Bir hukuki ilişkinin var olduğu için açılan davaya "müspet (olumlu) tespit davası", davalı tarafından varlığı iddia edilen bir hukuki ilişkinin mevcut olmadığının tespiti için açılan davaya da "menfi (olumsuz) tespit davası" adı verilmektedir.

²⁵ İptal davasında bir işlemin yokluğuna karar verildiğinde, söz konusu hüküm bir tespit niteliği taşır; iptal davası reddedildiğinde ise ret kararı ile dava konusu işlemin hukuka uygun olduğu tespit edilmiş olur.

²⁶ İptal davasında, dava konusu işlemin hukuka aykırı olması nedeniyle verilen iptal kararı, inşai sonuç doğurmaktadır; iptal kararı ile kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem geriye etkili olarak hukuken ortadan kaldırılmaktadır, öyle ise iptal kararı bu etkisi itibarıyla yeni bir hukuki durum yaratmaktadır, bunun sonucunda ise iptal davası inşai dava niteliğini kazanmaktadır; Kumrulu, Vergi Yargılama, s. 120. "İnşai sonuç, Danıştay'ın iptal kararıyla doğmakta, idarenin bu karar doğrultusunda daha sonra yapacağı işlemler ise inşai nitelik taşımamaktadır.", Önen, E., *İnşai Dava*, Ankara, 1981, s. 162.

²⁷ Akkaya, M., "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *AÜHF Dergisi*, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, s. 195.

C. İdari Yargılamada Dava Türleri

1. İptal Davası

İptal davası, hukuka aykırı bir idari işlemin, idari yargı organları tarafından iptal edilerek ortadan kaldırılmasını sağlayan bir dava türüdür.²⁸ Bir başka deyişle, iptal davası, idare tarafından tesis edilen icrai bir karardan kişisel, hukuka uygun ve güncel bir menfaati etkilenen kişinin, idari yargıya başvurarak bu idari işlemin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat öğelerinden biriyle hukuka aykırılığından ötürü iptalini istemesidir.²⁹

İptal davasında, kişinin ihlal edilen hakkını tazmin ve telafi etmek yönünden bir amacı yoktur; zira iptal davası, kamu düzeni yönü öne çıkan³⁰ ve hukuk devletinin garantisi olan bir davadır.³¹ İdari işlemlere karşı iptal davası açılabilmesi yasada açıkça belirtilmemiş olsa bile genel bir hak olan iptal davası yolu açıktır.³² İdari işlemlere karşı iptal davası yolunu kapatan bir kanun hükmü, "(...) herhangi bir hukuk metnine dayanmamış (sans texte) olsa bile, her türlü idari işleme karşı açılan ve hukukun genel ilkelerine göre hukuk düzenine riayeti sağlamak amacıyla sahip olan iptal davasını ortadan kaldırmaz";³³ zira, iptal davasının varlığı hukukun genel ilkelerinin bir sonucu³⁴ ve iptal davasının genellik niteliğinin bir göstergesidir.³⁵

Yukarıda da belirtildiği üzere, iptal davası, tümüyle idare hukukuna özgü bir dava türü olmak üzere, idari işlemin hukuka aykırılığı dolayısıyla iptalini, bir başka deyişle, 1982 Anayasası m. 125/1-c.1

²⁸ "İptal davası, umumî, afakî ve tanzimî mahiyette muayyen bir idari karar aleyhine bu karardan menfaati haleldar olan bir kimsenin bu kararın salâhiyet, şekil, esas ve maksat cihetlerinden kanuna mugayereti hasebiyle iptal talebiyle açılan bir davadır", Danıştay 5. Dairesi'nin 04.03.1941 günlü kararındaki "Müddeiumumi mütalâası", DKM, S. 17, s. 60, nak. Derbil, S., *İdare Hukuku*, 5. Bası, Ankara, 1959, s. 179.

²⁹ Sarıca, R., *İdari Kaza, C. I, İdari Davalar*, İstanbul, 1949, s. 10.

³⁰ Chapus, R., *Droit du Contentieux Administratif*, Paris, 1990, s. 131, nak. Sezginer, M., *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayırılabilir İşlem Kuramı*, Ankara, 2000, s. 18.

³¹ Vedel, G. - Delvolvé, P., *Droit Administratif*, C. II, Paris, 1992, s. 241; nak. *ibid.*

³² Vedel, Delvolvé, C. II, op. cit., s. 240, nak. *ibid.*

³³ CE, 17 Fév. 1950, Dame Lamotte, Rec. s. 110, nak. Sezginer, op. cit., s. 18.

³⁴ Jeanneau, Le Principes Généraux du Droit dans la Jurisprudence Administrative, Paris, 1954, s. 69, nak. *ibid.*, s. 19.

³⁵ *Ibid.*

uyarınca³⁶ idarenin hukuka aykırı işlemlerini tüm sonuçları ile ortadan kaldırmayı amaçlayan ve bu bakımdan “objektif dava” olarak nitelenen bir davadır.³⁷

2577 sayılı Kanun m. 2/1-a’da iptal davası; “idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı³⁸ olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan dava” biçiminde tanımlanmıştır. Genel/düzenleyici işlemlerin yanı sıra bireysel işlemler de iptal davasına konu olabilir; ancak davaya konu edilen işlemin kesin ve yürütülebilir bir nitelik taşıması gerekir (2577 sayılı Kanun m. 14/3-d).

İptal davası bakımından “menfaat” koşulu, davacı sıfatı ile ehliyet yönünden yeterlidir. Davacı ile iptali istenen işlem arasındaki ilgiyi ifade eden “menfaat” kavramı, davacı bakımından kişisel, meşru ve güncel bir özellik arz etmelidir.³⁹ İptal davası ile, gerçekte, davacının menfaatinin korunması değil, kamu yararının himayesi söz konusudur; zira, hukuk devletinde, idarenin, işlemlerinde daima hukuka uygun davranmasında tüm toplum fertleri bakımından yarar vardır.⁴⁰ Bu nedendir ki, iptal davası sonucunda (genel nitelikte)⁴¹ bir idari işlemin

³⁶ 1982 Anayasası m. 125/1-c. 1: “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.”

³⁷ Akyürek, A., “Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisel Unsuru”, *DD*, S. 81, s. 29; Azrak, A. Ü., “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, *Onar Armağanı*, İstanbul, 1977, s. 146 vd.; Gökalp, A. S., “İptal Davaları”, *Yüzyıl Boyunca Danıştay*, Ankara, 1968, s. 443.

³⁸ 2577 sayılı Kanun, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile yürürlükten kaldırılan 521 sayılı Danıştay Kanunu’ndan farklı olarak, “kanuna aykırı” ifadesi yerine “hukuka aykırı” ifadesini tercih etmiştir.

³⁹ “Hak ile menfaat arasında fark vardır. Hak, ferdin haiz olduğu bir kudrettir. Yani hak sahibinin başkalarından bir şey talep edebilmek kudretidir. Hak hukuken himaye edilir, dava ile teyit olunur ve korunur. Hak sahibi zorla hakkına başkalarını riayet ve hürmet ettirebilir. Halbuki, alelade menfaat, şahsa tanınmış bir kudret değildir. Bir şahıs, alelade menfaatine dayanarak başkalarından bir şey talep edebilmek kudretinde değildir. Alelade menfaat, dava hakkı ile teyit olunmamakta ve himaye edilmemektedir. Bir menfaat sahibi, zorla menfaatine riayet ve hürmet ettiremez.”, Sarıca, op. cit., s. 29-30.

⁴⁰ Sarıca, R., *Danıştay Kararlarının Yerine Getirilmesi, Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*, Ankara, s. 18-19, nak. Eroğlu, op. cit., s. 394.

⁴¹ İptal kararının sonuçlarının herkes için geçerli olması (erga omnes) ilkesi, iptal edilen işlemin birel ya da genel işlem olmasına göre farklıdır; iptal kararının üçüncü kişiyi etkileyebilmesi için iptal edilen kararın genel nitelikte bir işlem olması gerekir, Gökalp, op. cit., s. 443.

iptaline karar verilmesi, sadece davanın tarafları için değil, herkes için geçerli (erga omnes) olur.⁴²

2. Tam Yargı Davası⁴³

Tam yargı davası, kişilerin, bir idari eylem ya da işlemle subjektif haklarının ihlal edilmesi nedeniyle hak ihlalinin ve ortaya çıkan zararın giderilmesini sağlamaya yönelik olarak açtıkları bir idari dava türüdür; ancak, iptal davaları gibi idare hukukuna özgü değildir. Tam yargı davaları, medeni yargının görevine giren tazminat davalarına benzer.⁴⁴ İşte bu özelliği gereği olsa gerek, tam yargı davaları, kural olarak, idareye bir hareket şekli göster(e)mez ve yükle(ye)mez.⁴⁵

2577 sayılı Kanun m. 5/1-b' de, "idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar" biçiminde tanımlanan tam yargı davası, sadece ilgilinin zararının hesaplanması uğraşı değil, idarenin hukuk kurallarına bağlı olmasını sağlayan etkin bir denetim ve yaptırım aracıdır; bu araç, ne kadar hızlı ve etkin işlerse, hukukun üstünlüğünü reddeden idari makamların tutum ve davranışları yaptırımla karşılaşılabileceği gibi, önceden uyarıcı, caydırıcı sonuçlar da yaratır.⁴⁶

Tam yargı davaları, hem idari işlemlere hem de idari eylemlere karşı açılabilir; idari işlemlere karşı doğrudan doğruya tam yargı davası açılabilir halde, idari eylemlere karşı açılacak davalar bakımından idareye başvurma koşulunun (ön-karar) yerine getirilmesi gerekir.⁴⁷ Buna göre,

⁴² Azrak, op. cit., s. 44; Uler, Y., *İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları*, Ankara, 1970, s. 44.

⁴³ İdarenin hukuki sorumluluğu perspektifinden tam yargı davaları ile ilgili olarak bkz., Özgüldür, S., "İdarenin Hukuki Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları", *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul, 1996, s. 709-801.

⁴⁴ AY Mah., K. 1964/19, *Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi*, S. 2, s. 88-95.

⁴⁵ Telli, S. T., "İdari Yargıda Kesin Hüküm", *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III*, Ankara, 1980, s. 126.

⁴⁶ Güran, S., "Türk İdare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedefi ve İşlevi", *Yargı*, S. 10, Ağustos, 1979, s. 22.

⁴⁷ 2577 sayılı Kanun m. 13: "1. İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin

idari eylemlerden dolayı hakları ihlal edilmiş olanlar, tam yargı davası açmadan önce, söz konusu idari eylemleri öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeli ve bu taleplerinin kısmen ya da tamamen reddi durumunda bu konudaki idari işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış günlük zımni ret süresinde⁴⁸ yanıt verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içerisinde dava açmalıdırlar.⁴⁹

İlgililer, haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla idari yargı organlarına doğrudan doğruya tam yargı davası açabilecekleri gibi iptal ve tam yargı davasını birlikte de açabilirler ya da ilk önce iptal davası açıp bu davanın karara bağlanmasının ardından bu konudaki kararın veya kanun yollarına başvurulmuşsa verilecek kararın tebliğinden itibaren dava süresi içerisinde tam yargı davası açabilirler.⁵⁰

İptal davasının konusu idari işlemler olduğu halde, tam yargı davasında konu idari eylem ya da işlemden doğan zarardır ve tam yargı davasında kişisel yarar ağırlıktadır,⁵¹ ancak, her iki idari dava türünün

bittiği tarihten itibaren dava süresi içinde dava açılabilir. 2. Görevli olmayan adli ve askeri yargı mercilerine açılan tam yargı davasının görev yönünden reddi halinde sonradan idari yargı mercilerine açılacak davalarda, birinci fıkrada öngörülen idareye başvurma şartı aranmaz.”

