

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

74294

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ VE ETKİNLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehmet Emin ALTUNDEMİR

DANIŞMAN: Prof. Dr. M. Hakkı ÖZEL

T 74294

BURSA 1998

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
TABLolar.....	VI
KISALTMALAR	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I. Temel Kavramlar.....	4
A. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Nedenleri, Çeşitleri ve Çözüm Yolları	6
1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Tarafları.....	6
2. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri.....	7
3. Vergi Uyuşmazlığı Çeşitleri.....	11
4. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları	13
B. Vergi Yargısı Kavramı.....	14
1. Vergi Yargısının Tanımı ve Unsurları	15
2. Vergi Yargısının Fonksiyonları.....	18
a) Vergi Uyuşmazlıklarını Çözümleme Fonksiyonu	18
b) Yargısal Denetimi Sağlama Fonksiyonu	19
c) İctihat Oluşturma Fonksiyonu.....	20
d) Vergi Adaletini Sağlama Fonksiyonu.....	21

3. Mali Yargı - Vergi Yargısı Ayırımı	21
II. Vergi Yargı Sistemleri.....	23
A. Yargı Kolları ve Bağımsız Olmaları Sorunu.....	24
B. Vergi Yargısının Konumu.....	26
1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi	28
2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi	30
3. Bağımsız Vergi Yargı Sistemi.....	32
4. Karma Sistem	34
C. Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamalar	35

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ

I. Türkiye’de Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	37
A. Osmanlı’da Vergi Yargısı	37
B. Cumhuriyet Dönemi Vergi Yargısı.....	41
1. Cumhuriyetin İlk Yılları	41
2. 1926-1982 Dönemi.....	42
3. 1982 Sonrası Dönemi.....	44
II. Türk Vergi Yargı Sisteminin Günümüzdeki Durumu	46
A. Vergi Yargı Organlarının Kuruluşu ve Oluşumu.....	46

1. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Oluşumu.....	46
2. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu ve Oluşumu.....	49
3. Danıştay'ın Kuruluşu ve Oluşumu.....	51
B. Vergi Yargı Organlarının Görevleri ve İşleyişi	51
1. Vergi Mahkemelerinin Görevleri ve İşleyişi	51
2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri ve İşleyişi	54
3. Danıştay'ın Görevleri ve İşleyişi.....	56
III. Türk Vergi Yargı Sisteminin Özellikleri.....	63
A. İdari Yargıya Bağlı Olması.....	63
B. İki Dereceli Olması	64
C. Vergi Yargı Organlarının Mahkeme Niteliğinde Olması ve Buralarda Bağımsız Hakimlerin Görev Alması	68
D. Danıştay'ın İctihat ve Temyiz Yeri Haline Getirilmeğe Çalışılması.....	69
E. Yargılamada Birlik ve Düzenliğin Sağlanması.....	70
F. Vergi Yargılama Usulü İlkeleri.....	71
1. Yazılılık İlkesi.....	71
2. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	72
3. Kıyas Yasağı İlkesi	73
4. Re'sen Araştırma İlkesi	73
5. Delil Serbestisi İlkesi.....	74
6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ

I. Türk Vergi Yargı Sisteminin Etkinliğini Belirleyen Kriterler.....	77
A. Etkin Bir Vergi Yargı Sisteminin Özellikleri	77
1. Vergi Yargı Organları ve Görevlilerin Bağımsızlığı	78
2. Vergi Yargı Sisteminin Hızlı Çalışması	79
3. İdari Çözüm Yolunun Geliştirilmesi	81
4. Vergilemenin Diğer Unsurlarında Etkinliğin Sağlanması.....	84
B. Türk Vergi Yargı Sisteminde 1982 Yılında Yapılan Değişikliğin Nedenleri	84
1. Uyuşmazlıkların Kısa Sürede Çözümlememesi	85
2. Vergi Yargı Organlarının ve Görevlilerinin Statüleri	88
3. Vergi Yargılama Usul Hükümleri İle İlgili Sorunlar	90
4. İdari Çözüm Yollarının Yetersizliği	91
5. Vergi Yargısının İçtihat Oluşturamaması	92
6. Vergi Yargı Organlarında ve Yargılamada Görülen Dağınıklık.....	93
7. 1980 Sonrası Ekonomi Politikalarına Uyum Sağlamak.....	93
II. Türk Vergi Yargı Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri.....	94
A. Türk Vergi Yargı Sisteminin Sorunları.....	94
1. Hakimlerin Statülerinden Doğan Sorunlar	95
2. İdari Çözüm Yollarının Etkisiz Kalması	97

3. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluş ve Çalışma Biçimi İle İlgili Sorunlar.....	100
4. Danıştay'ın Yüksek İtihat Mahkemesi Kimliğine Kavuşamaması.....	102
5. Vergi Yargı Organlarının İş Yüğü Sorunu	104
6. Vergi Yargı Organlarının Yavaş İşlemesi Sorunu	111
B. Çözüm Önerileri.....	113
1. Bağımsız Vergi Yargısının Kurulması.....	113
2. İstinaf Modeli Önerisi	115
3. İdari Çözüme Ağırlık Verilmeli.....	116
4. Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ile İlgili Yapılması Gereken Düzenlemeler	118
5. Vergi Sistemi Basitleştirilmeli.....	119
6. Vergi İdaresi Tarafından Yapılması Gerekenler.....	120
7. Diğer Öneriler.....	122
a) Dava Sürelerine Sınırlamalar Getirilmeli.....	122
b) Af Kanunlarının Çıkarılmaması.....	123
c) Yargı Organlarındaki Görevlilerin Sayısı Arttırılmalı ve Teknik İmkanlar Sağlanmalı.....	123
d) Kanun Tasarıları Danıştay'ın İncelemesinden Geçmeli	124
e) Mükellef Bilinçlendirilmeli.....	124
SONUÇ	126
YARARLANILAN KAYNAKLAR	132

TABLOLAR

Sayfa No**TABLO 1****Vergi Mahkemeleri Kurulan İller ve Yargı Çevreleri48****TABLO 2****Bölge İdare Mahkemesi Kurulan İller ve Yargı Çevreleri50****TABLO 3****Danıştay'ın İş Yüğü, 1983-1995.....105****TABLO 4****Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin
İş Yüğü, 1983-1997.....108****TABLO 5****Danıştay'da Çalışanların Sayısı.....110****TABLO 6****İdari Yargıda Çalışan Hakimlerin Sayısı.....110****TABLO 7****Danıştay Dava Dairelerinde Ortalama Yargılama
Süreleri, 1983-1996.....111****TABLO 8****Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde
Ortalama Yargılama Süreleri 1983-1997112**

KISALTMALAR

a.g.e	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.r.	: adı geçen rapor
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
b.	: baskı
BİMK	: Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
Bkz / bkz	: Bakınız
DİE	: T.C. Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	: T.C. Devlet Planlama Teşkilatı
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
m.	: madde
s.	: sayfa
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
ss.	: sayfalar arası
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
vb.	: ve benzeri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
vs.	: ve saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanlık tarihindeki en önemli kavramlardan iki tanesi, vergi ve yargıdır. Vergi, kıt olan ekonomik kaynakların organize edilmesinde, paylaşımında ve yeniden dağılımında, özellikle günümüzdeki modern toplumlarda, en önemli bir olgudur. Hayatın içinde ekonominin yeri ne ise, ekonominin içinde de verginin yeri aynıdır. Yargı ise, adaleti çağrıştıran, uyumsuzluklar denince, akla ilk gelen bir kavram olmuştur. Yargı için, adalet kavramının somutlaşmış hali de denilebilir.

Vergi, günümüzün modern devletlerinde, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamada kullanılan en önemli kaynaktır. Halbuki vergi, önceleri devletin olağan kaynağı olmayıp gönüllü olarak vermek isteyenlerden toplanıyordu. Daha sonraları, devlet tarafından tebaasından yardım adı altında toplanmaya başlandı. Böylece vatandaş tarafından bir fedakarlık olarak kabul edildi. Günümüzde ise zorunlu bir ödeme halini almıştır. Aynı zamanda vergilendirme yetkisinin, keyfilikten kurtarılarak hukuk kurallarına bağlandığını görmekteyiz. Verginin bu şekilde bürünmesindeki en önemli nedenin, devletten beklenen hizmetlerin eskiye oranla artmış olması gösterilebilir. Buna paralel olarak artan hizmetlerin finansmanı için, vergilerin sayısı arttığı gibi, vergi çeşidi de artmıştır.

Dolayısıyla verginin konu olduğu uyumsuzluklar ortaya çıkmış ve sayıları gün geçtikçe artmıştır. Gerek vergiyi ödeyen yani mükellef, gerekse devlet çeşitli nedenler ile uyumsuzlukların oluşmasında birer sebep olmuşlardır. Bu tür uyumsuzlukların çözümlenmesinde çeşitli ülkelerde farklı uygulamaların olduğu görülmektedir. Vergi uyumsuzluklarının çözüm yollarını, idari aşamada çözüm yolu ve yargı yolu olarak ikiye ayırabilmekteyiz.

Ülkemizde de vergi uyuşmazlıkları, Osmanlı'dan beri çeşitli şekillerde çözümlenmektedir. Son olarak da 1982 yılında yapılan idari yargı reformuyla birlikte, vergi uyuşmazlıklarının özellikle yargı yoluyla çözümlenmesinde kökten değişiklikler olmuştur.

Vergilendirme yetkisinin hukuk kurallarına bağlanmasından sonra, vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesinde çeşitli sistemler uygulanmaya başlamıştır. Dolayısıyla, ülkemizde 1982 yılında oluşturulmuş olan yeni yapının aradan geçen 16 yıllık süreçte neler getirdiği, eski uygulamadan farkının olup olmadığı, etkinliğinin ne derecede olduğunu tespit etmek ve aynı zamanda varsa sorunlarını ve bunlara yönelik çözüm önerilerini belirleyebilmek amacıyla bu çalışmayı yapmış bulunmaktayız.

Bu çalışmada, vergi yargısının genel esasları ve Türk vergi yargı sistemi ele alınmakta ve bu bağlamda Türk vergi yargı sisteminin etkinliği sorgulanmaktadır.

Üç bölümden oluşmakta olan çalışmamızın birinci bölümünde, teorik çerçeve belirlenmektedir. Bunun için, konunun temel kavramları olan vergi uyuşmazlığı ve vergi yargısı kavramları açıklanmaktadır. Vergi uyuşmazlığının tanımı, hangi nedenlerle ortaya çıktığı, uyuşmazlıkta tarafların kimler olduğu, vergi uyuşmazlığı çeşitleri ve çözüm yolları anlatılmaktadır. Vergi yargısı kavramı ise, unsurları da gözönüne alınarak fonksiyonları ile birlikte incelenmeye çalışılmakta, ayrıca mali yargı-vergi yargısı ayırımı vurgulanmaktadır. Diğer taraftan, vergi yargı sistemleri yani vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesinde oluşturulmuş olan sistemlerin neler olduğu belirtilmektedir. Bir başka ifadeyle, vergi yargısının genel yargı içindeki konumu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bununla birlikte, çeşitli ülkelerde uygulanan vergi yargı sistemleri anlatılmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Türk vergi yargı sisteminden bahsedilmektedir. Osmanlı'dan günümüze kadar ki uygulamalar özlü olarak anlatılmakta ve birinci bölümde incelediğimiz vergi yargı sistemlerinin, ülkemizdeki uygulamalarda görülen yansımalarına dikkat çekilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca bu bölümde, etkinliğini sorguladığımız Türk vergi yargı sisteminin günümüzdeki durumundan bahsedilmektedir. Bunun için, günümüzdeki yapının şekillenmesinde temeli oluşturan 1982 yılındaki idari yargı reformunun getirmiş olduğu yeni oluşumlar, işleyişleri ile birlikte incelenmekte ve mevcut yapının daha net ortaya konulabilmesi için Türk vergi yargı sisteminin özellikleri tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Üçüncü bölüm çalışmamızın esas noktasını oluşturan bölümdür. Bu bölümde, Türk vergi yargı sisteminin etkinliği sorgulanmaktadır. Türk vergi yargı sisteminin yeni yapısının oluşumundan günümüze kadar geçen 16 yıllık süreç, mümkün olduğunca istatistiki veriler ile analiz edilmeye çalışılmaktadır. Öncelikle, etkinliği belirlemede kullanacağımız kriterler tespit edilmektedir. Bu kriterler, etkin bir vergi yargı sisteminde bulunması gereken özellikler ve 1982'deki değişikliğin nedenleri olarak öngörülmektedir. Bununla birlikte, Türk vergi yargı sisteminin sorunlarının neler olduğu ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Ayrıca karşılaşılan sorunların ortadan kaldırılması ve daha etkin bir vergi yargı sisteminin oluşturulabilmesi için çözüm önerileri sunulmaktadır.

Çalışmamız, elde edilen bulgular ve önerilerin özetinin sunulduğu sonuç bölümüyle son bulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I. Temel Kavramlar

Toplumsal düzenin sağlanmasında hukuk kuralları önemli rol oynamaktadır. Özel hayat da dahil olmak üzere bir çok alanda düzenleyicilik vasfı ön planda olan günümüzdeki devletlerin, hukuk kuralları ile kişilere bazı ödevler yüklediği; buna karşılık kişilere bir takım haklar tanıdığı da görülmektedir. Böylece hukuk kuralları çerçevesinde toplumsal ilişkilerin cereyan etmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak bu şekilde, devlet müdahalesinin sebep olabileceği olumsuzluklar giderilebilecek ve haklar koruma altına alınabilecektir. Dolayısıyla devlet ile kişiler arasındaki karşılıklı ilişki hukukun hakemliğinde gerçekleşecektir.

Verginin tanımında da görüleceği gibi, vergi olayında devlet ile kişiler en bariz bir şekilde karşı karşıya gelmektedir. Vergi; devlet veya devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kişilerden, egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı kanunlarla karşılıksız olarak aldığı parasal tutarlardır¹.

İnsanların toplum halinde yaşama ve devlet bilincine sahip olmalarıyla eşzamanlı olarak vergi olgusu karşımıza çıkmaktadır. İlk çağda kralın mülk gelirleri, savaş ganimetleri ve hediyeler devlet harcamalarını karşılayamadığında vergiye başvurulmaktaydı. Yani vergi, o dönemde olağan bir gelir kaynağı olarak

¹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, Ekin kitabevi, Bursa, 1996, s.95.

kabul edilmemekteydi. Ancak daha sonraki dönemlerden günümüze geldikçe olağan bir gelir kaynağı haline gelen vergi, önceleri dini ve ahlaki kurallara bağlı olarak bazı fertlerin yaptığı ihtiyari ödemeler iken günümüzde zorunlu ödemeler halini almıştır². Günümüzün modern devletlerinde vergiler kanunla konulup alınmaktadır. Vergi kanunları ile aslında, vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak vergi uygulamaları sırasında çeşitli sebeplerle birçok olumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu tür olumsuzlukların giderilmesi ve aynı zamanda vergi adaletinin sağlanabilmesi amacıyla vergi kanunları, hem mükelleflere hem de vergi idaresine vergi uygulamalarına itiraz etme hakkını tanımıştır³.

Aynı zamanda vergileme yetkisi olan kamu kuruluşları karşısında mükellef veya vergi sorumlularının, yapılan vergilendirme işlemlerine itiraz haklarının olması hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Sağlıklı bir toplumun temelini adaletin oluşturacağı herkesin malumdur. Bu yüzden her ülkede, uyuşmazlıkların çözümü nihai noktada yargı ile olmaktadır. Belirttiğimiz esaslar dikkate alındığında karşımıza çıkan, vergi uyuşmazlığı ve vergi yargısı kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

² A.g.e., s.86.

³ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz kitabevi, İstanbul, 1991, ss.106-107

A. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı, Nedenleri, Çeşitleri ve Çözüm Yolları

1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Tarafları

Kavram olarak uyuşmazlık; herhangi bir konuya taraf olan kimselerin, taraf oldukları konu üzerinde farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları nedeniyle anlaşamamalarını ifade eder.

Vergi uyuşmazlığı kavramı ise; değişik nedenlerle vergideki tarafların uygulama ile ilgili olarak farklı düşünce ve davranışlara sahip olmaları neticesinde ortaya çıkan anlaşamama durumunu ifade eder⁴. Daha somut bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi idaresi ile vergi mükellefini karşı karşıya getiren ve mükellefin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıklardır⁵. Verginin toplumdaki önemini inkar edemeyeceğimiz gibi bununla paralel olarak, vergi uyuşmazlıkları da hukuki anlaşmazlıkların ve toplumsal olayların önemli bir kısmının nedenini oluşturur.

Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi devlet yada devlet tarafından kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş (devredilmiş) olan kamu kuruluşları; ikincisi ise vergi mükellefidir⁶. Ancak tarafların sayısını üçe çıkarabilmek mümkündür. Buna göre, iki tarafı oluşturan vergi idaresi ve vergi mükellefiyle birlikte, uyuşmazlıkları çözmekle görevli olan yargı organının üçüncü taraf olduğu söylenebilir. Çünkü yargı organı uyuşmazlık

⁴ Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1993, s. 181.

⁵ Civan Turmangil, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:XXXIX, Sayı:1-4 (1982-1987), s. 127.

⁶ Şerafettin Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz kitabevi, İstanbul, 1990, s.65.

konusu üzerinde diğer taraflar gibi, bir yorum yapmakta ve bu yorum kanun koyucunun iradesinin ifadesi olarak kabul edilmektedir⁷.

2. Vergi Uyuşmazlığının Nedenleri

Düzenlemiş olduğu herhangi bir alanda meydana gelen bütün olayları, hukukun tamamen kavrayabildiğini söyleyemeyiz. Çünkü hukuk, genel çerçeveli bir fotoğraf çekmektedir. Fotoğrafta olaylar, statik görünmesine rağmen gerçek hayatta dinamiktir. Dolayısıyla gerçek hayattaki gelişmelerin, hukukun tespit etmiş olduğu fotoğraftaki karelerin hangisine uyduğunu belirlemek bir yorum meselesidir. Farklı yorumların ortaya çıkmasıyla da ihtilaflar doğmaktadır. Hukuk, kendi düzeni içinde ve kendi kuralları ile bu tür ihtilafları çözmeye çalışmaktadır.

Vergi adaleti, esas olarak yasama organlarınca çıkarılan vergi kanunları ile sağlanmaya çalışılır. Fakat bu yeterli değildir. Bu yüzden mükelleflere, yapılan işlemlere itiraz etme hakkı tanınarak vergi adaletinin gerçekleşmesi amaçlanır⁸. İtirazların ve bu amaçla açılmış olan davaların sayısının fazlalığı mükelleflerin bu haklarını kullanmakta tereddüt etmediklerini göstermektedir. Çünkü uyuşmazlığa sebep olan birçok neden mevcuttur.

İdarenin yanlış karar ve tasarrufları vergi uyuşmazlığına neden olabilir. İdarenin tutum, davranış ve hareketlerinin; hukuk ve verginin muhtevası yönünden sağlam ve doğru olması vergi uyuşmazlıklarını belli ölçüde azaltır. Bir

⁷ Osman Selim Kocahanoğlu, *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, İstanbul, 1977, s.342.

⁸ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.64; Kamil Mutluer, *Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:141/87, Eskişehir, 1975, s.7.

yandan vergi olayındaki muhtevanın yani verginin miktarı ile özelliklerinin, toplumun gerçeklerine uygun olarak doğru bir şekilde tespiti, diğer yandan olayın vergi hukuku ile ilgili cephesinde idarenin yorum ve kararlarının vergi mevzuatına uygun olması gerekmektedir⁹

Vergi kanunlarının, son derece karışık teknik konular içermeleri, yazışmaların her zaman açık olmaması, anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca bu kanunları yorumlayarak uygulayacak olan kamu görevlileri, iyi yetişmiş, işinin ehli kişiler olmayabilir¹⁰. Bu durumda yalnız mükellefler değil, vergi memurları da vergi kanunlarını iyice anlamak ve uygulamakta bir çok hatalara sebep olmaktadır. Kanunlar çoğu kez dar anlamda yorumlanmakta ve bazen aşırı hazinecilik zihniyeti ile hareket edilerek mükelleflere daima şüphe ile bakılabilmektedir¹¹. Vergi idaresinin tutumuna kötü bir örnek olarak bir mükellefin başından geçen bir olayı -günümüzde de benzer olayların olması sebebiyle- gösterebiliriz. Olay şu şekilde gelişmiştir: "Yargı organlarının birçok kararlarıyla kesin olarak kabul etmedikleri açıkça belli olmuş bir konuda, vergi dairelerinin hiç bir şey olmamışçasına aynı konuda ikmalen tarhiyata devam etmelerini tenkit eden mükellefe, Maliye Bakanlığının bir yetkilisi şu cevabı verir: Her mükellef tarhiyata itiraz etmiyor. Tabiatıyla itiraz eden tarhiyatı kaldırıyor. Fakat itiraz etmeyenlerin vergisini biz tahsil ediyoruz." Bu olaydaki tutum ve benzer türden davranışların, mükellef psikolojisi üzerindeki tahrip edici etkisi, bu yolla sağlanacak gelirden çok daha büyük olacaktır¹².

⁹ Hüsnü Kızılyallı, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi*, AÜ.SBF Yayınları No:286, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, ss.242-243.

¹⁰ Turgut Candan, "Türk Vergi Yargısı-I", *Maliye Postası*, Yıl:12, Sayı:262 (1 Ağustos 1991), s.71.

¹¹ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 14.b., Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.106.; İ.Sadi Tınaztepe, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 1982-1983 (teksir), s.77.

¹² Kızılyallı, a.g.e., s.242.

Mükelleflerin sebep oldukları vergi uyuşmazlıklarında, mükellefin niyeti önem arz etmektedir. Yani iyi niyetli vergi mükellefi ve kötü niyetli vergi mükellefi diye ayırım yapmak zorundayız. Çünkü iyi niyetli mükellefin sebep olduğu ihtilaflar daha ziyade işin kanuni ve hukuki cephesini ilgilendirir. Örneğin normal bir mükellef belli bir olay veya durumun vergiye tabi olmaması gerektiği veya daha düşük nispette vergilendirilmesi gerektiği düşüncesiyle uyuşmazlığa sebep olur¹³. Ancak kötü niyetli mükelleflerin sebep olabileceği ihtilafların ise sınırı yoktur. Böyle bir mükellef kanunlardaki açık kapıları zorlar, kanunları kendi lehine en olmayacak şekilde tefsir eder, haksız olduğunu bilse bile sırf vergi ödemeyi geciktirmek için kanun yollarına başvurur¹⁴. Bu tür mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yönündeki eğilim ve eylemleri vergi uyuşmazlıklarını daha da arttırmaktadır¹⁵. Ayrıca mükellefler tarafından yasaların bilinmemesi veya yanlış anlaşılması nedeniyle hata yapılması da vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır¹⁶.