⁴⁸ 2577 sayılı Kanun m. 10/2: “Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştay’a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.”

⁴⁹ 2577 sayılı Kanun m. 7/1’e göre bu süre, Danıştay’da ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde otuz gündür.

⁵⁰ 2577 sayılı Kanun m. 12: “İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay’a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi, ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11’inci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır.”

⁵¹ Tam yargı davası ile hakkın ihlali ile ortaya çıkan zararın tazmin ve telafisi talep edilir.

de nihai amacının idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak olduğu gözden irak tutulmamalı ve genel yarar unsurunun her iki davada da bulunduğu unutulmamalıdır.

Tam yargı davalarında amaçlanan hakkın tamiridir; bir başka deyişle, bu tür davalarda yargıç, hem zararı doğuran eylemleri ve hem de bundan çıkabilecek hukuksal sonuçları belirler. İptal davalarında iptal nedenlerinin sınırlandırılmasına karşın tam yargı davasına bakan yargıç, idarenin sorumluluğunu belirlemede çeşitli ölçütler kullanır.⁵²

Tam yargı davalarının başlıca çeşitleri, tazminat davaları ve istirdat (geri alma) davalarıdır.⁵³ İdarenin mali sorumluluğuna dayanan tazminat davaları, genellikle idarenin vermiş olduğu zararın giderilmesi için açılan davalardır; istirdat (geri alma) davaları ise, haklı bir neden olmaksızın idarenin malvarlığına geçmiş olan malın ya da paranın geri alınmasını sağlamak için açılan davalardır.⁵⁴

İptal davasında verilen kararın aynı durumda bulunan tüm bireyleri ilgilendirmesine karşın tam yargı davasının sonucu sadece davacıya özgülenir. İptal davasında idari yargı organı hukuki uyuşmazlığı çözdüğü halde tam yargı davasında hukuki uyuşmazlığı çözmekle kalmaz, zarar doğurucu eylemleri ve maddi olayları da inceledikten sonra ihlalin giderilmesi yolunda hüküm tesis eder; hukuki sorumluluğun yaptırımı olan tam yargı davasının amacı, idari faaliyetler nedeni ile bozulan mali dengenin düzeltilmesidir.⁵⁵

İptal davasında idare, taraf olarak gösterilmekle birlikte, bu, görünüşte bir davalı sıfatıdır. Gerçekte yargılanan idare değil, idarenin dışında objektif bir gerçeklik taşıyan ve iptal istemine konu yapılan "işlem" dir. Oysa, tam yargı davalarında, kendisinden bir edimde bulunulması istenen idare, bu kez, gerçek bir davalı sıfatını taşır.⁵⁶

İdari davalara ilişkin olarak çizilmeye çalışılan bu genel çerçeveye ek olarak, yargılama usulüne ilişkin kurallar bakımından tam yargı

⁵² Eroğlu, op. cit., s. 431.

⁵³ Gözübüyük, Tan, op. cit., s. 612.

⁵⁴ Örneğin, fazla ödenen bir verginin geri alınması için açılan dava gibi, bkz., *Dan. DDGK, 07/11/1952, 1951/285-284, DKD, S. 34, s. 208 vd.*

⁵⁵ Başpınar, R., "Tam Yargı Davaları", *Yüzyıl Boyunca Danıştay*, 2. Bası, Ankara, 1986, s. 482.

⁵⁶ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 125.

davaları ile iptal davaları arasında önemli bir fark bulunmadığını anımsatmakta yarar vardır; ancak, yine de idari yargı organları tam yargı davasında “*kişisel hak*”, iptal davasında ise “*menfaat*” koşulunun varlığını araştırmak zorundadır.^{57, 58}

İdari yargının en temel işlevi/amacı, idarenin hukuka uygunluğunun sağlanmasıdır. Hukuka uygunluğun sağlanması suretiyle kamu yararının gerçekleştirilmesi biçiminde formüle edilebilecek olan temel ve ortak işlev/amaç dikkate alındığında, iptal davası ve tam yargı davası ayırımına gitmek bir anlamda önemini yitirir.^{59, 60}

III. VERGİ DAVALARI

A. Kapsam

1. Genel Olarak

Hukukumuzda, tüm idari eylem ve işlemleri kapsayan genel nitelikte bir idari usul kanunu yoktur; ancak, tipik birer idari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemlerinde vergi idaresinin uyması gereken usul kurallarını içeren özel bir idari usul yasası olarak “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu*” bulunur. Böylece, ülkemizde, idare hukukuna özgü, genel bir usul kodu bulunmamasına karşın, vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış bir hukuk dalı olarak karşımıza çıkar.⁶¹

2576 sayılı Kanun m. 6 muvacehesinde vergi davalarının konusunu, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harç-

⁵⁷ Menfaat ihlalinin iptal davasına konu edilebilmesi için menfaatin kişisel, meşru (hukuken himaye görebilmesi) ve aktüel (güncel) olması gerekmektedir

⁵⁸ “(...) iptal davasına konu olan işlemin davacıyı etkilemesi, yani davacının kişisel menfaatini ihlal etmesi, işlem ile davacı arasında ciddi ve makul bir ilişkinin olması gerekmektedir.”, Dan. 10. D., 21/05/1990, 1990/1213-1115, DD, S. 81, s. 257-358. “Vergi davaları için, özel bir yargılama usulü kuralı getiren 213 sayılı Kanun m. 377'nin dava açmaya yetkili olanları açıkça belirlemesi karşısında, sayılan kişilerin genel yargılama usulü kuralı olan 2577 sayılı Kanun m. 2'ye göre menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılmaz (...) (bunun) araştırılması, özel hüküm bulunan bir durumda genel hükmün uygulanamayacağı ilkesinin ihlali olur.”, Akkaya, op. cit., s. 196-198.

⁵⁹ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 128.

⁶⁰ “(...) bu iki dava türü, sadece yargı görevi ifasında pratik zaruretten doğmuştur.”, Özyörük, M., *İdari Yargı Ders Notları (Çoğaltma)*, Ankara, 1977, s. 235, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 128.

⁶¹ Akkaya, op. cit., s. 192-193.

larla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarifeler dolayısıyla ortaya çıkacak uyuşmazlıklarla sayılan hususlarda 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar oluşturur.

Vergi mahkemelerinin görev alanını belirleyen 2576 sayılı Kanun m. 6, 3410 sayılı Kanun⁶² ile değiştirilmeden önce, vergi mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıklarını, 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları ve diğer kanunlarla verilen işlere bakacağını hüküm altına almıştı. Bu şekilde, 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile gümrük vergileri ve yerel yönetimlerin gelirleri bakımından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmakta ve bu hali ile vergi davası, sayılan gelirlerin hem aslını hem de bunlara ilişkin ceza ve zamları kapsamakta idi. 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan tüm uyuşmazlıklar⁶³, anılan maddenin ilk şekline göre vergi mahkemesinin görev alanına girmekte, dolayısıyla vergi davasına konu olmaktaydı.⁶⁴

6183 sayılı Kanun, kapsam itibarıyla, 213 sayılı Kanun'dan daha geniştir; vergi ve benzerlerinin yanı sıra her türlü kamu alacağının tahsil aşamasını düzenler.⁶⁵ 3410 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikten sonra 2576 sayılı Kanun m. 6, 6183 sayılı Kanun uygulanması bakımından sadece, 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 davalar bakımından vergi mahkemelerini görevlendirmiş ve böylece vergi davasının konusunun belirlenmesinde yaşanan kimi duraksamalar⁶⁶ giderilmiştir.

⁶² RG, 02.03.1988, 19742.

⁶³ Bu uyuşmazlıklara örnek olarak, tahsil aşamasına ilişkin ödeme emrine karşı açılan davalar ile haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi işlemlerden doğan davalar gösterilebilir.

⁶⁴ 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen istirdat ve iptal davaları, adli yargının görev alanı içerisindedir.

⁶⁵ 6183 sayılı Kanun, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza soruşturması ve takiplerine ait yargılama giderleri, vergi cezası, para cezası gibi birincil, gecikme zammı, faiz gibi ikincil kamu alacakları ve adı geçen idarelerin sözleşmeden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamasına ilişkin olan diğer alacakları ile bunların takip giderleri hakkında uygulanmaktadır.

⁶⁶ Önceki düzenleme, vergi, resim, harç gibi kamu gelirleri dışında geniş anlamı ile tüm kamu alacaklarının vergi davasına konu olup olmayacağı tartışmasının yaşanmasına

Özetle, vergi davasının konusu ve kapsamı, vergi yargısının görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklar ile sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan, “*vergi davası*” ifadesi, ikmalen, re’sen, idarece tarh edilen ya da bir başka şekilde ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları gösterir. Vergilendirme sürecinde sayılanlar dışında pek çok durumda vergi davası ile karşılaşılabilir; bu kapsamdaki vergi davaları, aşağıda “*Özel Durumlar*” başlığı altında incelenecektir.

2. Özel Durumlar

Vergi uyuşmazlığının niteliği, kimi zaman, yukarıda çizilen genel çerçevenin dışında gerçekleşen özel durumlara vücut verebilir. Örneğin; “*takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalar*”, “*vergi ve cezadaki hataların şikayet yoluyla düzeltilmesi isteminin reddi üzerine açılan davalar*”, “*uzlaşma komisyonlarının uzlaşma başvurusunu yetkisizlik veya süreaşımı nedeniyle reddetmesi üzerine açılan davalar*” ile “*uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilememesi üzerine açılacak davalar*” gibi kimi uyuşmazlıklar “*özel durumlar*” başlığı altında incelenmeyi gerektirir.⁶⁷

a. Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılan Davalar

Türk vergi uygulamasında, vergi idaresinin re’sen yapacağı tarhiyatın dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararlarına karşı vergi davası yoluna, ancak, bu kararın vergi idaresince re’sen vergi tarhı biçiminde bir idari işlem durumuna getirilmesi ile gidilebilir. Kimi durumlarda ise, takdir komisyonu kararına karşı doğrudan vergi davası açılması olanaklıdır. Bu durumlar, şu şekilde sayılabilir:

- 213 sayılı Kanun mük. m. 49 gereğince⁶⁸ arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer ve bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri

neden olmuştu. Böyle bir sonucun kabul edilmesi durumunda, idari yargıda genel görevli idare mahkemeleri ile özel görevli vergi mahkemelerinin görev alanlarının belirlenmesi oldukça zorlaşmakta idi.