Vergi uyuşmazlığının bir diğer nedeni ise; vergi yasalarının çok sık değişmesidir. Vergi yasalarının çok sık değişmesinde, yeni gelir kaynakları elde etmek amacıyla yeni vergilerin uygulamaya konulması ve iktisadi hayatın devamlı değişmesi önemli rol oynamaktadır¹⁷. Politik sebepler de göz ardı edilmemelidir. Vergi yasalarının çok sık değişmesine rağmen, yapısı gereği yasal düzenlemelerin statik olması ekonomik ve hukuksal ilişkilerdeki gelişmeye ayak uydurulmasını

¹³ A.g.e., s.242.

¹⁴ A.g.e., s.242 ; Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", *Danıştay Dergisi*, Yıl:9, Sayı:32-33 (1979), s.136.

¹⁵ Nevzat Saygılıoğlu, "Türkiye'de Vergi Yargı Sisteminin Eleştirilmesi ve İyileştirilmesi", *İktisat ve Maliye*, C.XXVI, S.8 (1979), s.327 ; Tınaztepe, a.g.e., s.77.

¹⁶ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.136.

¹⁷ Erginay, a.g.e., s.106 ; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.64.

engellemektedir. Bu durumda da vergilendirmeye ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır¹⁸.

İşletmelerde sağlıklı bir muhasebe ve vergi beyan düzeni kurulabilmesinin ekonomi, muhasebe, maliye ve vergi hukuku bilgisi gerektirmesi; toplumdaki kayıt, fatura, makbuz düzeninin yetersiz oluşu¹⁹ ve sık sık çıkan af'lar²⁰ vergi uyumsuzluğunun diğer nedenleri arasındadır.

Yukarıda saydığımız nedenler vergi uyumsuzluklarını arttırmaktadır. Tüm bu nedenleri üç grup halinde toplayabiliriz;

Vergi İdaresinin sebep olduğu vergi uyumsuzluğu nedenleri:

- Vergi idaresi elemanlarının hem nicel hemde nitel olarak yetersizliği,
- Vergi idaresi elemanlarının aşırı hazinecilik zihniyeti ile hareket ederek kanunları dar anlamda yorumlamaları,
- Vergi memurlarının kanunları yorumlamada hata yapmaları,
- Vergi mükellefine daima şüpheli gözü ile bakılması,

Vergi mükellefinin sebep olduğu vergi uyumsuzluğu nedenleri:

- Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını bilmemeleri,
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yönelik teşebbüsleri,
- Kötü niyetli mükelleflerin mevcudiyeti,
- Mükelleflerin kanunları yorumlamada hata yapmaları,

¹⁸ Saygılıoğlu, a.g.m., s.327.

¹⁹ Tınaztepe, a.g.e., s.77.

²⁰ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.136.

Diğer nedenler:

- Sık sık çıkan af lar,
- Vergilerin ve kanunların toplum yapısına uygun olarak yapılmaması,
- Toplumda kayıt, fatura ve makbuz düzeninin oturmamış olması,
- İşletmelerde sağlıklı bir muhasebe ve vergi beyan düzeninin kurulamaması,
- Çeşitli nedenlerle vergi kanunlarının çok sık değişmesi,
- Vergi kanunlarının anayasaya; vergi ile ilgili olan yönetmelik, tüzük gibi mevzuatın kanunlara aykırı olduğu iddiası.

3. Vergi Uyuşmazlığı Çeşitleri

Verginin iki unsuru vardır. Maddi yönü ve hukuki yönü. Maddi yönü verginin ekonomik yüzüdür. Kârların, gelirlerin, satışların, vs. nin nitelik ve nicelik olarak tespit edilmesidir. Bunların tespiti ile ilgili olarak vergi idaresi ile mükellef arasında uyuşmazlık görülebilmektedir.

Verginin hukuki yönü, maddi yönünü çerçeveleyen şekildir. Yani satışların, kârların vs.nin olması yetmez, bunların belli hukuki şekil ve kalıpları içinde oluşması ile vergi borcu doğar. Hukuken vergi borcunun oluşup oluşmadığı hususunda gene vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında uyuşmazlıklar görülmektedir.. Dolayısıyla vergi uyuşmazlığı, vergi olayının hem maddi unsuru hem de hukuki unsuru açısından ortaya çıkmaktadır²¹.

²¹ Kızıyallı, a.g.e., s.243.

Diğer bir sınıflandırma ise; mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkan vergi uyumsuzlukları sınıflandırmasıdır.

Mükellefiyet uyumsuzlukları; vergi matrahının tayin ve tespiti, vergi miktarı, muafiyet ve istisnalar ile mükelleflerin şahsındaki hatalar sebebiyle oluşmaktadır. Ceza kesmede uyumsuzluk, vergi suçları ile ilgili olan uyumsuzluklardır. Tahsil uyumsuzlukları ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olarak şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen veya kısmen ödediği yada bu borcun zamanaşımına uğradığı iddiaları ile ortaya çıkan ihtilaflardır²².

Bazı yazarlar vergi uyumsuzluğunu daha ayrıntılı olarak şu şekilde sınıflandırmışlardır²³:

1. Verginin esasına ve tutarına ilişkin uyumsuzluklar.
 - a) Vergilendirmede yapılan yanlışların düzeltilmesine ilişkin talepler.
 - aa) Haksız yere vergilendirme iddiası üzerine doğan uyumsuzluklar.
 - bb) Fazla vergilendirme iddiası üzerine doğan uyumsuzluklar.
 - cc) Haksız yere ödeme yapıldığı iddiası üzerine doğan uyumsuzluklar
 - b) Kanun ve yönetmelik hükümleri ile mükellefin lehine sağlanan haklara ilişkin uyumsuzluklar.
2. Vergi cezalarına ilişkin uyumsuzluklar
3. Verginin tahsiline ilişkin uyumsuzluklar
4. Yürütmenin durdurulması
5. Vergi ile ilgili düzenleyici işlemler
6. Vergi idaresi aleyhine açılan tazminat davaları
7. Vergi benzeri mali yükümlülükler konusundaki uyumsuzluklar

²² Erginay, a.g.e., ss.106-107

²³ Turmangil, a.g.m., ss.127-132.

4. Vergi Uyuşmazlığının Çözüm Yolları

Uyuşmazlıkları önlemek için gerekli her türlü önlemi almak idarenin görevidir. En başta, uyuşmazlığa neden olan hususları ortadan kaldırması ve bu yönde önlemler alması gerekmektedir. Bu yüzden;

- İhtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak yasal düzenlemeler yapma,
- Mükellefleri aydınlatıcı faaliyette bulunmak,
- Tutarlı ve istikrarlı bir uygulama yapmak

idarenin alabileceği önlemler arasında sayılabilir²⁴.

Ancak alınan bütün önlemlere rağmen vergi uyuşmazlıkları çıkabilecektir. İdare, mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sayesinde uyuşmazlıkları, karşılıklı anlaşma ile kısa sürede ve az masrafla çözebilir. Bu yola, uyuşmazlıkların idare aşamasında çözülmesi denmektedir. Yabancı ülkelerde bu yol -başta uzlaşma olmak üzere- uyuşmazlıkların çözümünde önemli rol oynamaktadır. Uyuşmazlıklar, idare aşamasında çözülmemeyince yargı yoluna başvurulabilmektedir²⁵.

Vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yollar ve yargısal çözüm yolları düzenlenmiştir. Barışçıl yollar ile uyuşmazlıkların idare aşamasında çözülmesi aynı anlamda kullanılmaktadır. Yargısal çözüm yolunda, barışçıl nitelikteki idari çözümlerden farklı olarak davacı ve davalı tarafları arasında bir çekişme (niza) haline gelen uyuşmazlık, yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulur. Böylece uyuşmazlık ortadan kaldırılırken aynı zamanda, idarenin yargısal denetimi gerçekleştirilmiş olur.

²⁴ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 8.b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1996, s.180.

²⁵ A.g.e., s.180; B.J. Reed and John W. Swain, *Public Finance Administration*, Prentice-Hall, New Jersey, 1990, s.107; OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations*, OECD, 1990, s.12, 21.

Diğer taraftan, vergilendirme işlemlerinin kanuna uygunluğu sağlanarak hukuk devleti ilkesi gereği yerine getirilmiş olur²⁶.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları olarak önce idari çözümler (barışçıl çözümler) sonra yargısal çözümler ayırımı ve sıralaması Türk pozitif hukuku için de geçerlidir. Uzlaşma ve düzeltme, idari çözüm yollarındandır. İdari çözümler, yükümlü ile vergi dairesi arasındaki uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle, anlaşarak yada idari denetim ilkeleri yoluyla, ortadan kaldırılmasına ilişkin yöntemler olmalarına rağmen ülkemizdeki etkinliğinin diğer ülkelerle kıyaslandığında daha düşük seviyelerde olduğunu söyleyebiliriz. Uyuşmazlıklar, idari çözümlerle giderilememesi halinde vergi davası açmak, kanun yollarına (itiraz, temyiz) başvurmak suretiyle yargısal çözümlerle ancak bir çözüme kavuşturulabilir²⁷.

B. Vergi Yargısı Kavramı

Hukuk devletinde vergilerin kanuniliği ilkesi hem vergilerin salınmasında hem de vergilendirme işlemlerinde kanunlara uygun hareket edilmesini kapsar. Bu yüzden vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurma imkanı tanınmış ve vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesi için vergi yargı sistemi oluşturulmuştur.

Tarihi süreç içinde vergi yargısına baktığımızda, idari yargı sisteminin içinde yer aldığını görüyoruz. Aslında idari yargının bağımsız hale gelmesi ile başlayan bağımsız yargı kolu olma süreci neticesinde bugün adli yargı, idari yargı,

²⁶ Mehmet Tosuner ve Ülkü Özcan, *Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü*, Akliselim matbaası, İzmir, 1989, s.4.

²⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 4.b., Ankara Üniversitesi (A.Ü.) Hukuk Fakültesi Yayınları No:513, Ankara, 1997, s.172.

askeri yargı ve anayasa yargısının bağımsız yargı kollarını oluşturduğunu görüyoruz. Günümüzde ise, bağımsız vergi yargısının olup olamayacağı tartışmaları yapılmaktadır²⁸.

1. Vergi Yargısının Tanımı ve Unsurları

Ülkemizde, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolları anlamına gelen “Mali Muhakeme”, “Mali Yargı”, “Mali Kaza”, “Vergi Muhakemesi”, “Vergi Kazası”, “Vergi Yargı”, “Vergi Yargısı”, “Vergi Yargılama”, “Vergi Yargılaması” gibi terimler kullanılmaktadır²⁹. Aynı zamanda maliye yargısı ve vergi mahkemeleri terimlerini bunlara eklememiz mümkün, ancak mali yargı ve vergi yargısı terimleri bunlardan en çok kullanılanlardır³⁰.

Çeşitli ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları (conflict resolution procedures in taxation) anlamında kullanılan deyimler vardır. İngiltere ve Amerika’da “contentious fiscal”, “Financial Jurisdiction” veya “Fiscal Jurisdiction”, Fransa’da “contentieux fiscal”, “La Jurisdiction Financiere” veya “La Jurisdiction Fiscale” Almanya’da “Finanzielle gerichtbarkeit”, “steuerjust” veya “berufungsverfahren” ve İtalya’da da “giurisdiziona tributaria” veya “giurisdiziona ficcale” gibi terimler kullanılmaktadır³¹.

Bazı yazarlar vergi yargılaması hukuku başlığı altında vergi yargısı ve vergi yargılaması kavramlarını farklı anlamlarda kullanmaktadırlar. Buna göre,

²⁸ Selahattin Zorlu, *Vergi Hukuku*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1980/222, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1981, s.116.

²⁹ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s.15.

³⁰ Kamil Mutluer, *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:141/87, Eskişehir, 1975, s.5.

³¹ A.g.e., s.5 ; Aliefendioğlu, “Vergi Yargısı ve Sorunları”, a.g.m., s.137 ; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.5.

vergi yargılaması hukuku kavramı; vergi yargısı örgütü, usul kuralları ve bunların uygulanması ile ilgili tüm konuları kapsamaktadır. Vergi yargısı, vergi yargı organlarının yapısını; vergi yargılaması ise hem yargılama makamlarını ve bunların birbirleriyle olan ilişkilerini hem de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uyulacak usul ve esasları ifade etmektedir³².

Vergi yargısının çeşitli tanımları yapılmıştır. Yapılan bir tanımda vergi yargısı; devletin, vergilendirme işlemleri nedeniyle idare ve mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerine kural getiren hukuk normlarını uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Yargısal çözümde, idari çözümün aksine davacı ve davalı arasındaki çekişme yargı organının kararı ile kesin olarak son bulur. Devletin bu uyuşmazlıkları çözümlemekle görevlendirdiği organlar, tarafsız ve bağımsızdır³³.

Bir başka tanımda, mükellef yada vergi sorumlusu ile devlet arasında çıkan uyuşmazlıkların idare aşamasında çözülmemesi halinde vergi uyuşmazlıkları için başvuru yargı yoluna vergi yargısı denilmektedir³⁴.

Diğer bir tanımda ise vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulanması sırasında vergi mükellefi veya sorumlusu ile vergi idaresi arasında doğan, düzeltme ve uzlaşma yolları ile çözülmemeyen uyuşmazlıkların, taraflarca kanun yollarına başvurulması halinde, bağımsız ve tarafsız yetkili yargı organlarınca yargısal tasarrufta bulunulmak suretiyle çözülmesi ve sonuçlandırılmasıdır³⁵.

³² Karakoç, a.g.e., s.18.

³³ Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.4.

³⁴ Kırbaş, a.g.e., s.190.

³⁵ Galip Dolun, "Mali Kaza", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 12.seri, 1966, ss.117-118.

Bu tanımlamalarda, vergi yargısının dört unsurunun olduğu dikkati çekmektedir³⁶.

- a) Uyuşmazlık: Vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan anlaşmazlık.
- b) Taraflar: Uyuşmazlığın tarafları, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu ile vergi idaresidir. Tarafların her biri davacı olabileceği gibi davalı da olabilir.
- c) Yargı Organı: Uyuşmazlığı çözümleyip sonuca bağlayan ve yargısal tasarrufta bulunan organdır. Bu organ, tarafsız, bağımsız ve yetkilidir. Verdiği kararlar aleyhine bir üst organa gidilebildiği gibi, kararları kesin olana, son karar organı denir.
- d) Yargısal Tasarruf: Bağımsız ve tarafsız organlar tarafından, belli bir kanuni şekle uyularak yapılan ve kanun koyucu tarafından kendisine kanuni hakikat vasfı verilen tasarruftur.

Vergi yargısı kavramı, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlıkları çözümleyen usul hükümlerini kapsamakla birlikte, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişini düzenleyen hükümleri de içermektedir. Çünkü vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyiş tarzları, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli etkisi olmaktadır³⁷.

Vergi yargısı, uyuşmazlıkları çözümler iken aynı zamanda vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında, hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya çalışır³⁸. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümlenemeyip vergi yargısı ile

³⁶ A.g.m., s.117.

³⁷ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s.105 ; Kırbaş, a.g.e., s.190.

³⁸ Ahmet Kumrulu, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", *II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (10-14 Mayıs 1993), (İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri)*, Danıştay Yayınları, s.231.

nihai neticeye ulaşılması halinde, adil ve hukuka uygun bir çözüm olacağından, vergi kanunlarının etkinliğini ve verginin verimini artıracaktır. Bu yüzden vergi yargısının fonksiyonları göz ardı edilmemelidir.

2. Vergi Yargısının Fonksiyonları

Bazı kaynaklarda vergi yargısının fonksiyonları, asli ve tali fonksiyonları diye ikiye ayrılırken bazılarında ise fonksiyonların sayısı beşe kadar çıkabilmektedir. Biz çalışmamızda vergi yargısının fonksiyonlarını vergi uyuşmazlıklarını çözümleme, yargısal denetimi sağlama, içtihat oluşturma ve vergi adaletini sağlama başlıkları altında inceleyeceğiz³⁹.

a) Vergi Uyuşmazlıklarını Çözümleme Fonksiyonu

Vergi yargısının asli fonksiyonu, uyuşmazlıkları çözümlemektir. Vergi kanunlarının uygulanması sırasında vergi idaresi ile vergi mükellefleri veya sorumluları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, uzlaşma ve düzeltme gibi idari yollarla çözümlenememesi halinde vergi yargı organlarına başvurulmaktadır. Vergi yargı organları bu uyuşmazlıklar hakkında hüküm vermekte ve bu sonuçlandırma işlemi, vergi yargısının temel işlevi olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıkları bağımsız yargı organlarınca çözümlenmiş olmaktadır.

³⁹ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.7-10 ; Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., ss.107-110; Karakoç, a.g.e., ss.38-44; Mutluer, a.g.e., ss.21-23; Zorlu, a.g.e., ss.116-117; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.188; Kocahanoğlu, a.g.e., ss.343-344; Kırbaş, a.g.e., ss.190-191; Edizdoğan ve Taş, a.g.e., s.208; Tosuner ve Özcan, a.g.e., ss.12-13.

Vergi yargı organları, vergi idaresi ile vergi mükellefleri veya sorumluları tarafından yapılan vergi uygulaması ile ilgili itirazları incelerken ve sonuçlandırırken yürürlükteki vergi kanunlarına uygun bir yargısal tasarrufta bulunurlar. Bunun için dava konusu vergilendirme işlemlerinin maddi, hukuki ve şekli yönden kanunlara uygun ve doğru olarak yapılıp yapılmadığını inceler ve bir karara bağlarlar. Vergilendirme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden herbiri ile hukuka uygunluğunu denetlemiş olurlar. Bunun sonucu olarak, uyuşmazlıklar çözüme kavuşturularak kamu düzeni korunmuş olur.

b) Yargısal Denetimi Sağlama Fonksiyonu

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını içermekle birlikte, vergilerin kanunlara uygun ve doğru alınmasını da kapsamaktadır. Bunun sağlanabilmesi ancak yargısal denetimle mümkündür. Böylece hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluk sağlanmak suretiyle, tek tek subjektif işlemler açısından da vergilerin yasallığı esası geçerli kılınmış olmaktadır. Bu yüzden, yargısal denetimi sağlama fonksiyonu, vergi yargısının asli işlevlerinden biridir.

Vergilerin anayasaya ve kanunlara uygun bir şekilde alınıp alınmadığının yargısal kontrole tabi olması, hem vergi mükellef ve sorumluları için hemde vergi idaresi için güvenlik sağlamaktadır. Nitekim vergi yargısının, yargısal denetimi sağlama fonksiyonundan bahsederken hukuki güvenliği sağlama işlevi diye adlandırılabilmektedir. Bu fonksiyon, tek tek olaylardan daha çok vergi uyuşmazlıklarına genel bir bakışta gözlemlenebilmektedir. Esasen vergi yargısı, vergi uyuşmazlıklarını çözümlemesinin doğal bir sonucu olarak yargısal denetimi sağlama fonksiyonunu gerçekleştirmiş olmaktadır.

Vergi yargısının yargısal denetimi sağlama fonksiyonunun gerçekleşebilmesi için yargı organlarının belirli bir çalışma düzeyine ulaşması gerekmektedir. Yargılama sürecinin kısa olması, verilen kararlardaki isabetlilik yargı organlarının çalışmalarındaki seviyeyi gösteren etkenlerin başlıcalarındandır. Böylece tarafların hukuki güvenliği sağlanmış olur.

c) İçtihat Oluşturma Fonksiyonu

Vergi yargı organları, yargısal kararları ile çoğu zaman karmaşık ve ayrıntılı nitelik taşıyan vergi kanunlarının boşluklarını doldurmakta, soyut hükümleri somutlaştırarak açıklığa kavuşturmakta ve kanunların hukuki ve bilimsel anlayışa göre yorumlanmasını sağlayarak vergi idaresi ile mükelleflere yön vermektedir. Özellikle kesinlik arz eden kararlarıyla içtihat oluşturmaktadırlar. Bu içtihatların vergi hukukunu geliştirdiği görülmektedir.

Vergi hukukunun konusunu oluşturan alanlardaki ve özellikle de ekonomideki gelişmeler çok hızlı olmaktadır. Hukuki yapının ve bununla birlikte vergi uygulamalarının bu gelişmelere ayak uydurabilmesinde içtihatların önemli bir rolü vardır. Dolayısıyla içtihatlar göz ardı edilemez. Bu yüzden içtihat oluşturma işlevine, vergi yargısının düzenleme fonksiyonu da denilmektedir.

Vergi yargı organlarının oluşturdıkları içtihatların gerek mükellef ve vergi dairelerine gerekse diğer yargı organlarına faydalı olabilmesi için, sürekli ve düzenli bir şekilde yayınlanması gerekmektedir. Bunun örneğini gelişmiş ülkelerde görmekteyiz.

d) Vergi Adaletini Sağlama Fonksiyonu

Vergi yargısının uyuşmazlıkları çözümlemesi, içtihat oluşturmaları ve yargısal denetimi sağlama sonucunda vergi adaletinin de gerçekleştiğinden söz edebiliriz. Esasen vergi adaletinin sağlanması, yasama organı tarafından vergi kanunları çıkartılırken dikkat edilmesi gereken bir husustur. Ancak günümüzde gelişmelerin hızlı olması, çeşitli nedenlerle uygulamalarda görülen aksaklıklar, kanunların anlaşılır olmaması ve kanun boşluklarının bulunması sebepleriyle vergi adaleti sağlanamamaktadır. Bu yüzden vergi yargısı, bu aksaklıkları ortadan kaldırmaya çalışarak vergi adaletini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısı diğer fonksiyonlarını tam olarak ifa ettiğinde vergi adaletini sağlama işlevini de yerine getirmiş olur.

Vergi adaletinin sağlanmasıyla toplumda sosyal ve ekonomik barış ortamı kurulabilecektir.

3. Mali Yargı - Vergi Yargısı Ayırımı

Mali kanunlardan doğan uyuşmazlıkları çözümleyen yargılama kurallarını ifade etmek için birçok terim kullanılmakta, ancak en çok kullanılan iki terim göze çarpmaktadır. Bunlar: Mali yargı ve Vergi yargısı terimleridir. Her ne kadar aynı konuyu belirtmek için kullanılsalar da, bu iki kavramın tam olarak eşanlamlı oldukları söylenemez. Çünkü dayandıkları hukuk alanları farklıdır⁴⁰. Mali yargı kavramının temel aldığı hukuk alanı mali hukuk olmasına rağmen, vergi yargısı kavramı vergi hukukunun üstüne bina edilmiştir.