⁶⁷ Vergilendirme sürecinde, sayılanlar dışında pek çok durumda vergi davası açılması olanaklı görünse de, çalışmanın hacmi, bu davaların tümünü saymayı engeller. Bu bakımdan, burada, istisna niteliğindeki belli başlı vergi davası türlerine değinilecektir.

⁶⁸ 213 sayılı Kanun mük. m. 49: “a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesi hükmü ile aynı Kanun’un 31. maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet

takdirlerine karşı belli kuruluşlar ve vergi daireleri tarafından açılan davalar,

- 213 sayılı Kanun m. 267' de öngörülen⁶⁹ emsal bedeli takdirlerine karşı vergi daireleri ile yükümlüler tarafından açılan davalar.

Sayılan durumlarda, vergi mahkemesi, istem konusunun en üst sınırı ile bağlı olmak kaydıyla yeni bir değer belirler; bir başka deyişle, bu hallerde “*tadilen tasdik kararı*” verilir. Bu nedenle, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan vergi davaları, kural olarak, ikmalen tarh işlemine karşı açılan davalardan bir farklılık göstermez.⁷⁰

bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilan eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilanını izleyen on beş gün içinde Danıştay’da dava açabilir. b) Takdir komisyonlarının arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanunu’nun 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalarla ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir (...) Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, (...) merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir (...) Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay’a başvurulabilir (...) c) Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.”

⁶⁹ 213 sayılı Kanun m. 267: “Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur (...) Üçüncü sıra (Takdir Esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir (...) Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (...) Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.”

⁷⁰ Özbacı, Y., *Vergi Davaları*, Ankara, Ağustos, 2004, s. 68.

b. Vergi ve Cezadaki Hataların Şikayet Yoluyla Düzeltilmesi İsteminin Reddi Üzerine Açılan Davalar

Vergiler bakımından 213 sayılı Kanun m. 117 (hesap hataları)⁷¹ ve m. 118 (vergilendirme hataları),⁷² vergi cezaları ile ilgili olarak da 213 sayılı Kanun m. 375’de sayılan bir hatanın varlığı durumunda, yükümlü, ilgili vergi dairesinden hatalı işlemin düzeltilmesi isteminde bulunur. Düzeltme istemi, otuz günlük dava açma süresi içinde yapıldığında vergi idaresinin ret yanıtı üzerine vergi davası açılabilir; ancak, dava açma süresinin geçmesinden sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine önce şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı’na, ret yanıtı alınması üzerine de bu ret işlemine karşı vergi davası açılacaktır.

c. Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Başvurusunu Yetkisizlik veya Süreaşımı Nedeniyle Reddetmesi Üzerine Açılan Davalar

213 sayılı Kanun Ek m. 7,1 hükmüne göre, vergi yükümlüsü veya ceza muhatabı, uzlaşma isteminde bulunduğu vergi ve ceza hakkında, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava yoluna başvurabilir. Yine, 213 sayılı Kanun Ek m. 7,3 hükmüne göre, uzlaşmanın vaki olması durumunda yükümlü, uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan biri üzerinde uzlaşılsa bile her ikisine), adına sadece ceza kesilmiş bulunan ceza muhatabı ise uzlaşılan cezaya karşı dava açamaz. Yükümlü ya da ceza muhatabı aynı vergi ve/veya ceza için uzlaşma isteminden önce dava açmışsa dava,

⁷¹ 213 sayılı Kanun m. 117: “Hesap hataları şunlardır: 1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. 2. 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. 3. Verginin mükerrer olması: Aynı Vergi Kanunu’nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

⁷² 213 sayılı Kanun m. 118: “Vergilendirme hataları şunlardır: 1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır; 2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

⁷³ RG, 03.02.1999, 23600.

vergi mahkemelerinde uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce incelenmez; incelenip karara bağlansa bile hükümsüz sayılır.

Kimi zaman uzlaşma başvurusu, ön inceleme aşamasında reddedilir. Uzlaşma Yönetmeliği⁷³ m. 10 hükmüne göre ön inceleme, uzlaşma başvurusunun, Uzlaşma Yönetmeliği m. 7 çerçevesinde şekil (yazılı olarak yükümlü tarafından bizzat ya da resmi vekaletnameye sahip vekili ya da yasal temsilcisi tarafından yapılması) koşuluna uygun olarak otuz günlük süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşma komisyonunun yetkisi bakımından incelenmesidir. Uzlaşma Yönetmeliği m. 7'ye uygun olarak yapılmadığı saptanan ya da yapıldığı komisyonun yetkisine girmediği görülen⁷⁴ uzlaşma başvurusu, esası incelenmeksizin reddedilir.

İdari işlemler kuramı bakımından ön incelemede verilen uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin kararlar “tek yanlı, kesin ve yürütülebilir” niteliktedir ve dolayısıyla vergi davasına konu edilebilirler.⁷⁵ Danıştay’ın içtihadı da bu yöndedir.⁷⁶

⁷⁴ Uzlaşma başvurusunun ön inceleme aşamasındaki reddi gerekçelerine örnek olarak; uzlaşma başvurusunun vergi yükümlüsü tarafından bizzat, vekili ya da yasal temsilcisi tarafından yapılmaması, vergi yükümlüsünün yasal temsilcisi gibi hareket eden kişinin bu niteliğinin usulüne uygun biçimde belgelendirilememesi, uzlaşma başvurusunun otuz günlük yasal başvuru süresi geçirildikten sonra yapılması ya da otuz günlük süresi içerisinde yetkisiz uzlaşma komisyonuna yahut idari makama yapılan başvurunun bu süre geçtikten sonra intikal ettirilmesi ve bu nedenle başvuru süresinin geçmiş bulunması, uzlaşma başvurusunun adi postayla yapılması nedeni ile komisyonun kayıtlarına otuz günlük süre dolduktan sonra geçmesi, uzlaşmanın konu, yer ve miktar itibarıyla komisyonun yetkisine girmemesi ya da üzerinde uzlaşılacak istenen vergi ve cezasının (ya da her ikisinin) tarh yöntemi ve ceza türü bakımından uzlaşmanın konusuna girmemesi gösterilebilir, Candan, T., *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma (Uzlaşma)*, Ankara, Ocak, 2001, s. 282.

⁷⁵ Ret kararı yürürlükte kaldığı sürece yeniden uzlaşma başvurusunda bulunulamaz; ancak, 30 günlük süresi içerisinde olmak kaydı ile uzlaşma başvurusunun; vergi yükümlüsü tarafından bizzat yapılmadığı gerekçesi ile reddi durumunda, vergi yükümlüsü tarafından bizzat ya da resmi vekaletnameye sahip vekili ya da yasal temsilcisi aracılığıyla vekilin, vergi yükümlüsünün resmi vekaletnamesine sahip olmadığından bahisle reddi durumunda, resmi vekaletname ile tayin edilecek vekil aracılığıyla veya bizzat ilgili tarafından ya da yasal temsilcisi vasıtasıyla, yasal temsilci niteliğinin belgelendirilmemiş olunması nedeni ile reddi durumunda, bu durum belgelendirilerek, uzlaşma komisyonunun konu, yer ve miktar itibarıyla yetkisi dışında bulunması nedeni ile reddedilmiş bulunması durumunda, konu, yer ve miktar itibarıyla yetkili uzlaşma komisyonuna başvuru suretiyle yeniden uzlaşma başvurusunda bulunulabilir, Candan, *Uzlaşma*, s. 285-286.

⁷⁶ Bkz., Dan. 3. D., 21/05/1986, 1986/1079-1373; Dan. 4. D., 22/02/1990, E. 1987/3627, K. 1990/660; Dan. 9. D., 15/10/1985, 1985/1674-795; Dan. 4. D., 24/06/1996, 1996/842-2765, nak. *ibid.*, s. 284.

Ret kararının dava açma hakkı üzerinde birtakım etkileri bulunur: Ret kararının ilgiliye tebliği tarihinde, “uzlaşma başvurusu ve vergi davası açma süreleri henüz dolmamış ise”, ilgili, kararda dayanılan aykırılığın giderilmesi olanaklı ise bu aykırılığı gidererek yeniden uzlaşma başvurusunda bulunma ya da tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezasını vergi davasına konu etme bakımından seçimlik hakka sahiptir. Ret kararının ilgiliye tebliği tarihinde “hem uzlaşma başvurusunda bulunma hem de vergi davası açma süresi dolmuş ise”, ilgilinin, ne uzlaşma başvurusunu yenileme ne de bu başvuruya konu ettiği vergi ve vergi cezasına karşı vergi mahkemesinde dava açma olanağı vardır. Uzlaşma görüşmeleri yapıp uzlaşmanın vaki olmaması ya da temin edilmemiş sayılması durumu da ortaya çıkmadığından 213 sayılı Kanun Ek m. 7’de öngörülen on beş günlük ek dava açma süresinin kullanılması da olanaklı değildir; ancak, bu durumda bile ilgili, verilen ret kararının yetki, şekil, sebep, konu ve maksat öğelerinden biri ya da birkaçı bakımından hukuka aykırı olduğu iddiası ile genel görevli “idare mahkemesinde” dava açabilir.⁷⁷

d. Uzlaşmanın Vaki Olmaması ya da Temin Edilememesi Üzerine Açılacak Davalar

Türk vergi uygulamasında, uzlaşma başvurusunda bulunan uzlaşma komisyonunun çağrısına uymayarak toplantıya haklı bir neden olmaksızın gelmezse, çağrıya uyararak toplantıya gelmesine karşın düzenlenen tutanağı imzalamazsa ya da tutanağı “ihtirazi kayıtle” imzalamak isterse, uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşmanın vaki olmaması ise, “uzlaşmaya varılamaması” anlamına gelir ve “komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi” durumunu belirtir. Bu durumda komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Tutanağın düzenlenmesi uzlaşma olanağının tamamen tükendiği anlamına gelmez. Buna göre, ilgili, isterse, “dava açma süresinin son gününe kadar” komisyonun nihai teklifini kabul edebilir. Bu durumda, kabule ilişkin dilekçenin vergi dairesine verildiği tarihte uzlaşma vaki olmuş sayılır.

Uzlaşmaya varılamaması durumunda yükümlü ya da ceza muhatabı, tarh olunan vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın kendilerine tebliğinden itibaren genel hükümler

⁷⁷ Ibid., s. 286-287.

daresinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir.⁷⁸ Uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve/veya vergi cezasına karşı daha önce dava açıldığı hallerde, uzlaşma başvurusunda bulunulması durumunda mahkemece yargılama durdurulur ve açılan dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasına kadar incelenmez. Uzlaşmaya varılamaması halinde durdurulan yargılamaya, vergi dairesinin işarı üzerine devam edilir.