⁴⁰ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.137; Mutluer, a.g.e., ss.5-6.

Günümüzde mali olaylar çeşitli yönlerden, başta iktisadi, siyasi, toplumsal ve hukuki olmak üzere incelenmektedir. Hukuki açıdan incelemelerde Mali hukuk ve Vergi hukuku ayırımı dikkati çekmektedir⁴¹. Mali hukuk ve vergi hukukunun birbirinden ayrı hukuk alanı olarak kabul edilmesini sağlayan hususlar, mali yargı ile vergi yargısının da birbirinden farklı kavramlar olduğu gerçeğini gözönüne sermektedir. Mali hukuk veya maliye hukuku; devletin bütün mali faaliyetlerini düzenleyen kuralları incelemektedir. Genel olarak devletin yapmış olduğu mali faaliyetler ise; kamu gelirleri elde etmek, kamu giderleri yapmak ve bunları denkleştirmektir. Vergi hukuku ise, devletin zora dayanan gelirleriyle ilgilenmekte ve özellikle vergileme yetkisi ile vergi uygulamalarını düzenlemektedir. Diğer bir ifadeyle mali hukuk; devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider ve patrimuan vb. bütün mali işlemlerini düzenlediği halde vergi hukuku bunlardan sadece vergilerle ilgili olanları inceler ve düzenler. Kamu harcamaları ve kamu mallarının idaresi vergi hukuku alanının dışında kalmaktadır⁴². Dolayısıyla mali hukukun vergi hukukuna nazaran daha geniş bir alanla ilgilendiğini söyleyebiliriz.

Mali hukuk kavramına paralel olarak mali yargı; devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların çözümlenmesini ve bu faaliyeti gerçekleştiren yargı kuruluşlarını içermektedir. Yani mali yargı, geniş anlamıyla devletin gelir elde etmesi ve harcamalarda bulunmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünü ; vergi yargısı ise, sadece kamu gelirlerinin en önemlisi olan vergilere ilişkin uyuşmazlıkları konu edinmektedir⁴³. Dolayısıyla mali yargı deyimi, vergi yargısından daha geniş bir anlamı ifade

⁴¹ Akif Erginay, "Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 5.seri, 1959, s.125.

⁴² Mutluer, a.g.e., s.6 ; Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.137.

⁴³ Karakoç, a.g.e., s.16.

etmektedir⁴⁴. Diğer bir deyişle, vergi yargısı mali yargının önemli bir bölümüdür denilebilir⁴⁵.

Vergi yargısı kavramı, vergi uyuşmazlıklarında izlenecek usul kuralları yanında vergi yargı organlarının kuruluşları ve işleyişleri ile ilgili hükümleri de içerir⁴⁶.

II. Vergi Yargı Sistemleri

Vergi yargısının konumunu belirlerken en çok tartışılan konu, bağımsız olup olamayacağıdır. Bu tartışmada vergi hukukunun bağımsızlığı etkili olmaktadır. Vergi hukukunun bağımsız olduğu görüşü kabul görmüş olmasına rağmen gene de vergi yargısının konumunu belirlemede değişik görüşler ileri sürülmekte ve bu konuda farklı uygulamalar görülmektedir⁴⁷.

Eskiden hukuki uyuşmazlıkların çözümünde hem yargı organı hem de yargılama tek idi. Günümüzdeki yargı kolları ayırımı, o zamanlar söz konusu değildi. Çünkü uyuşmazlıklar özel kişiler arasında çıkmaktaydı ve bunların çözümü için başvurulabilecek tek yargı organı vardı. Ancak 19. yüzyılda kamu hizmeti anlayışının değişmesi ve kamu teşebbüslerinin sayısının artması neticesinde özel kişiler ile kamu kuruluşları arasında, daha fazla hukuki uyuşmazlıkların ortaya çıktığı görüldü. Aynı zamanda, kamu kuruluşları ile ilgili hukuki uyuşmazlıkların farklı özelliklere sahip olduğu görüşleri yayılmaya başladı. Bunun sonucu olarak adli yargının dışında, ayrı bir yargı organının

⁴⁴ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.137.

⁴⁵ Mutluer, a.g.e., s.6; Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.6.

⁴⁶ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.137 ; Mutluer, a.g.e., s.6.

⁴⁷ Karakoç, a.g.e., ss.19-20.

kurulup bu tür uyuşmazlıkların burada çözümlenmesinin faydalı olacağı görüşü ağırlık kazandı.

Bu nedenlerden dolayı özellikle Kara Avrupası ülkelerinde ve ülkemizde idari uyuşmazlıkları çözümlmek üzere adli yargıdan ayrı olarak, idari yargı kurulmuştur. Fakat, İngiltere ve Amerika gibi bazı ülkeler idari uyuşmazlıkları hala adli yargı organlarında çözümlenmektedirler⁴⁸. Bununla birlikte, adli ve idari yargıdan ayrı olarak, bağımsız askeri yargının zaman içinde kurulmuş olduğunu görüyoruz. Ayrıca, özellikle ikinci dünya savaşından sonra yasama organı kararlarının ve faaliyetlerinin, sınırlı bir ölçüde de olsa, yargısal denetime tabi tutmak için anayasa yargısı ortaya çıkmıştır⁴⁹.

Günümüzde çeşitli ülkelerde bağımsız yargı kolu olarak adli, idari, askeri ve anayasa yargısının var olduğu görülmektedir⁵⁰.

A. Yargı Kolları ve Bağımsız Olmaları Sorunu

Yargı kolu kavramı, hem dar anlamda hem de geniş anlamda kullanılmaktadır. Dar anlamda yargı kolu kavramı; hukuki nitelikleri bakımından bir bütün oluşturan işlerin bağımsız bir yargılama usulüne tabi olması anlamına gelmektedir. Yani hukuki özellikleri bakımından bir bütün oluşturan işler bir yargı kolunda toplanır ve bunlar hakkında o yargı koluna özgü yargılama usulü uygulanır. Buna göre; ceza yargısı ayrı bir yargı koludur. Bu yargı kolu,

⁴⁸ Mutluer, a.g.e., ss. 9-11; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.10-11.

⁴⁹ Necip Bilge, *Medeni Yargılama Hukuku Dersleri*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1965, ss.5-6.

⁵⁰ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.12; Mutluer, a.g.e., s.11.

mahkemelerin ceza işlerine ilişkin faaliyetlerini kapsar ve ayrı bir yargılama usulüne sahiptir⁵¹.

Geniş anlamıyla yargı kolu kavramı; yargı organları ve kararlarını denetleyecek o yargı koluna ait son bir denetleme organının bulunması demektir. Diğer bir ifadeyle, son denetleme organının üstünde, kararları denetleyecek ve bozabilecek, ayrı bir yüksek mahkemenin bulunmaması halinde bağımsız bir yargı kolundan bahsedebiliriz.

Dolayısıyla bazı yargı organlarının ve yargılama yetkisi bulunan kuruluşların, belirli bir konu veya konular hakkında bazı yetkilere sahip olmaları, bu kuruluşların ayrı ve bağımsız bir yargı kolunu oluşturduklarını göstermez. Örneğin; bugün hukuk mahkemelerinin içinde ayrı ticaret mahkemelerinin mevcut olması, ayrı bir ticari yargının; veya hukuk mahkemeleri yanında bir de ceza mahkemelerinin bulunması, ayrı ayrı birer hukuki ve cezai yargının var olmasını gerektirmez. Çünkü hukuk mahkemelerinin, ceza mahkemelerinin ve ticaret mahkemelerinin kararları son olarak Yargıtay'ın denetimine tabidir. Yargıtay'ın üzerinde ise hiçbir denetim organı yoktur⁵². Aynı esas idari yargıda da geçerli olup burada vergi ve idare mahkemelerinin ayrı ayrı olmasına rağmen son denetim makamının Danıştay olması, sadece idari yargı kolunun varlığını göstermektedir⁵³.

Sonuç olarak, bir yargı kolunun bağımsızlığı, sadece yargı organlarında görev yapan hakimlerin bağımsızlığı ve yargı organlarının bağımsızlığı anlamına gelmemektedir. Daha geniş bir anlama sahiptir. Yani hukuki nitelikleri sebebiyle bir bütün oluşturan işleri, ayrı bir yargılama usulüne bağlayarak; bu işleri gören

⁵¹ Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku*, "S" Yayınları, Ankara, 1986, ss.2-3.

⁵² Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt:III, 3.b., İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s.1823.

⁵³ Karakoç, a.g.e., s.23.

yargı organlarını da, bağımsız yüksek bir mahkemenin denetimine tabi tutmak şeklinde anlaşılmalıdır.

Günümüzde belirttiğimiz anlamda bağımsız yargı kolu olarak; adli yargı, idari yargı, askeri yargı ve anayasa yargısını görmekteyiz. Almanya gibi bir ülkede bağımsız bir vergi yargısı olmasına rağmen diğer ülkelerde vergi yargısının bağımsızlığı halen tartışma konusudur. Çeşitli ülkelerdeki vergi yargısı uygulamalarının ülkenin geleneklerine, hukuk sistemine göre değişiklik arz ettiğini görmekteyiz. Vergi uyuşmazlıkları, bazısında idari yargı içinde çözümlenirken diğerlerinde adli yargı içinde çözümlenebilmektedir⁵⁴. Karma bir çözüm olarak bir kısım uyuşmazlıkları idari, bir kısmını ise adli mahkemelere bırakan ülkeler de vardır. Dolayısıyla vergi yargısı konusunda çok sayıda örgütlenme modelinin olduğunu görüyoruz⁵⁵.

B. Vergi Yargısının Konumu

Vergi yargısının bağımsızlığı konusu tartışmalı olması sebebiyle, bu konuda ileri sürülen görüşler de çok çeşitlidir. Genellikle idare hukukçuları ve özel hukukçular, vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemektedirler. İdare hukukçuları, vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içinde; özel hukukçular ise, adli yargı içinde çözümlenmesini istemektedirler. Daha çok maliyecilerden oluşan diğer bir grup ise, vergi yargısının bağımsız olması gerektiğini savunmaktadırlar⁵⁶. Bu görüşe göre, vergi uyuşmazlıklarının özellikleri ve hukuki nitelikleri icabı bağımsız vergi mahkemelerinde ve bağımsız hakimler tarafından çözüme kavuşturulacak ve bu mahkemeler tarafından verilen kararlar Yüksek Vergi

⁵⁴ OECD, a.g.r., s.21.

⁵⁵ Özhan Uluatam, *Türk Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990; s.241.

⁵⁶ Mutluer, a.g.e., s.12.

Mahkemesi tarafından denetlenecek ve bu mahkemenin üstünde başka hiçbir mercii bulunmayacak böylece bağımsız vergi yargısı kurulmuş olacaktır⁵⁷. İktisadi ve sosyal hayattaki değişiklikler, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesini ve bunun sonucunda ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının kendilerine özgü teknik ve muhasebe özelliklerine sahip bulunması, dinamik bir ortamın göstergesidir. Böyle bir ortamın varlığı, çözümlerin ancak bağımsız bir vergi yargısı ile üretilebileceğini savunanları haklı kılan en önemli faktör olmaktadır⁵⁸.

Vergi uyuşmazlıklarının bir kısmının adli, diğer bir kısmının idari yargı içinde çözümlenebileceği görüşünde olanlar da bulunmaktadır⁵⁹.