Uzlaşmaya varılamaması dolayısıyla uzlaşma başvurusunda bulunana tanınan ek dava açma süresi 213 sayılı Kanun Ek m. 7, IV'te on beş gün olarak belirlenmiştir. Uzlaşmanın vaki olmadığına (temin edilememiş sayıldığına) dair tutanağın uzlaşma başvurusunda bulunana tebliğinden itibaren işleyecek olan ek dava açma süresinin varlığı, anılan tebliğin yapıldığı tarih itibarıyla genel dava açma süresinin bulunduğu duruma bakılarak belirlenir: Tebliğ tarihinde, otuz günlük vergi davası açma süresinin dolmasına on beş gün veya on beş günden fazla zaman varsa ek dava açma süresi işlemez. Dava, kalan süre içinde açılmalıdır. Tebliğ tarihinde otuz günlük vergi davası açma süresi dolmuş veya dolmasına on beş günden az bir zaman kalmışsa tebliğden itibaren ek on beş günlük süre içinde dava açılabilir.⁷⁹

Vergi davasının kapsamını bu şekilde belirledikten sonra, yargılama usulünden de kısaca söz etmek yararlı olacaktır.

B. Yargılama Usulü

Öncelikle ifade etmek gerekirse, 2577 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun arasında belirli noktalarda uyumsuzluk bulunur; bunun temel nedeni, yargılama usulüne ilişkin kuralları içermesi gereken 2577 sayılı Kanun'da idari usule, özel bir idari usul yasası olan 213 sayılı Kanun'da ise yargılama usulüne ilişkin kuralların bulunmasıdır.⁸⁰

⁷⁸ "(...) Uzlaşma temin edilemediği takdirde bu hususun ilgiliye tebliğ olunacağı (213 sayılı Kanun Ek m. 5'te) belirtilmiştir. Bu bildirim uzlaşma isteminde bulunan kişinin hukukunu etkileyen idarenin tek yanlı ve icrai bir işlemi niteliğinde olduğundan iptal davasına konu yapılabilir.", Dan., 11. D., 07/04/1999, E. 1997/4611, K. 1999/1172, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 14/12/2005.

⁷⁹ Candan, *Uzlaşma*, s. 306-307.

⁸⁰ Akkaya, op. cit., s. 193; "Gerçekten ayrı bir usul kodu bulunmadığından, kural olarak, 2577 sayılı Kanun'da yer alan idari usul kuralları tüm idari işlemler için geçerlidir, ancak idari işlem niteliğinde olmalarına karşın, vergilendirme işlemlerine ilişkin usuller 213 sayılı Kanun'da düzenlenmediğinden, özel kural-genel kural ayrımı yapılmalı ve özel kural uygulanmalıdır. İdari süreçte uygulanacak kuralın saptanmasına

Vergi davası, 2577 sayılı Kanun m. 37’de öngörülen yetkili mahkemede açılır.⁸¹ Buna göre, vergi davasında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na⁸² göre alınması gereken vergiler ile kanun gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, 6183 sayılı Kanun’un uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

213 sayılı Kanun m. 378 ve 6183 sayılı Kanun’un ilgili hükümlerine göre vergi davasında istemin konusu; işlemin iptali, tarhiyatın terkinini, tahsil edilmemiş vergilerde iade, haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kaldırılmasına ilişkin olabilir;⁸³ ancak 213 sayılı Kanun m. 378/2’ye göre yükümlüler, vergi hataları dışında, kural olarak, kendi beyanlarına karşı dava açamazlar.⁸⁴

Vergi davalarında dava açma süresi, 2577 sayılı Kanun m. 7’de kural olarak⁸⁵ otuz gün olarak belirlenmiştir. 2577 sayılı Kanun m. 2/ b’ye göre bu süre, ilke olarak, tebliği izleyen günden itibaren başlasa

yönelik bu belirleme, yargısal süreç için de geçerlidir; 213 sayılı Kanun’da yer alan bir yargılama usulü kuralı, özel kural olması nedeniyle -salt vergi yargılaması ile sınırlı olarak- 2577 sayılı Kanun’daki yargılama usulü kuralından önce uygulanır”.

⁸¹ 2577 sayılı Kanun m. 3/1 muvacehesinde vergi davası da yazılı şekle tabidir ve bir dilekçe ile açılır. Dilekçelerin verileceği yerler, 2577 sayılı Kanun m. 4’de belirtilmiştir. Buna göre vergi davasına ilişkin dilekçeler, Danıştay ya da ilgili mahkeme başkanlığı veya bunlara gönderilmek üzere idare ve vergi mahkemesi başkanlıkları, bunların bulunmadığı yerlerde asliye hukuk mahkemeleri, yurt dışında ise Türk konsolosluklarına verilebilmektedir.

⁸² RG, 04.11.1999, 23866.

⁸³ “(...) vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi (gerekir) (...) vergi tarhından önce yönetimin bu işleme dayanak oluşturmak üzere yaptığı işlemler, tarh işleminden ayrılarak bağımsız olarak yönetsel davaya konu yapılabilecek nitelik taşıma(z)”, Dan. 4. D., 18/04/1988, E. 1986/2004, K. 1988/1564, DD, S. 72-73.

⁸⁴ Bu hükmün, vergi hatalarına karşı açılan davalar yanında bir diğer istisnası, 2577 sayılı Kanun m. 27/3’te kabul edildiği üzere, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı dava yoluna başvurulabilmesidir.

⁸⁵ 6183 sayılı Kanun m. 15’e göre ihtiyati haciz uygulamalarına ve m. 58’e göre ödeme emirlerine karşı açılacak davalar bakımından dava açma süresi 7 gün, 213 sayılı Kanun m. 49/b’ye göre emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti dolayısıyla kendilerine takdir komisyonu kararı tebliğ edilen daire, kurum ve teşekküllerin yapılan tespitlere karşı dava açma süresi ise 15 gün olarak belirlenmiştir.

da, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın, kesinti yoluyla alınan vergilerde hak sahibine ödemenin, tescile tabi vergilerde ise tescilin yapıldığı tarihi izleyen gün otuz günlük dava açma süresinin başlangıcı olarak kabul edilir; vergi idaresinin dava açması gereken konularda ise dava açma süresi, ilgili merci ve komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen gün başlar.

Vergi davasında kimlerin davacı olabileceği, 213 sayılı Kanun m. 377’de hükme bağlanmıştır. Anılan maddeye göre, yükümlüler ve vergi cezası kesilenler davacı olabileceği gibi, vergi daireleri de tadilat ve takdir komisyonlarının kararlarına karşı dava açabilir. *“Vergi dairelerinin, vergi davası bakımından davacı sıfatını alabilmesi, idari yargıda, kural olarak, idarenin davalı olması kuralına istisna teşkil eder”*.⁸⁶

Vergi davası, açılması ile birlikte önemli etkiler yaratır; verginin tahakkuku karara göre dava sonuna ertelenmiş, dolayısıyla tahsil işlemleri durmuş olur.⁸⁷

2577 sayılı Kanun m. 31/2 uyarınca, 2577 sayılı Kanun m. 31/1 ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunulan haller⁸⁸ saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde 213 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.⁸⁹ Örneğin; 213 sayılı Kanun m. 3/B tanık ifadeleri

⁸⁶ Öncel, M., Kumrulu - A., Çağan, N., *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ankara, 2005, s. 192.

⁸⁷ Tahsil aşamasında açılan davalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin davalarda tahsil durmamaktadır. Anılan durumlarda da tahsil işlemlerinin durmasını sağlamak için bunlar hakkında 2577 sayılı Kanun m. 27/3’e göre ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunmak gerekmektedir.

⁸⁸ Bunlar, hakimin 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 ve adli yardım halleridir.

⁸⁹ “(İdari Yargılama Usulü) Kanunun(un) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili 31. maddesinin 2. fıkrasında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na atıf yapılan haller dışında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu’na yapılan bu göndermenin 377, 378 ve mükerrer 378. maddesiyle ilgili olduğu kuşkusuzdur.”, Dan. VDDGK, 17/11/2000, 2000/316-371, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16/12/2005. “İdari Yargılama Usulü Kanununda yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasap (...)’ın vergi mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenilmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar

ile ilgili olarak “vergiyi doğurana olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan tanık ifadesi”nin⁹⁰ delil olarak kullanılmayacağını hükme bağlamıştır.⁹¹

Yükümlü tarafından açılan dava sonunda verilen hüküm, davanın kabulü yolunda ise, vergi dairesinin işlemi iptal edilerek tarhiyatın terkinini, ödenmiş verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması yönünde hüküm verilir, vergi dairesince açılan dava kabul edildiğinde ise, takdir ve tadilat komisyonları tarafından yapılan değerlendirme geçerliliğini yitirir.⁹² Yükümlünün davasının reddedilmesi, tarh edilmiş verginin tahakkuk etmesi sonucunu doğurur ve taksit süresi geçmemiş olanlar bu süre içerisinde, 2577 sayılı Kanun m. 27/3 gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksiti geçmiş olanlar ise, mahkeme kararına göre hesaplanan verginin ihbarname ile yükümlüye tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (213 sayılı Kanun m. 112/3).

Vergi mahkemesi (ayrıca vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak bölge idare mahkemeleri ve Danıştay) tarafından verilen karar yükümlü lehine ise, 2577 sayılı Kanun m. 28 gereğince bu kararın ilgili idarece uygulanması zorunludur; idarenin aksi davranışı tam yargı davasına

verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.”, Dan. 3. D., 24/12/1986, 1986/1201-2706, DD, S. 66-67, s. 187-191.

⁹⁰ “Olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan kişilerin verecekleri ifadeler tek başına ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı gibi genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün değildir.”, Dan. 4. D., 28/09/1990, E. 1988/1356, K. 1990/2491. “Vergi Usul Kanunu’nun 140 ve 141. maddesiyle; (...) tutanaklar, vergi incelemesinde delil olarak kullanılabilen ölçütler arasında yer almıştır (...) kurum yetkilisinin ifadesi tutanağa alınarak söz konusu tutanak ihtirazi kayıt konulmadan imzalanmış olup defter kayıtları ihticaca salih bulunmayan kurum adına temsilcinin anlatımını içeren tutanak delil kabul edilerek ve tamamen tutanaktaki ifadeler doğrultusunda matrah farkı hesaplanmasında yasaya aykırılık (yoktur).”, Dan. 3. D., 28/05/2003, E. 2000/2778, K. 2003/3288, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 14/12/2005.

⁹¹ Vergi idaresi ile yükümlüler arasında çıkan vergisel uyuşmazlıklarda iki tarafın kullanabileceği delillerin geçerliliği önem arz ettiğinden ve uyuşmazlık konusu olay ya da işlemin gerçek mahiyeti yemin dışında her tür delil ile ispatlanabildiğinden, yargılama aşamasında, vergilendirme sürecinde başvuru tanık ifadeleri değerlendirilebilmekte; ancak bu aşamada tanık doğrudan dinlenememektedir, “Davacının kayıtlarına intikal ettirdiği faturaları düzenleyen, dolayısıyla olayla ilgileri açık olan şahısların ifadelerinden, söz konusu faturaların gerçekte tüccardan alınan ürünler nedeniyle değil, doğrudan müstahsilden ürün alındığı halde stopaj vergi mükellefiyetinden kaçınmaya yönelik olarak düzenlendiği, yani içeriği itibarıyla yanıltıcı oldukları anlaşılmaktadır.”, Dan. 4. D., 17/10/1991, E. 1988/4717, K. 1991/3180.