Diğer bir uygulama biçimi ise; vergi uyuşmazlıklarının hakem mahkemelerinde (kurullarında) çözümlenmesidir. Bu mahkemeler, mükellef temsilcileri ile vergi dairesi temsilcilerinden oluşmaktadır. Bu durum birçok sakıncayı beraberinde getirmektedir. Çünkü yargı yetkisi, kamu otoritelerince kullanılabilmesi gibi karşılıklı tavizler söz konusu olacak ve kanunlar tam olarak uygulanamayacaktır. Buna çözüm olması için, meslekten bir hakimin hakem kurullarının başına getirilmesi durumunda ise, diğer üyeler vergi konusundaki bilgisizlikleri nedeniyle, hakimin etkisinde kalabilmekte dolayısıyla mahkemelerin tek hakimli olmasının sakıncaları ortaya çıkabilmektedir. Bu mahkemelerin kararları, temyiz edilmek üzere adli yargı veya idari yargı

⁵⁷ Bkz. Kızılyalı, a.g.e., s.259.

⁵⁸ Erginay, a.g.e., s.107.

⁵⁹ Bkz. Louis Troabas, J.-M. Cotteret, *Finances Publiques*, Quatrième édition, Dalloz, Paris, 1970, ss.549-551. (Fransızca kaynağın çevirisi yaptırılmıştır)

organlarına gönderilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde eskiden geniş uygulama alanı bulan bu şekilden uzaklaşmaktadır⁶⁰.

Günümüzde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan dört sistem vardır. Adli yargıya bağlı vergi yargı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargı sistemi, bağımsız vergi yargı sistemi ve karma sistemi.⁶¹

1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi

Adli yargıya bağlı vergi yargı sistemini savunanlar, öncelikle vergi hukukunun özel hukuktan bağımsız olmadığı görüşünü vurgulamaktadırlar. Vergi hukukunun, özel hukuk çerçevesi içinde teknik ve hukuki özellikleri ile birlikte ayrı bir yerinin olduğunu belirtmektedirler. Özel hukuka aykırı olan bazı vergi hukuku kural ve kavramlarını ise, istisnai bir durum kabul etmektedirler⁶². Aslında yargının kollara ayrılmadan bütün uyuşmazlıkların, tek bir yargı sistemi içerisinde çözülmesini istiyorlar. Böyle bir düşünce, vergi hukuku ile ilgili uyuşmazlıkları konu alan vergi yargısının, özel hukuk uyuşmazlıklarını çözümlemeye çalışan adli yargı içinde olması gerektiği sonucunu doğuracaktır. Bu sonuca varmada etkili olan görüşler vardır.

Vergi hukukunun en çok ilişki ve bağılılık gösterdiği hukuk dalı, özel hukuktur. Çünkü mülkiyet, mal edinme ve kullanma, akit, alım satım, miras, hibe gibi özel hukuk kavramlarını kullanmaktadır. Her ne kadar verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri birer idari işlem olsalar bile Fransız özel hukukçusu

⁶⁰ Erginay, a.g.e., ss.107-108.

⁶¹ Karakoç, a.g.e., s.25.; Kırbaş, a.g.e., s.192.

⁶² Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.18.

Geny ve diğer özel hukukçuların belirttikleri gibi verginin dayandığı ana kavramlar özel hukuk kavramlarıdır⁶³.

Vergi hukukunun özel hukuk içinde olduğu görüşünün benimsenmesi halinde, vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması, adli yargı tarafından yapılması gerekecektir. Adli yargıda görev yapan hakimler hukuk formasyonu almaları sebebiyle, hukukun genel ilkeleri ve kuralları çerçevesinde vergi uyuşmazlıklarını çözümleyebileceklerdir. Vergi uyuşmazlıklarının kendilerine has teknik ve hukuki özelliklerinin bulunması, bu uyuşmazlıkların adli yargı da çözümlenememesini gerektirmez. Çünkü İş ve Ticaret kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan, kendilerine özgü teknik ve hukuki özelliklere sahip uyuşmazlıklar, adli yargı içinde çözümlenmektedir. Uzmanlık gerektiren bu tür uyuşmazlıklar, başarılı bir şekilde adli yargı içinde çeşitli yöntemlerle çözümlenebilmektedir. Bu yöntemlerden birisi bilirkişiye başvurma, bir diğeri ise adli yargı içinde vergi uyuşmazlıklarına bakacak mahkemelerin kurulması ve burada görev yapacak hakimlerin vergicilik alanında yetiştirilmeleridir⁶⁴.

Ayrıca, vergi uyuşmazlıkları, yargıya götürülmeden önce idari yollarla çözümlenmeye çalışılır. Bunda bir sonuç alınamaması halinde, yargıya başvurulur. Geçen bu süre içinde, taraflar iddialarını daha net ortaya koymuş yani dava olgunlaşmış olacaktır. Adli hakim, vergi konusunda yeterince bilgi sahibi olmasa bile bu aşamaya gelmiş olan davayı genel hukuk bilgisi ile çözümleyebilecektir⁶⁵.

⁶³ A.g.e., s.17.

⁶⁴ Kamil Mutluer, "Türk Vergi Yargı Sistemi -Yorum-", *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.138.

⁶⁵ A.g.m., s.139; Mutluer, a.g.e., s.19.

2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargı Sistemi

İdari yargıya bağlı vergi yargısı sistemini uygulayanlar ve uygulanmasını isteyenler, çeşitli görüşlerle bu düşüncelerini savunmaktadırlar.

En başta belirtilmesi gereken husus, idari yargı ile adli yargı ayırımına sebep olan faktörün ne olduğudur. Bu faktör, kamu hukukunun dayandığı esaslar ile özel hukukun dayandığı esasların, birbirinden olan farklılığıdır. Özel hukuk, eşit hak, eşit menfaat ve irade özgürlüğü esasını temel almasına rağmen; kamu hukuku, kamu menfaatlerinin özel menfaatlerden üstünlüğü esasını temel almıştır. Bu yüzden idari uyuşmazlıkların çözümünde uygulanan kuralların farklılığından değil, bu kuralların farklı esaslara dayanmasından dolayı idari yargı adli yargıdan ayrı bağımsız bir yargı kolu olmuştur⁶⁶.

Aynı esası temel almaları durumunda bağımsız bir yargı kolu oluşturmalarına gerek yoktur. Örneğin, özel hukukun dalları olan ticaret hukuku ve medeni hukuk, eşit hak, menfaat ve irade özgürlüğü esasına dayanmaktadırlar. Özel hukukun alt dalları olmalarına rağmen ve ticaret mahkemelerinin ticaret kanunu, diğer mahkemelerin daha çok medeni kanunu uygulamalarına rağmen, dayandıkları esasın aynı olması sebebiyle yeni yargı kolu oluşturmazlar ve özel hukuk içinde değerlendirilmelerinden dolayı adli yargıya bağlı olarak uyuşmazlıkları çözümlerler⁶⁷. Dolayısıyla çözümlenen uyuşmazlıkların farklı, yargı organlarının farklı ve çözüm için uygulanan kanunların farklı olması, bağımsız bir yargı kolu oluşturmalarını gerektirmez.

Bu nokta gözönüne alınarak vergi uyuşmazlıkları değerlendirildiğinde, idari uyuşmazlıklarla aynı özelliklere sahip olduğu görülmektedir. İdare

⁶⁶ Onar, a.g.e., s.1851.

⁶⁷ A.g.e., s.1825 .

hukukunun dayanmış olduğu kamu iradesinin üstünlüğü ilkesinin, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de geçerli olması gerekmektedir. Çünkü, vergi ilişkisinde, eşit tarafların karşılıklı iradesi söz konusu olmayıp, devletin tek taraflı ve zorunlu bir isteğinin dayatması esası hakimdir⁶⁸. Yani kamu otoritesinin öncelikli olduğu bir ortamdan, kamu hukuku alanından bahsedilmektedir. Dolayısıyla vergi yargısı ile idari yargının dayandıkları esasın farklı olmaması, vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içinde çözümlenmesinin daha uygun olacağı sonucuna ulaştırmaktadır.

Ayrıca, hukuk kavramaya çalıştığı alanı, kamu alanı ve özel alan diye ikiye ayırmaktadır. Kamu alanı ile ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari yargıda çözümlenmeye çalışılırken; özel alan ile ilgili uyuşmazlıklar ise, adli yargı içinde çözümlenmektedir. Adli ve idari yargıdan ayrı, bağımsız bir yargı kolunun oluşturulması durumunda, ya adli yargı yada idari yargının dayanmış olduğu temel esaslara dayanacağı için gereksiz olacaktır. Yani, aynı esaslara dayanan uyuşmazlıkların ve kuralların farklı yargı organları arasında dağılması hukukun bütünlüğünü, uygulamadaki istikrarı bozacağı gibi adli ve idari yargı organlarını da zayıflatmış olur. İdari yargıdan ayrı olarak bağımsız bir vergi yargısının kurulması halinde, idare hukukunun bütünlüğü bozularak hukuki istikrar ortadan kalkmış ve idari yargı kolu zayıflatılmış olacaktır⁶⁹. Nitekim idare hukukunun kapsamı gün geçtikçe genişlemektedir. İmar hukuku, çevre hukuku, personel hukuku, kalkınma hukuku gibi kendilerine özgü teknik özellikleri olan hukuk dalları, idare hukuku kapsamında değerlendirilmektedir. Eğer vergi hukuku ve vergi yargısı idare hukukundan ayrılıp bağımsız hale gelecek olurlarsa, yukarıda belirttiğimiz hukuk dallarına da bağımsızlık hakkının tanınması gerekir. Bunun sonucu olarak idare hukukunun bütünlüğü bozulur ve bir çok bağımsız hukuk ve

⁶⁸ Erginay, a.g.e., s.12.

⁶⁹ Onar, a.g.e., s.1826.

yargı kolu oluşmuş olur⁷⁰. Vergi uyuşmalıklarının kendine özgü bir takım teknik yönleri ve özelliklerinin olması, bağımsız bir vergi yargısının kurulmasını gerektirmez. Teknik açıdan yapılan değerlendirmeler, hakim işi değil bilirkişinin işidir. Hakim böyle durumlarda, bilirkişiye başvurarak konunun aydınlatılmasını ister ve daha sonra, genel hukuk esasları çerçevesinde kendisi uyuşmazlığı çözümler⁷¹.

Bağımsız yargı kollarının artması, birbirleri arasında görev ve hüküm uyuşmazlıklarının çoğalmasına sebep olacaktır. Uyuşmazlık mahkemeleri ile bu tür sorunlara çözüm bulunabileceği ileri sürülse bile, uygulamada bunun yeterli olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, bu tür uyuşmazlıkları önlemenin en etkin yolu, bağımsız yargı kolları sayısının mümkün olduğunca arttırılmamasıdır⁷².

3. Bağımsız Vergi Yargı Sistemi

Günümüzde tek yargı sistemini uygulayan ülkeler olduğu gibi, idari uyuşmazlıklara bağımsız bir yargının yani idari yargının baktığı ülkeler de vardır. Bu ülkelerde tek yargı sistemi uygulanırken çeşitli nedenlerle, idari yargı oluşturulmuş ve bağımsız hale getirilmiştir. İdari yargının bağımsız bir yargı kolu olarak oluşmasında etkili olan nedenler, günümüzde bağımsız vergi yargısını savunanların nedenleriyle benzerlik göstermektedir.