⁹² Öncel - Kumrulu - Çağan, op. cit., s. 193.

neden olur. Vergi dairesi, 2577 sayılı Kanun m. 28/1 gereğince en geç otuz gün içerisinde işlem tesis etmelidir.

Bu noktada, tartışmalı bir konuya dikkat çekmekte yarar vardır; 2577 sayılı Kanun m. 28 ile 213 sayılı Kanun m. 112/4 birbiri ile çelişen hükümler içerir. Vergi mahkemesi, uyuşmazlık konusu verginin yükümlüden fazla veya yersiz olarak tahsil edildiğine ve iadesine karar verdiğinde, vergi dairesi söz konusu vergiyi 2577 sayılı Kanun m. 28/1 gereğince en geç otuz gün içinde iade etmeliyken, 213 sayılı Kanun m. 112/4’de bu süre üç ay olarak belirlenmiştir. Bu konuda hangi sürenin uygulanacağı bir sorun olarak görünse de, 2577 sayılı Kanun’a göre özel bir kanun niteliğinde olan 213 sayılı Kanun’un değinilen hükmüne riayet etmek gerekir. Ayrıca yine, 2577 sayılı Kanun m. 28/6’da tazminat ve vergi davalarında infazın gecikmesi nedeni ile kararın idareye tebliğinden itibaren yasal gecikme faizi hesaplanırken, 213 sayılı Kanun m. 112/4’te yasal gecikme faizi yerine 6183 sayılı Kanun’a göre tecil faizi uygulanması öngörülmüş ve söz konusu tecil faizinin yukarıda değinilen üç aylık sürenin sonundan düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

C. Kuramsal Ayrım

Türk idare hukuku öğretisinde, vergi davasının, tam yargı davalarının türlerinden biri olarak sayılmasının yanı sıra, mevcut idari dava türleri arasında en kolay ve en uygun biçimde yerleştirilebileceği kategorinin iptal davası olduğunu savunanlar da vardır.⁹³ Bu görüşlerin yanında, vergi idaresinin faaliyetinin idari işlem ya da eylem biçiminde olup olmamasına göre vergi uyuşmazlıkları konularına göre ayrılarak, verginin tarhuna ilişkin işlemler hakkındaki uyuşmazlıkların iptal davası niteliği taşıdığı, tahakkuku tahsile bağlı vergilerle ilgili uyuşmazlıkların ise iptal davası ile birlikte tam yargı davasına da konu olabileceği savunulmuştur.⁹⁴

Öğretide, vergi davasının, temel nitelikleri itibariyle, tam yargı davası kategorisinde yer aldığı kabul edilmiş;⁹⁵ ancak, özü itibariyle tam

⁹³ Duran, op. cit., s. 71.

⁹⁴ Candan, T., “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar (Vergi Uyuşmazlıkları)”, *DD*, S. 54-55, s. 38-39.

⁹⁵ Gözübüyük, A. Ş., *Yönetmelik Yargı*, 1996, s. 232; Derbil, op. cit., s. 194.

yargı davasından ziyade iptal davası niteliğine daha yakın durduğu da ileri sürülmüştür^{96, 97}

1. İptal Davası Görüşü

Vergi davasının, iptal davası niteliğinde olduğunu öne süren görüşe göre, vergi yargıç her durumda, idarenin, vergi kanunlarının belirlediği matrah ve oranlara uyup uymadığını inceler, bir başka deyişle, vergi davasında yargıç, iptal davasında yaptığı gibi objektif nitelikte bir araştırmaya girer.⁹⁸ Bu görüşe göre, vergi davaları, kural olarak, iptal davası niteliği taşır;^{99,100} ancak belli durumlarda tam yargı davası niteliğine de bürünebilir. Bu durumda, iptal ve tam yargı davası birlikte açılabilir gibi, ayrı ayrı dava açma yoluna da gidilebilir; sonuçta, vergi davasının, ayrı bir dava türü sayılmayı gerektirecek kuramsal bir niteliği yoktur. Dolayısıyla, vergi davalarını, tümüyle idare hukukuna özgü bir dava türü olan iptal davası kategorisine dahil etmek gerekir.

Vergi davasının iptal davası olduğunun ileri sürülmesinde, davanın konusu önem arz eder; bu görüşe göre, *“vergi yargıcının önündeki sorun gerçekte, her şeyden önce bir vergilendirme işleminin vergide yasallığa aykırı olup olmadığının araştırılmasıdır (...) Vergi davasının iki unsur,, yükümlünün statüsü ve vergilendirme yetkisinin denetlenmesidir”*.¹⁰¹

Vergi davası, iptal davası ile tümüyle örtüşmez; vergi davasını diğer iptal davalarından ayıran nokta, vergi yargıcının, dava konusu yapılan işlemi sadece iptal etmekle yetinmemesi ve uyuşmazlığın esası

⁹⁶ Akkaya, op. cit., s. 195, Atar, Y., *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Konya, 2004; Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 131;

⁹⁷ Vergilendirme alanında yürürlüğe konulan objektif düzenleyici işlemlere karşı açılan vergi davalarının iptal davası niteliğini taşıdığı kuşkusuzdur; tartışılmaya gereksinim duyan temel mesele, vergisel anlamda subjektif işlemlere karşı açılan vergi davalarının mahiyetinin ne olacağıdır.

⁹⁸ Turmangil, op. cit., s. 152.

⁹⁹ Alan, N., “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, *DD*, S. 50-51, s. 34-39.

¹⁰⁰ Fransız öğretisinde, vergi davalarının iptal davası niteliği taşıdığına ilişkin ilk görüş, idare ve vergi hukukçusu L. Trotabas tarafından ileri sürülmüştür; Trotabas, vergi yargısının hukuki mahiyetini incelerken bunun genelde objektif yargı niteliğini taşıdığını, dolayısıyla vergi davalarında yasallık denetiminin geçerli olduğunu ileri sürmektedir, bkz., Trotabas, L., “La nature Juridique du Contentieux Fiscal en Droit Français”, *Mélanges Maurice Houriou, Recueil Sirey*, Paris, 1929, s. 709-762, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 144-145.

¹⁰¹ Trotabas, op. cit., s. 744, nak. *ibid.*, s. 145.

hakkında da hüküm kurmasıdır.¹⁰² Vergi davasına iptal davası niteliği atfedene göre vergi davası, özünde, objektif bir dava niteliğini taşır; ancak, usulde tam yargı davası gibi işlem görür.¹⁰³ Özetle, vergi davası, duruma göre tam yargı davalarındaki yargılama usulünün de geçerli olduğu bir iptal davası niteliği taşır; ancak, bu kabul, vergi davasının, kural olarak, iptal davası niteliği taşıdığı görüşünü zayıflatmaz.¹⁰⁴

Bu görüşü savunanlara göre, vergi uyuşmazlıklarının, idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde yerleştirilebileceği kategori iptal davasıdır; vergi uyuşmazlıkları, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklanır ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiasına dayanır.¹⁰⁵

Vergi idaresinin vergilemeye ilişkin eylemi, bir idari işlem¹⁰⁶ tesisi suretiyle olmuşsa açılacak dava, kural olarak, iptal davası niteliğini taşıyacak ve vergi mahkemesinin vereceği karar ya idari işlemin hukuka aykırı bulunarak iptali ya da davanın reddi yönünde olacaktır.¹⁰⁷

2577 sayılı Kanun m. 2/1-a' da idari işlemlerden dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak davaların iptal davası olarak nitelendirilmesi, vergi davasının iptal davası niteliğine gerekçe olarak gösterilir; ancak, bu noktada, sübjektif nitelikteki vergilendirme işleminin menfaat ihlali mi, yoksa hak ihlali mi yaratacağı konusunun tartışılması gerekir. Bilindiği gibi, 2577 sayılı Kanun m. 2/1-b' de tam yargı davalarının, idari eylem ve işlem den dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılacağı hükme bağlanmıştır; ancak, kişisel hak ihlali kavramı ile menfaat ihlali kavramı iç içe geçmiştir, daha doğru bir deyişle, içeriği menfaat olmayan bir sübjektif hakkın varlığından söz edilemez. Bu nedenle, vergi davası, ancak hazineye haksız transferler bakımından tam yargı davası niteliği gösterecek, bunun dışında iptal davası özelliğine

¹⁰² Trotabas, L. - Cotteret, J. M., *Droit Fiscal*, 3. éd., Dalloz, Paris, 1977, s. 300, nak. *ibid.*, s. 148.

¹⁰³ Trotabas, Cotteret, op. cit., s. 301, nak. *ibid.*, s. 148.

¹⁰⁴ "(...) yargılama usulü, (vergi davalarını) tam yargı davasına yaklaştırırsa dahi, bunlar nitelik itibarıyla objektif davalardır.", Gaudemet, P. M., *Finances Publiques*, Editions Montchrestien, Paris, 1975, s. 350-351, nak. *ibid.*, s. 150.

¹⁰⁵ Duran, op. cit., s. 71; Atar, op. cit., s. 168.

¹⁰⁶ Örneğin, verginin tarhuna ve tahakkukuna ilişkin işlemler ile ödeme emri çıkarılması, ihtiyati tedbir ya da ihtiyati haciz uygulanması, vergi hatalarının düzeltilmesi taleplerinin reddi gibi işlemler.

¹⁰⁷ Uluatam, Ö. - Methibay, Y., *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Ankara 2000, s. 242.

sahip olacaktır. Özetle, 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a hükmü ile özellikle 2/1-b'de yer alan “*kişisel hakkın doğrudan muhtel olması*” unsuru, vergi davasına doğrudan tam yargı davası niteliği tanınmasına yol açmaz; aksine, vergi davasının iptal davası karakterini vurgular.¹⁰⁸

Vergi davasının iptal davası niteliğinin kanun koyucu tarafından kabul edildiğine başka bir örnek olarak “*yürütmenin durdurulması*” kurumu gösterilir; zira, yürütmenin durdurulması bir iptal davası kurumudur ve bu kurumu düzenleyen 2577 sayılı Kanun m. 27’de vergi davalarına da yer verilmiştir.¹⁰⁹

2. Tam Yargı Davası Görüşü

Bir idari işlemin iptali sonucunu doğuracak yargılama yetkisi, tam yargı davalarının bir çeşidi olarak görülen vergi davalarında olduğu gibi,¹¹⁰ özel bir yargıca verilebilir. Vergilendirme işlemine karşı iptal davası ile ulaşılabilecek bir sonucu elde etmek için vergi yargıcına başvurmak gerekir. Bir başka deyişle, vergi davaları bakımından genel görevli idare mahkemesi yargıcına başvurmak olanaklı değildir. Vergi davasında, iptal davası yargıcının yetkisin kapsamındaki bir konu, tam yargı davası yargıcı olarak nitelendirilen vergi yargıcının yetkisine girebilir.¹¹¹

Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunanlara göre, vergi davasında da, tam yargı davasında olduğu gibi, vergi yükümlüsü salınan bir verginin esasına ya da tutarına itiraz eder.¹¹² Vergi davasına tam yargı davası niteliğini atfeden görüşün temelinde, vergi davasının konusunun paraya ilişkin olması, bir başka deyişle, davanın özü itibarıyla bir sübjektif hakkı tartışma konusu yaptığı inancı yer alır.^{113, 114} Fransız idare hukuku öğretisinde de vergi davası, genel olarak, tam yargı davası sayılır.¹¹⁵

¹⁰⁸ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 203.