İdari uyuşmazlıkların kendilerine özgü teknik özelliklerinin olması ve kamu hizmetlerinin artması ile birlikte idari uyuşmazlıklarda görülen artış sonucu adli mahkemelerin çözüm üretmede zorlanmaları, idari yargının adli yargıdan

⁷⁰ Mutluer, a.g.m., s.138.

⁷¹ A.g.m., s.138; Onar, a.g.e., s.1851; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.21;

⁷² Mutluer, a.g.m., s.138.

ayrılıp bağımsız hale gelmesindeki en önemli iki sebep idi. Aynı sebepler, bağımsız vergi yargısının oluşturulması için ileri sürülmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının kendine has teknik ve hukuki özellikleri vardır. Örneğin, genel hukuk bilgisi yanında işletme, muhasebe ve iktisat bilgilerine ihtiyaç göstermektedir. Bununla birlikte, vergi uyuşmazlıklarının sayısı artmış ve ne idari yargı nede adli yargı, çözüm üretememekte ve davalarda yığılmalar olmaktadır.

Fakat ileri sürülen bu nedenlerin, bağımsız bir vergi yargısının kurulmasını gerektirmediğini savunanlar bulunmaktadır. Çünkü uzmanlık gerektiren, vergi uyuşmazlığı gibi kendine özgü teknik ve hukuki özellikleri olan konularda bilirkişiye başvurulabileceğini belirtiyorlar. Hakimin her konuyu iyi bir şekilde bilmesi gerekmediği, davaları hukuk formasyonu açısından değerlendirmesinin, doğal olduğu özellikle vurgulanmaktadır⁷³.

Ancak bilirkişi müessesesine hakimlerin gerektiğinde başvurusu kabul görmüş olmakla birlikte, bu müessesenin sakıncaları gözardı edilmemelidir. Bu sakıncalar, şu şekilde özetlenebilir:

- Uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması, davaların sonuçlandırılmasını geciktirir.
- Bilirkişi raporları, ciddi bir inceleme sonucu hazırlanmamış ise gerçeği yansıtmayabilir.
- Bilirkişi incelemeleri, masrafları çoğaltarak uyuşmazlıkların çözümünün maliyetini artırır.
- Çoğu davada bilirkişiye başvurulması, hakimleri yavaş yavaş bilirkişilerin düşüncelerine göre karar vermeye ve bunun sonucu olarak, hakimlerin uyuşmazlık üzerine fazla eğilmemeleri suretiyle onları tembelliğe itebilir⁷⁴.

⁷³ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.15-16.; Candan, "Türk Vergi Yargısı-I", a.g.m., s.72.

⁷⁴ Mustafa Reşit Belgesay, *Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:122, Güven basımevi, İstanbul, 1940, s.109.

Esasen hakimlerin bilmeleri gereken muhasebe ve işletmecilik gibi konularda, bilirkişiye başvuruları gereksizdir. Daha çok teknik konularda ve dava ile ilgili sınırları çizilmiş belli problemlerin çözümünde, bilirkişiye başvurulmalıdır. Böyle durumlarda dahi, davanın çözümü, bilirkişinin insiyatifine bırakılmamalıdır⁷⁵.

Görüldüğü üzere, vergi yargısının bağımsızlığını savunanların görüşlerinde, vergi uyuşmazlıklarının kendilerine has teknik ve hukuki özelliklerinin olduğu ve bu tür uyuşmazlıkların sayısının gün geçtikçe arttığı hususları odak noktayı oluşturmaktadır⁷⁶. Ayrıca bilirkişi müessesesinin, davaların sonucuna doğrudan etkili olan sakıncaları içinde barındırması, vergi yargısı bağımsızlığını savunanları haklı kılmaktadır. Dolayısıyla, hızlı bir şekilde sonuçlandırılması gereken vergi uyuşmazlığı türünden davalara hukuk bilgisi yanında muhasebe, işletme, iktisat ve sosyal bilgilere sahip hakimlerin bakması gerekmektedir. Günümüzde iktisadi ve sosyal alanda görülen baş döndürücü gelişmelere paralel olarak, vergi kanunlarında yapılan çok sık değişikliklere ayak uydurabilecek ve yorumlayabilecek hakimler, bu tür bilgilere sahip olanlardır.

4. Karma Sistem

Vergi uyuşmazlıklarının değişik yargı kollarında çözümlenmesini öngören sisteme, karma sistem denilmektedir. Bu iki şekilde olabilmektedir. Birinci şekilde; vergi uyuşmazlıkları, değişik aşamalarda farklı yargı kollarında yargılanmaktadır. Amerika, İngiltere ve İtalya'da uygulama bu şekildedir. Bu ülkelerde vergi uyuşmazlıkları, önce idari nitelikteki organlarda daha sonra da adli yargıda çözümlenmeye çalışılmaktadır. İkinci şekilde ise; vergi uyuşmazlıkları,

⁷⁵ Kızılyalı, a.g.e., ss.260-261.

⁷⁶ Mutluer, a.g.m., s.138; Ahmet Ertürk ve Hikmet Çakır, "Türk Mali Yargı Sistemi Nasıl Olmalıdır?", *Maliye Teftiş Kurulu Konferansları*, Cilt II, (1978-1979), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1979-214, s.114.

bir ayrıma tabi tutularak değişik yargı kollarında çözüme bağlanmaktadır. Yani vergi yargısı için genel bir yargı birliği söz konusu değil, tüm vergi uyuşmazlıkları aynı yerde çözümlenmiyor. Örneğin Fransa'da uygulanan sistemde, dolaysız vergiler ile muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklar, idari yargıda; dolaylı vergiler ile harçlar ve gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar ise, adli yargıda çözümlenmektedir⁷⁷.

Ancak karma sistem uygulamasında yapılan, uyuşmazlıkların ayrıma tabi tutulma işleminin hukuki dayanağının olmadığı söylenmektedir. Yani vergi uyuşmazlıklarının hangi türünün, nerelerde çözümleneceğine dair yapılan ayırım, hukuki kriterler gözönüne alınmadan yapılmaktadır. Yapılan bu ayırım, tamamen pratik düşüncelere dayanmaktadır⁷⁸.

C. Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamalar

Yukarıda belirttiğimiz vergi yargı sistemlerinin her biri çeşitli ülkelerde uygulanmaktadır⁷⁹. Ancak hepsinde ortak olan nokta, yargıya başvurmadan önce, özellikle uzlaşma başta olmak üzere, barışçıl çözümler ile uyuşmazlıkların çok büyük bir kısmının çözümlenmeye çalışılmasıdır⁸⁰.

Federal Almanya'da bağımsız vergi yargı sistemi⁸¹, İsveç ve Lüksembourg'da idari yargıya bağlı vergi yargı sistemi, Belçika ve Hollanda'da

⁷⁷ Kırbaş, a.g.é., s.193.

⁷⁸ Candan, "Türk Vergi Yargısı-I", a.g.m., s.72.

⁷⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.22-40; Karakoç, a.g.e., s.28,30,36; Mutluer, a.g.e., ss.13,34-38; Kamil Mutluer, Fazıl Tekin ve Fethi Heper, *Türk Vergi Mevzuatı*, 2.fasikül, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ders Kitapları Yayın No:302, Eskişehir, 1991, ss.417-418.

⁸⁰ OECD, a.g.r., s.12

⁸¹ Batı Almanya, Doğu Almanya ile birleştikten sonra kendi sistemini Doğu Almanya'ya benimsetmiştir. Bkz. Peter J. Velte, "Grundlagen des Steuerrechts", *Informationen zur Politischen Bildung*, S.241 (4.Quartal 1993), s.25. (Almanca kaynağın çevirisi yapılmıştır)

ise adli yargıya bağı vergi yargı sistemi uygulanmaktadır. Fransa'da dolaysız vergiler ile muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklara idari yargıda, dolaylı vergilerle harçlar ve gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklara adli yargıda bakılmaktadır. İngiltere ve İtalya'da uyuşmazlıkların çözümü için yargıya başvurulduğunda, ilk aşamada idari nitelikteki komisyonlarda⁸², daha sonra ikinci aşamada adli yargı organlarında görüşülmektedir. Amerika'da uygulanan benzer sistemde ise, ilk aşamada idari nitelik gösteren vergi mahkemesinde, ikinci aşamada adli yargı organlarında çözümlenmektedir.

Türkiye'de günümüzde uygulanan sistem, idari yargıya bağı vergi yargısı sistemidir. İdari yargı organları; İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organları ise Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır⁸³. Dolayısıyla idari yargıda en üst merci olan Danıştay'ın, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de en üst makam olması, vergi yargısının idari yargıya bağı olduğunu göstermektedir.

Türkiye'deki vergi yargı sistemini, çalışmamızın ikinci bölümünde inceleyeceğiz.

⁸² İngiltere'deki uygulama için bkz. Chris Whitehouse and Elizabeth Stuart-Buttle, *Revenue Law: Principles and Practice*, 9.edition, Butterworths & Co Publishers, London, 1990, ss.14-16.

⁸³ Kırbaş, a.g.e., s.193.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİ

I. Türkiye’de Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi

Vergi yargısının ülkemizdeki gelişimini, Osmanlı’da vergi yargısı ve Cumhuriyet dönemi vergi yargısı olarak iki dönemde inceleyeceğiz.

A. Osmanlı’da Vergi Yargısı

Osmanlı’da Tanzimattan önce idari işler ile yargısal işler, teşkilat bakımından ayrılmış değildi. Aynı şahıs veya aynı kurul, hem idari hem de yargısal görev ve yetkilerle donatılmıştı¹.

Osmanlı döneminde, tanzimatın ilk yılları ile birlikte mali davaların, belirli kurullarda çözüme kavuşturulmaya çalışıldığını görmekteyiz. “Meclis-i Muhasebe-i Maliye”, “Zimemat Komisyonu”, “Divan-ı Muhasebat’ın Muhakemat Dairesi”, “Taşra Meclisleri”, “Meclis-i Vâlâ”, “Muhassıllık Meclisleri” ni bu kurullara örnek olarak gösterebiliriz². Bu meclislerin, idari çözümden öteye geçemedikleri ve sadece idarenin davacı olduğu uyuşmazlıkları çözümledikleri; buna karşılık bu dönemde vergi mükelleflerinin, uyuşmazlıklarda davacı taraf olamadıkları görülmektedir. Aslında geleneksel Osmanlı düzeninde, tımar bünyesinde tahsil edilen vergilerden dolayı reayanın, merkeze bağlı ve taşra

¹ Orhan Özdeş, Danıştay’ın Kuruluşunun 118.Yıldönümü ve “İdari Yargı Günü”nü Açış Konuşması, *Danıştay Dergisi*, Sayı:62-63, 1986, s.12.

² Bkz. Abdüllatif Şener, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990, ss.28-89.

idaresine karşı bağımsız kadılar nezdinde, tımarlı sipahileri dava edebiliyor iken Tanzimatla birlikte Şer'i Mahkemelerin baktığı davalar, konusu itibariyle sınırlandırılınca, vergi yargısı alanında önemli bir boşluk doğmuş oldu³.