¹⁰⁹ Ancak, unutulmamalıdır ki, vergi davasının niteliğinin kaynağı mevzu hukuk değil, kuramsal yapıdır.

¹¹⁰ Gözübüyük, Tan, op. cit., s. 614.

¹¹¹ Sezginer, op. cit., s. 31.

¹¹² Onar, op. cit., C. III, s. 1771.

¹¹³ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 141.

¹¹⁴ “Her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşler var ise de, bu düşünce, daha doğru bir ifade ile böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa, vergi davalarında tam yargı

Vergi davasının, tam yargı davası olarak nitelenmesinde Fransız idare hukukçusu Duguit'in ikili ayrımı etkili olmuştur; Duguit, dava konusunun objektif hukuku ya da sübjektif hukuku ilgilendirmesine göre "objektif yargı-sübjektif yargı" ayrımı yapar, söz konusu bu ayrıma göre vergi davasında bir borç söz konusu olup salt bir sübjektif hukuk sorunu bulunur.¹¹⁶

Duguit'in görüşü eleştirilmiştir; yükümlü, verginin kaldırılmasını ya da indirilmesini isterken salt verginin matrahını ve oranını belirleyen objektif yasanın ihlal edildiğini ileri sürebilir, eğer yükümlü kişisel özelliklerine ilişkin sübjektif iddialar ileri sürerse, bu daima objektif yasanın koyduğu kurallara göre olacaktır.¹¹⁷

Vergi davasının, tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunan görüşe göre, vergi yargı, uyuşmazlık konusu vergilendirme işlemi iptal etmekle yetinmez, tam yargı davasında olduğu gibi işin esası hakkında da bir karar verir. İdarece haksız yere tahsil edilmiş verginin iadesine ilişkin olan vergi davaları yanında, vergi idaresi, bir idari eylem¹¹⁸ ile ilgilileri zarara uğratmışsa, bu zararların telafisi için açılacak davalar kuşkusuz tam yargı davası niteliğini taşır.

Bu görüşe göre, 2577 sayılı Kanun m. 3/d hükmünde vergi uyuşmazlıkları ile tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın dava dilekçesinde gösterilmesi zorunluluğunun yer alması, vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu kanıtlayan en önemli pozitif

davalarının esas unsurlarından olan bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında, idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır (...) verginin geri verilmesi isteğinin reddine ilişkin idari işlemin yargı kararı ile iptal edilmesi, bu verginin, özel yasasında belirtilen usulde ret ve iadesinin gerektiği hususunu da beraberinde getirmektedir.", Dan. 7. D., 18/03/1983, E. 1982/2796, K. 1983/445, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 14/12/2005.

¹¹⁵ Debbasch - Ricci, *Contentieux Administratif*, 1985, s. 916; Chapus, *Droit du Contentieux Administratif*, 1996, s. 183, nak. Gözübüyük, Tan, op. cit., s. 614, d.n. 729. Ayrıca bkz. CE, 20 Juill 1971, CE, 29 Juin 1962, *Société Biscuiterie Azur*, Rec. s. 556, *Sociétés des Aciéries de Pompey*, Rec. s. 348, nak. Sezginer, op. cit., s. 31.

¹¹⁶ Duguit, L., *Traité de Droit Constitutionnel*, 3^e éd., 1928, T. II, s. 458, nak. Turmangil, op. cit., s. 141.

¹¹⁷ Auby, J. M. - Drago, R., *Traité de contentieux administratif*, T. III, *Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence*, Paris, 1960, s. 1233, nak. *ibid.*, s. 144.

¹¹⁸ Örneğin, 6183 sayılı Kanun'a göre, haczedilen malları muhafaza etme görevindeki vergi dairelerinin, söz konusu bu görevlerini ihmal etmelerinden doğacak zararlar gibi.

hukuk düzenlemesidir. Ayrıca, 2577 sayılı Kanun m. 28/5, 213 sayılı Kanun m. 112/3, 6183 sayılı Kanun m. 58/V ile Harçlar Kanunu'na ekli 3 sayılı tarifede vergi miktarından söz edilmesinin, vergi davasının tam yargı davası niteliğini gösterdiği kabul edilir.

Vergi davalarının tam yargı davası olduğunu savunan görüşün pozitif hukuk dayanaklarından biri olan 2577 sayılı Kanun m. 28/5'e göre, "Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir." Bu hüküm, "(...) vergi davasının, tarh edilen vergi ve kesilen cezanın miktarı konusunda da olabileceğini ve mahkemenin tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarını değiştirebileceğini göstermektedir".¹¹⁹ Aynı şekilde, 213 sayılı Kanun m. 112/3 hükmü, "Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir." biçimindedir. Her iki hüküm de, vergi mahkemesi kararına göre yükümlüden istenecek vergi ve cezanın ilk tarhiyattan farklı olabileceğini, bir başka deyişle, "tadilen tasdik kararı"¹²⁰ verilebileceğini göstermesi açısından önemlidir.

"Ödeme Emrine İtiraz"¹²¹ başlıklı 6183 sayılı Kanun m. 58'de ise, "(...) İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı¹²² tahsil edilir (...) Borcun tamamına bu madde gereğince vaki itirazların tamamen veya kısmen reddi halinde, borçlu ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde bulunmak mecburiyetindedir (...)" Anılan madde, ödeme emrine karşı açılan davalarda işlemin kısmen tasdik edilebileceğini ya da reddolunacağını gösterir. Yine, vergi yargısı harçlarını düzenleyen

¹¹⁹ Dan. VDDGK, 08.04.1988, E. 1987/35, K. 1988/25, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 195.

¹²⁰ Bkz., supra.

¹²¹ 2576 sayılı Kanun m. 13 uyarınca, vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan itiraz komisyonu, vergiler temyiz komisyonu, gümrük hakem kurulu deyimleri "vergi mahkemesi"; vergi ihtilafı deyimi "vergi davası"; itiraz deyimi ise "vergi mahkemesinde dava açılması" anlamına gelir.

¹²² Kamu alacağına eklenen bu para, öğretide, "haksız çıkma zammı" olarak adlandırılır.

Harçlar Kanunu'na ekli 3 sayılı tarifede, nispi harçların, "Vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarında; tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine vergi mahkemesinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu (...); Danıştay kararlarında; karar altına alınan uyuşmazlık konusu (...)" miktar üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, dava tarihinde uyuşmazlığa konu miktar ile karar altına miktarın farklılık taşıyabileceğidir.

2577 sayılı Kanun m. 28' de, vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesi tarafından incelenecek iki tam yargı davası düzenlenmiştir; bunlar, vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesi tarafından kararın gereğinin yerine getirilmesinin geciktirilmesi nedeni ile yasal olarak öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar olup, asıl (ilk) davaya bakan vergi mahkemesinde görülür.

Yukarıda, vergi davasının tam yargı davası olarak kabul edilmesi gerektiği yönündeki görüşün pozitif hukuk dayanaklarına örnek olarak belirtilen tüm hükümler, aynı zamanda, vergi mahkemesinin hukukilik denetiminin sınırını aşarak, vergi davasına konu idari işlem ile ilgili yerindelik denetimi yapıp yapamayacağı sorusunu da akla getirir.

1982 Anayasası m. 125/4'te; "Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez." hükmüne yer verilmiştir.¹²³ 1982 Anayasası'nın bu hükmüne, 2577 sayılı Kanun m. 2/2'de de aynen yer verilmiş, ancak anılan maddenin ikinci cümlesinde, anayasal hükme ek olarak, "İdari mahkemeler¹²⁴ yerindelik denetimi yapamazlar (...)" ifadesi de yer almıştır.¹²⁵

¹²³ Bu hüküm, anayasanın kabul ettiği kuvvetler ayrılığının bir yansımasıdır.

¹²⁴ "İdari mahkemeler" ifadesi, idare ve vergi mahkemelerinin ortak adı olarak kullanıldığı kadar, aynı zamanda, bölge idare mahkemesi ile Danıştay'ı da kapsar, Günday, M., *İdari Yargı Temel Kanunları*, 6. Baskı, Ankara, 2001, s. 62.

¹²⁵ "(Bu cümlede), idari yargı yetkisinin, hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğu belirtilmiştir. İdari yargı yetkisinin sınırını oluşturan hukuka uygunluk denetimi, idarenin faaliyetlerinin (eylem ve işlemlerinin), 'hukuka uygunluk bloku'nda yer alan normlara (kurallara) uygunluğunun araştırılması suretiyle yapılan denetimdir.", Candan, T., *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İdari Yargılama)*, Ankara, Ekim, 2005, s. 227-228.

Bu hükümler karşısında, vergi mahkemelerince verilen “*tadilen takdir kararı*”nın niteliği tartışılmaya değerdir. Türk vergi hukuku öğretisinde bu konu ile ilgili olarak bugüne kadar ayrıntılı bir değerlendirme yapılmamış; ancak, sorunun varlığına işaret edilmiştir.¹²⁶ Bu konuda, çalışmanın hacmi izin verdiği ölçüde, kısa bir değerlendirmede bulunulacaktır.

Vergi yargısı organının, yerindelik denetimi yapıp yapamayacağı tartışılırken, öncelikle, dava konusu olayı vergi idaresinden farklı nitelendirip nitelendiremeyeceği¹²⁷ ve sebep ikamesi ile vergi idaresinin gösterdiğinden farklı bir gerekçe ile karar verip veremeyeceği¹²⁸ hususları irdelenmelidir.

2577 sayılı Kanun m. 20’de mahkemenin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliğinden yapacağı hükme bağlandığından, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kanıya varırken kanuna aykırı gördüğü takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha da ileri giderek uyuşmazlığı çözmesi gerekir.

Vergi uyuşmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve idari dava türlerine benzemeyen özellikleri vardır. Vergi uyuşmazlıklarının bu niteliği, maddi değerlerin saptanması göz önüne alındığında, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edildi-

¹²⁶ Öncel - Kumrulu - Çağan, op. cit., s. 191.

¹²⁷ Tarh işleminin, menkul kıymet alım satımının devamlı, bir başka deyişle ticari bir organizasyonun doğmuş sayılmasını gerektirecek biçimde yapıldığı, bu nedenle ticari kazanç elde edilmiş olduğu gerekçesine dayandırıldığı bir durumda, vergi mahkemesi, olayın maddi koşulları itibarıyla ticari organizasyonun doğmuş olduğunun kabul edilemeyeceği; ancak, elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun diğer kazanç ve iratlarla ilgili hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekeceği, sonuç olarak tarh işleminin yerinde olduğu, esasında diğer kazanç ve irat olarak vergileme ile ilgili yasal koşulların ve matrahı etkileyen unsurların bulunup bulunmadığını da bizzat belirleyerek karar verebilir, Özbacı, op. cit., s. 72.

¹²⁸ Örneğin; zayı olan bir mal hakkında il idare kurulundan hasar tespiti yapılmadığı gerekçesi ile yapılan bir tarh işleminde vergi mahkemesi, il idare kurulundan karar alınmasına gerek olmadığı, ancak bu hallerde 213 sayılı Kanun m. 287 uyarınca takdir komisyonu kararına ihtiyaç olacağı, bu hususta yükümlünün başvurusu ve dolayısıyla takdir kararı bulunmadığı gerekçesi ile tarh işlemini sonucu itibarıyla doğru bulmak suretiyle tasdik kararı verebilir. Bu örnekte, vergi mahkemesi, vergi idaresinin gösterdiğinden farklı bir gerekçe göstererek sebep ikamesinde bulunmuştur, *ibid.*

ği kanuya göre uyuşmazlığın çözümü hakkında verdiği kararın, vergi idaresinin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceği açıktır;¹²⁹ zira, idari rejimin ve dolayısıyla idari yargı yolunun kabulü ile, idari yargı yerlerinin idarenin takdir yetkisini kısıtlayıcı kararlar vermesi, katlanılması zorunlu bir sonuç olarak ortaya çıkar.¹³⁰

Uygulamada vergi mahkemeleri, takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlara karşı açılan davalarda, vergi idaresinin inceleme ile tespit ve mahkemeden talep ettiği miktar üzerinde matrah takdir etmemek koşulu ile matrahı kendisi belirleyebilir; Danıştay, vergi mahkemesince bu belirlemenin yapılmayıp yalnızca takdir komisyonu kararının iptal etmesini bozma nedeni saymıştır.¹³¹

Yine, adına salınan bir vergi ya da kesilen cezayı ihbarname ile öğrenen yükümlünün, bu vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı ya da vergi idaresinin tarh ve ceza kesme işlemine esas aldığı dayanağın, yasal düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiği iddiası ile açtığı dava, kural olarak, tam yargı davası niteliğini taşıdığından vergi mahkemesince karar verilirken, iptal davasında olduğu gibi vergi idaresinin yapması gereken işlemin gerçekte ne olduğunun gösterilmesi yeterli olmayıp, işlemde bir haksızlığın saptanması durumunda bunun giderilmesi için gereken ne ise ona da hükmedilmesi gerekir. Bir başka deyişle, böyle bir durumda vergi mahkemesi, yükümlü adına tesis edilecek tarh işlemine konu vergi ve cezasının türü ve miktarı hakkında da karar vermelidir. Vergi mahkemesi, yükümlünün talebini aşarak vergi idaresinin başta yapmadığı işlemi yapması yönünde bir karar

¹²⁹ Dan. VDDGK, 14/11/1986, 1986/16-18, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16/12/2005.

¹³⁰ Alan, N., "Türk İdari Yargısında Yerindelik ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi", *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu*, Ankara, 1982, s. 58.

¹³¹ Dan. 4. D., 24/04/1985, E. 1983/2799, K. 1985/1246, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12/12/2005. Bunun yanında Danıştay, tipik bir idari işlem olan tarh işleminin iptaline ilişkin davada vergi mahkemesinin yeni matrah farkı yaratarak tarh işlemini değiştirmesinde isabet görmemiştir: "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrasında yer alan (...) hükmüyle (...) işlemin değiştirilmesi, yeni bir işlem haline getirilmesi veya idarenin takdir yetkisinin kaldırılması yolunda karar verilmesi ve yargı yerinin idarenin yerine geçerek işlem tesis etmesi önlenmek istenilmiş olup, vergi mahkemesince tutanakta tenkit edilmeyen konularla ilgili yeni matrah farkı yaratılarak tarh işleminin değiştirilmesinde isabet görülmemiştir.", Dan. 3. D., 15/12/1989, 1989/1325-2825, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 12/12/2005.

alamayacağından, bu uygulama, vergi mahkemesinin idarenin yerine geçerek onun adına karar alması biçiminde yorumlanamaz.¹³²

3. Kendine Özgü Dava Görüşü

Vergi mahkemelerinin görevleri ve vergi uyuşmazlıklarının niteliği incelendiğinde, vergi uyuşmazlıklarının bir bölümünün tam yargı, bir bölümünün de iptal davası niteliğinde olduğu görülür. Egemen görüş, vergi davasının, kural olarak, tam yargı davası niteliğinde olduğu; ancak, kimi zaman tam yargı davasından ayrıldığı, dolayısıyla kendine özgü bir nitelik taşıdığıdır.¹³³ Vergi davasının kendine özgü bir dava olduğunu savunan görüşe göre, vergi davası, objektiflik ve yasallık öğeleri nedeniyle iptal davasının unsurlarını, yargıcın yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını birlikte barındıran "karmaşık"¹³⁴ bir dava türüdür.¹³⁵

Bu görüşe göre, vergi yükümlüsünün vergi düzenlemeleri karşısındaki objektif durumu, yükümlü hakkında tesis edilen şart işlemle bireyselleştirilir. Vergi yargıcının önüne getirilen uyuşmazlığın niteliği, kural olarak, objektif hukuktan kaynaklanır, bu nedenle vergi davasında yargıç, yükümlünün durumunu soyutlayarak inceler ve sonuçta davayı objektif hukuka ilişkin bir yasallık denetimi biçiminde ele alır. Özetle, vergi davasında yükümlünün özel durumu ve haklarının korunması söz konusu olmaksızın, vergilendirme işleminin geçerliliği incelenir. Vergilendirme işlemi, hazine ile yükümlü arasındaki ilişkiyi geleceğe dönük olarak bireyselleştirdiğinden, sübjektif öğeler de taşır ve işlemin bu özelliği dava konusu edildiği vergi yargısına sübjektif bir nitelik verir; ancak vergi davasının, konusunun bir hukuk kuralının ihlaline ilişkin bulunması nedeniyle, objektif bir yanı da bulunur.

¹³² "Yükümlü kurumun vergi kaybına yol açtığı olayda kasıtlı davranmadığının anlaşıldığı ve adına salınan vergilerle kusur cezası uygulanması gerektiğini saptayan mahkemenin vergi dairesi müdürlüğüne kesilen kaçakçılık cezasını kusur cezasına çevirmesi gerekirken davacı adına kesilen kaçakçılık cezasına ilişkin ihbarnamenin iptaline karar vermesi yasaya uygun görülmemiştir.", Dan. 4. D., 23/11/1983, 1983/2202-9134, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 14/12/2005.

¹³³ Özbacı, op. cit., s. 64.

¹³⁴ "(...) vergi yargısının (...) 'karmaşık' yargı türü olduğu sonucuna varmak, bu konudaki karışıklığı gidermekten uzak, bir betimlemeden ibarettir.", Duran, op. cit., s. 72.

¹³⁵ Turmangil, op. cit., s. 154, ayrıca benzer görüşler için bkz., Tekgündüz, M., "İdari Dava Türleri ve Vergi Davası", DD, S. 50-51, s. 56-59.

Vergi davasında incelenen hukuksal sorun, objektif hukuku ilgilen-dirmekle beraber, yükümlü ile vergi idaresi arasında kurulan özel bir ilişki özelliğine de sahiptir. Bu biçimi ile vergi davası, bireyselleştirilmiş bir objektif yargı olarak düşünülür ve kural olarak objektif olmakla birlikte, sübjektif yargının niteliklerini de taşıyan, kendine özgü bir dava türü olarak kabul edilir.¹³⁶

Vergi davasının kendine özgü (orijinal) bir dava niteliğinde olduğunu savunanlara göre vergi davası, kural olarak, iptal davası niteliği taşır; ancak, hukukilik (yasallık) denetimi hazineyi yükümlülere bağ-layan ilişkilerin dar çerçevesinde yürütülür ve bu ilişkiler aracılığı ile iki tarafın karşılıklı durumu gündeme gelir, böylece, vergi davası tam yargı davası niteliğini de kazanır.¹³⁷

Bu görüş, pozitif hukuktan kimi hükümleri gerekçe olarak gösterir; örneğin, 2577 sayılı Kanun m. 3/e, 17/1, 28/1-c.3, 28/6' da doğrudan "*vergi davası*" ifadesi kullanılmış, yine, 2577 sayılı Kanun m. 37 hükmü ile vergi uyuşmazlıklarına bakmakla yetkili mahkeme bakımından özel düzenlemeler getirilmiştir; bu görüşe göre, idari yargı kolu içerisinde özel görevli vergi mahkemelerinin kurulmuş olması, kanun koyucu-nun vergi davasını ayrı ve kendine özgü bir dava türü olarak gördüğü anlamını taşır.¹³⁸

4. Karma Nitelikli Görüş

Vergi davalarının konusu, sonuç olarak, bir idari işlemdir, bu nedenle vergilendirme işlemlerine ilişkin davalar, idari yargının temel kategorileri içinde düşünülmelidir; vergilendirmede, dava edilen işlemin konusundaki özellikten hareketle, yeni bir dava türü yaratılması sakıncalı ve gereksizdir.¹³⁹ İdari yargının temel kategorilerinden vazgeçmek gerektiğinde, idari dava türü olarak 2577 sayılı Kanun m. 2' de, örneğin, konusu öğrenci işi olan davaları "*öğrenci davaları*", aynı şekilde kamulaştırma ile ilgili olarak "*kamulaştırma davaları*", konusu memur işi

¹³⁶ Castagnede, B., "Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal", *Revue de Science Financière*, 1970, s. 19, 21-23, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 156.

¹³⁷ Castagnede, op. cit., s. 28-29, nak. *ibid.*, s. 157.

¹³⁸ "2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar topluca incelendiğinde, kanun koyucunun vergi uyuşmazlıklarını tam yargı davalarından özenle ayırdığı görülmektedir.", Yenice, K. - Esin, Y., *İdari Yargılama Usulü*, Ankara, 1983, s. 73.

¹³⁹ Candan, *Vergi Uyuşmazlıkları*, s. 34.

olan davaları “memur davaları” ya da emeklilik ile ilgili olarak “emeklilik davaları” gibi dava türlerini saymak gerekir; işlemin konusunun özelliği, buna ilişkin davanın idari yargının temel dava türleri dışında düşünülmesine neden olmamalıdır.¹⁴⁰

Karma nitelikli görüşleri iki grupta toplamak olanaklıdır; buna göre ilk görüş, vergi davasının ağırlıklı olarak tam yargı davası niteliğini taşıdığını savunur, buna karşın ikinci görüş, ağırlığı iptal davasına verir.¹⁴¹ Bu görüşler arasındaki fark, idari dava türlerinden hangisine ağırlık verileceği, hangisinin istisnai nitelik taşıyacağı konusundadır.

İptal davasına ağırlık veren görüş dikkate alındığında vergi davası, temelde, objektif hukuki durumun yasallık denetiminin asıl olduğu bir dava türü olarak ortaya çıkar, ancak diğer iptal davalarına göre vergi davalarının ayırıcı bir özelliği vardır ki bu, “vergi hukukunun özerkliği”nin yargılama hukukuna yansımalarının bir sonucudur; vergilendirme işleminin yasallığı denetlendiği sırada vergi yargıcı, önüne getirilen uyuşmazlıkta söz konusu olan öğelerin tümünün yasallığını saptamak durumundadır, bir başka deyişle, bu durumda yargıç, tam yargı yetkisi ile çalışır, bunun sonucunda ise yargıcın, dava sırasında yaptığı araştırmaların ötesine geçip etkin idare yerine takdir yetkisini ikame etmesi gerekebilir.¹⁴²

IV. SONUÇ

Vergi davasının kuramsal niteliği saptanmaya çalışılırken, pozitif hukukta somut hükümler bulmak yerine, konunun esası irdelenmelidir.¹⁴³ 2577 sayılı Kanun’da idari dava türlerine hiç yer verilmemiş olması durumunda da bu belirleme yapılacağından, asıl belirleme kuramsal bir nitelik taşınmalı ve davaya kuramsal niteliğini veren konu unsuru vergi davasının nitelendirilmesinde ölçüt olarak kullanılmalıdır.¹⁴⁴

Vergi davasının konusunu ya da vergi yargıcının hüküm kurarken kullandığı yetkileri ölçüt olarak kullanarak, vergi davasının idari dava kategorilerinden hangisine dahil edileceği konusunda bir karar vermek başlı başına bir saptamadır; ancak, yargılama sırasında yargıcın

¹⁴⁰ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 161.

¹⁴¹ Venezia, J. C., “L’application de la théorie des nullités aux actes d’imposition”, *Revue de Science Financière*, 1960, s. 736-737, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 169.

¹⁴² Vergi davasında yerindelik denetiminin tartışılması hk. bkz. supra.

¹⁴³ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 206.

¹⁴⁴ *Ibid.*

araştırma ve inceleme konusunda sahip olduğu yetkileri belirlemek bir başka konudur.¹⁴⁵

Vergi yargıcının yetkileri yönünden bir değerlendirmede bulunurken dikkat edilmesi gereken nokta, yargıcın vergi davasının esasına ilişkin bir karar verip vermediği ya da böyle bir hüküm kurup kuramayacağıdır; yargılama sırasında geçerli olan re'sen araştırma ve inceleme ilkesinin¹⁴⁶ sonucunda ya da bu ilke geçerli olmaksızın vergi yargıcı tam yargı niteliğinde hüküm kurabilir ya da kuramaz.¹⁴⁷ Bu nedenle, yargıcın kullandığı yetkiler konusunu yargılama aşamasından soyutlayıp, kurulan hükmün içeriğini göz önünde bulundurarak bir değerlendirme yapmak gerekir.¹⁴⁸

Vergi davasının niteliğinin saptanması çabası içerisinde idari dava türlerinden birinin değişmez dava kalıbı olarak seçilmesi gerekmez; dava türünün belirlenmesinde doğru olan yaklaşım, uyumsuzluğun kaynağını, davacının dava ile elde etmek istediği sonucu, bu sonucun sağlanması için anayasa ve kanunlarla vergi yargıcına verilen yetki ve güçleri ve sonuç olarak "*idare ile idari yargının yetki ve görevlerinin ayrılığı ilkesi*"nin esas alınmasıdır.¹⁴⁹

Vergi kanunları kamu düzenine ilişkin olduklarına göre, bu kanunlara aykırı bir vergilendirme işlemi vergi idaresi ile yükümlü arasındaki bir sözleşme ile değiştirilemez; bir başka deyişle, bir sübjektif hukuk işlemi ile bir objektif hukuk statüsünün değiştirilmesi olanaklı değildir. Vergi kanunlarının sözleşme ile değiştirilememesi kuralı, vergilendirme işleminin kamu düzenine ilişkin niteliğine vurgu yapar. Ayrıca, vergilendirme işlemi bir objektif hukuk işlemi olduğuna göre bu işlemle ilgili bir uyumsuzlukta menfaati olan herkesin davaya katılması olanağının bulunduğu kabul edilmelidir;¹⁵⁰ sorun, bir kişinin devlete ne kadar borcu olduğunun saptanması değil, hukuki/yasal bir statünün vergi idaresi tarafından hukuka aykırı olarak uygulanmasının önüne geçilmesidir.

¹⁴⁵ *Ibid.*, s. 172-173.

¹⁴⁶ "2577 sayılı Kanun m. 20 ile idari yargı mercilerine tanınan kendiliğinden inceleme yapma yetkisi, bu nitelik ve etkide hüküm tesis etme imkanını vermez. Çünkü bu madde, idari yargılamanın hüküm aşamasında değil, tahkikat evresinde kullanılacak bir yetki tanımakta ve onun, ceza yargılaması gibi, 'inquisitoriale (tahkiki)' niteliğini belirlemektedir.", Duran, op. cit., s. 73.

¹⁴⁷ *Ibid.*, s. 173.

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ Candan, *Vergi Uyuşmazlıkları*, s. 40.

¹⁵⁰ Turmangil, op. cit., s. 156; örneğin, mesleki kuruluşlar, temsil ettikleri yükümlüler nedeniyle uyumsuzluğun çözümünü ile ilgileniyorlarsa davaya katılabilmelidirler.

Öte yandan, yükümlünün, (ihtirazi kayıtla verdiği) kendi beyanname-sine karşı dava açabilmesi, vergi yargısının objektif niteliğini gösterir.

Vergi davası, konusunun parasal bir miktara ilişkin olması nedeniyle, genel olarak, tam yargı davası olarak kabul edilir;¹⁵¹ ancak, bu görüşe itibar edilmemelidir. Herhangi bir davada parasal bir miktar söz konusu olduğunda, zorunlu bir biçimde, zımnen sübjektif hak ihlalinin gerçekleştiği kabul edilemez; bu anlayış, idari işlemlere ilişkin olan, fakat zorunlu olarak belli miktarları da içeren kimi iptal davalarını, tam yargı davası olarak kabul etmek sonucuna götürür.¹⁵²

Tam yargı davasının kuramsal niteliği bir yana, idari yargı ile ilgili pozitif hukuk düzenlemeleri dikkate alındığında, vergi davalarının tam yargı davaları kategorisi dışında tutulması gerektiği görülür; zira, kanun koyucu, vergi uyuşmazlıklarını tam yargı davalarından özenle ayırmıştır.¹⁵³ Örneğin; idare mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanun m. 5 ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davaları gösteren 2575 sayılı Kanun m. 24 açıkça tam yargı davalarından söz ettiği halde, vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanun m. 6'da bu dava türüne yer verilmemiş ve aynı ayırım tek yargıyla çözümlenecek davaları belirleyen 2576 sayılı Kanun m. 7'de de yapılmıştır.¹⁵⁴ Yine, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin dava açma süresi 2577 sayılı Kanun m. 7/2-b'de düzenlenmişken tam yargı davalarında dava açma süresi 2577 sayılı Kanun m. 12 ve 13'de ayrıca hükme bağlanmıştır; bunun gibi, tam yargı davalarında yetki 2577 sayılı Kanun m. 36'da düzenlenmişken, vergi uyuşmazlıklarında yetki konusunda 2577 sayılı Kanun m. 37 sevk edilmiştir. Aynı şekilde, 2577 sayılı Kanun m. 3 ile m. 28'de de vergi davası ile tam yargı davası birbirinden ayrılmıştır.¹⁵⁵ Tüm bu hükümler göstermektedir ki, kanun koyucu, vergi davaları ile tam yargı davalarını birlikte düzenlemekten kaçınmak suretiyle farklı hükümler sevk etmiştir.

Öte yandan, vergi mahkemeleri, vergi daireleri tarafından yapılan tarhiyat ve kesilen cezalar ile takdir komisyonlarının kararlarında yer alan matrahları değiştirebilir ve hüküm fıkrasında matrah belirleyebilir. Bu gibi durumlarda, vergi dairelerinin uyuşmazlık konusuna ilişkin hesaplamaları mahkeme kararı doğrultusunda olur. Vergi mahkemesince

¹⁵¹ Bkz., supra.

¹⁵² Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 192-193.

¹⁵³ Yenice, Esin, op. cit., s. 73.

¹⁵⁴ *Ibid.*

¹⁵⁵ *Ibid.*, s. 74.

davacının kısmen haklı bulunması durumunda ise tarh, ceza kesme ya da takdir komisyonu kararının tümüyle iptali yerine kısmen iptali söz konusu olur ve vergi dairesi yeniden bir işlem tesis etmeksizin mahkeme kararına göre hesapladığı vergi ve cezaları yükümlüye bildirmekle yetinir.¹⁵⁶ Matrahın vergi mahkemesi tarafından saptanarak karar verildiği durumlar¹⁵⁷ bakımından bu tip kararların idari işlem niteliğinde olup olmadığı, 1982 Anayasası m. 125/4- c.2 ve 2577 sayılı Kanun m. 2/2' de yer alan “*idari eylem ve işlem niteliğinde (...) yargı kararı verilemez*” hükmü karşısında tartışmalıdır.

Öğretide, yukarıda değinilen kuramsal bağdaşmazlığı önlemek açısından bizim de itibar ettiğimiz görüş çerçevesinde, yerindelik denetimini yasaklayan hükümlerin pozitif hukukumuzdan çıkarılması gerektiği; aksi halde, idari yargı ve vergi yargısından vazgeçilmesinin gündeme gelebileceği, zira, ister tam yargı davası olsun ister iptal davası olsun, idari yargının vereceği kararların her halükârda bu yasağı ihlal edeceği savunulmuştur.¹⁵⁸

Vergi davası, ilke olarak, iptal davası niteliğini taşır ve bu niteliği ile inşai dava kimliğini kazanır, istisnai olarak da tam yargı davası niteliğine bürünür; son durumda vergi davası aynı zamanda bir edim davasıdır;¹⁵⁹ ancak, kuramsal niteliği bakımından asıl tartışılması gereken vergi uyumsuzlukları, vergi borcunun esası ile cezasına ilişkindir.¹⁶⁰

Sonuç olarak, tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere (örn. haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların “*iptal davası*”, tahsilden sonra açılan davaların (iade davaları) ise, kural olarak, “*tam yargı davası*” niteliğini taşıdığı söylenebilir. Bu nitelermeler kabul edildiğinde, vergi davalarının kuramsal yapısı, “*iptal davası ağırlıklı karma model*”¹⁶¹ olarak ortaya çıkar.

¹⁵⁶ Uluatam, Methibay, op. cit., s. 246.

¹⁵⁷ Örneğin, emlak vergisinde, saptanan arsa asgari birim değerlerine karşı açılacak davalarda vergi mahkemesinin vereceği karar, bkz. supra.

¹⁵⁸ Kumrulu, A., “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, *Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Üçüncü Kitap, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, 1992, s. 974.

¹⁵⁹ Kumrulu, *Vergi Yargılama*, s. 132.

¹⁶⁰ Anılan türdeki vergi davalarının yanında, vergilendirme işlemlerine dayanılarak açılan tazminat istemli davalar ya da vergi yargısı organlarının verdiği kararların uygulanmamasından (veya geç uygulanmasından) doğan “tazminat davaları” bulunur ve bunlar “tam yargı davası” niteliğindedir.

¹⁶¹ Bkz. supra.

ABONET REKLAMI -2-