1856 tarihli Islahat Fermanı'ndan sonra, yargı teşkilatında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle konumuzla ilgili olarak, ticari davalara bakan Ticaret Mahkemeleri 1860'dan sonra; Avrupa'dan yeni alınan kanunları uygulayan, bazı hukuk ve ceza davalarına bakan Nizamiye Mahkemeleri ise 1864 "Vilayet Nizamnamesi" sonrasında geliştirilmiştir. Ancak, ceza kanunlarında yer alan bazı vergi suçlarının, Nizamiye Mahkemelerinde ve gümrük resmiyle de ilgili bulunan gümrük kaçakçılığının, Ticaret Mahkemelerinde görülmesi dışında vergi uyuşmazlıklarının hiçbirisi yargısal anlamda bu mahkemelerde dava konusu olmamıştır. Yukarıda belirttiğimiz uyuşmazlık konularının mahkemelerde görüşülmesinin sebebi ise, onların ticari veya ceza davaları olarak kabul edilmeleridir⁴.

Ancak 29 Şevval 1287 (milâdî 1864) tarihli Vilayet Nizamnamesi ile -daha belirgin bir şekilde ifade edilmiş olarak- vergi yargı görevi, Vilayet İdare Meclisine bırakılmıştır. Vergilerin, kamu kuruluşları arasında bölüştürülmesi sırasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar başta olmak, üzere halkın hükümet memurları aleyhine yaptıkları şikayetler ve hükümetle şahıslar arasındaki iltizam ve diğer mukavelelerle ilgili davalar, belirlenmiş olan yargılama esasları çerçevesinde, Vilayet Meclislerinde çözüme kavuşturulması kararlaştırılmıştır. Fakat yapılan bu düzenlemenin kapsamının dar tutulmuş olması ve idari görevleri bulunan bir meclise, vergi yargı görevinin verilmiş olması eleştirilmiştir⁵.

³ A.g.e., s.87.

⁴ A.g.e., s.88.

⁵ A.g.e., s.88-89; Vedat Davut Özgözen, "Türk Mali Yargı Sistemi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 17.seri, 1968, s.268.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde üst yargı kuruluşu olarak, ilk önceleri Divan-ı Muhasebat Dairesini görmekteyiz. Divan-ı Muhasebat'ın Muhakemat Dairesinde, mültezim ve sarrafların iltizamla ilgili olarak birbirleriyle, memurlarla ve halkla aralarında çıkan anlaşmazlıklara bakılıyordu. Aynı zamanda hazineyle ilgili olarak taşra meclislerinde, merkez komisyonlarında ve maliye kalemlerinde görülen ve hüküm verilen meselelerde üst mahkeme olarak görev yapmaktaydı. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarında idari ve yargısal çözüm yolları tamamen birbirinden ayrılmamış olmaktadır⁶.

8 Zilhicce 1284 (miladi 1868) tarihli Şûra-i Devlet Nizamnamesi ile, günümüzdeki vergi yargısı anlayışına uygun ilk teşkilat olarak Şûra-i Devlet (Danıştay) kurulmuştur. 1284 tarihli bu nizamnamenin birinci maddesindeki hükme dayanılarak, tarh edilen bir vergi sebebiyle, vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan anlaşmazlıklar istinafen Devlet Şûrası tarafından incelenebiliyordu. Türkiye'de vergi yargısının ilk adımının bu nizamname ile atıldığı söylenebilir⁷. Ancak Danıştay 1868-1876 yılları arasında kendisine verilen yargı görevini tam anlamıyla yerine getiremediğinden ve Danıştay'ca verilen kararlar onaylanmadığı için kesinleşemediğinden, vergi yargısı bu devrede bağımsız olamamıştır⁸.

Fransız sisteminin etkisinde kalarak Şûra-i Devletin kurulmasından sonra, her vergi için özel bir vergi yargısı teşkilatı, münferit kanunlarla kurulmuştur. Genel olarak bu kanunlarda uyuşmazlıkların çözüm yerleri, birinci (bidayet) ve ikinci (istinaf) derecede merciler olarak ilçe ve il meclisleri ile, bu meclislerin kararlarına karşı temyiz yeri olarak Danıştay gösterilmiştir. İdare meclislerinin iş yoğunluğunun fazla olması sebebiyle vergi uyuşmazlıklarının çözümü işi, mal

⁶ Şener, a.g.e., s.89.

⁷ Özgözen, a.g.m., s.268.

⁸ Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.19; bkz. Mehmet Akif Eranıl, *Vergi İhtilafları İtiraz ve Temyiz Usulleri*, Ankara, 1951, s.18.

memurlarına kalmıştır. Danıştay'da vergi uyuşmazlıklarına bakacak bir daire mevcut olmadığından, Danıştay'ca verilen kararlar ilâm mahiyetini alamamış ve Sadarettten tasdik edilmedikçe tatbik edilememiştir. Ayrıca, dolaylı vergiler ile kanunlarında çözüm yeri gösterilmemiş olan vergilere ait uyuşmazlıklar, adliye mahkemelerinde çözümlenmiştir⁹.

Meşrutiyet döneminde ise, il idare meclisleri yerine bazen bu meclislerden de üye alınarak oluşturulan komisyonlar, vergi uyuşmazlıklarında itiraz organı olarak oluşturulmuştur. Böylece, vergi yargısı sisteminde bağımsızlığa doğru ilk adım atılmıştır denilebilir¹⁰.

Yaptığımız açıklamalar çerçevesinde Osmanlı'daki vergi yargısının gelişimini, Tanzimat esas alınarak iki aşamada değerlendirmemiz mümkündür. Tanzimata kadar iptidai tarzda dahi olsa, bir vergi yargısı sisteminden söz etmek mümkün değildir. Çünkü, o devirde vergi tarh, tahakkuk ve tahsili ile ilgili idari işlemlerin -Osmanlı'daki diğer idari işlemlerde olduğu gibi- denetlenmesi kabul edilmemişti¹¹. Tanzimattan sonra Osmanlı'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, Fransız vergi yargı sisteminin etkisinde kalınmıştır. Kanunlarda yargılama yeri gösterilmiş olan vergi uyuşmazlıklarında, ilçe ve il idare meclisleri ile Danıştay; kanunlarda yargılama yeri gösterilmemiş olan vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar için, adliye mahkemeleri görevli olarak kabul edilmiştir¹². Bu dönemde vergi yargısı konusunda karma bir sistemin uygulandığından söz edebiliriz¹³.

⁹ Recep Turgay, "Türkiye'de Mali Kazanın bugünkü durumu", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 8.seri, 1962, s.177.

¹⁰ Eranıl, a.g.e., s.18; Arif, Arıkan, "Mali Kaza", *İktisat ve Maliye*, C.2, Sayı:1 (15 Nisan 1955), s.32.

¹¹ Özgözen, a.g.m., s.267.

¹² Mutluer, a.g.e., s.45; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.2 ; Kırbaş, a.g.e., s.193.

¹³ Kırbaş, a.g.e., s.193.

B. Cumhuriyet Dönemi Vergi Yargısı

Cumhuriyet döneminde vergi yargısı ile ilgili olarak birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerin içeriği gözönüne alındığında Cumhuriyet döneminin vergi yargısı açısından üç devreden oluştuğu görülmektedir. Bunlar : Cumhuriyet'in ilk yılları, 1926-1982 dönemi ve 1982 sonrası dönem.

1. Cumhuriyetin İlk Yılları

Cumhuriyet devrinde, vergi kanunlarında yeniden düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler sonucunda, vergi uyuşmazlıklarının çözüm yerlerinde de değişiklikler olmuştur. Osmanlı'da ilçe ve il idare meclislerinin çözüm yeri olarak görevli oldukları, dolaysız vergiler ve benzeri vergiler ile ilgili uyuşmazlıkların çözümü için idari komisyonlar kurulmuştur. Dolaylı vergiler ile ilgili uyuşmazlıklara bakma görevi, eskiden olduğu gibi gene adli yargıya bırakılmıştır. Ancak yapılan bu düzenleme yetersiz kalmıştır. Özellikle dolaysız vergiler ve benzeri vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümü için kurulmuş olan idari komisyonlar arasında, bir birlik sağlanamamıştır. Çünkü bu tür uyuşmazlıklar için kurulmuş olan idari komisyonlar, bir tane olmayıp her vergi için ayrı ayrı idari komisyonlar kurulmuştur. Bunun sonucu olarak, hem uyuşmazlıkları çözümleyecek mercilerde hem de uyuşmazlıkların çözüm usullerinde birlik ve uyum sağlanamamıştır¹⁴.

Dolayısıyla bu dönemin, Osmanlı'daki uygulamadan farklı olmadığını görmekteyiz. Hatta Osmanlı'daki uygulamanın devamı olarak kabul edilebilir. Ancak Cumhuriyet'in ilk yıllarından sonraki devrede, farklı bir vergi yargısı uygulaması ile karşılaşmaktayız.

¹⁴ Turgay, a.g.m., s.177 ; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s. 42.

2. 1926-1982 Dönemi

Modern anlamda bir vergi yargısı düzeni kurulamamasına rağmen bu yöndeki gelişmelerin ilk adımları, bu dönemde atılmıştır diyebiliriz¹⁵. Amacı sadece vergi uyuşmazlıklarını çözümlmek olan komisyonlar kurulmuştur. Bu komisyonlar kuruldukları ilk zamanlarda, kazanç vergisinden doğan uyuşmazlıklara bakarken sonraları, yetkileri birçok vergi uyuşmazlıklarına bakmayı kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu şekilde, bir yandan vergi uyuşmazlıklarına bakacak merciinin ve uygulanacak usullerin tek olmaları sağlanırken; diğer yandan, bu dönemin ortalarına doğru yapılan düzenlemelerle bu mercilere, yargı hüviyetini kazandırıcı yani bağımsız yargı organı gibi muamele görmelerini sağlayıcı hale getirilmeye çalışılmıştır. Fakat olumlu yönde gelişmelere neden olacağı düşünülen bu düzenlemelerden, beklenen sonuçların hepsinin gerçekleştiği söylenemez. Özellikle bağımsız yargı hüviyetini kazandırmayı amaçlayan düzenlemeler yeterli olmamıştır¹⁶. Özetini vermeye çalıştığımız bu dönemin gelişmeleri 1926 yılından başlayıp 1982 yılına kadar devam eden bir süreci kapsamaktadır.

1926 yılında 775 sayılı Kazanç Vergisi Kanunun kabulü ile kurulmuş olan komisyonlar, ülkemizde ilk bağımsız vergi yargısı kuruluşları olarak kabul edilmiştir. Çünkü bu komisyonlar, sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli olan ve geçici olmayan komisyonlardı. Bu komisyonlar Vergi İtiraz ve Temyiz komisyonları olarak anılmaktadır¹⁷.

¹⁵ A.g.e., ss. 42-43 ; Turgay, a.g.m., s. 177.

¹⁶ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, 4.b., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 643.

¹⁷ Komisyonlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kocahanoğlu, a.g.e., ss.354-384; Mutluer, a.g.e., ss.47-49; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.46-49; Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.140; Turgay, a.g.m., ss.180-187; Bulutoğlu, a.g.e., ss.643-646; Özgözen, a.g.m., ss.271-278; İ.Sadi Tınaztepe, "Vergi İhtilafları", *Maliye Teftiş Kurulu Konferansları, Cilt II, (1978-1979)*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1979-214, ss.11-15.

Vergi uyuşmazlıklarına birinci derecede, İtiraz Komisyonları (Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları) , ikinci derecede Vergiler Temyiz Komisyonu bakmaktaydı. Bu komisyonlar, ilk başlarda sadece kazanç vergisinden doğan uyuşmazlıklara bakarken daha sonraları birçok vergi uyuşmazlıklarını (1939 yılında 3692 sayılı kanunla gümrük ve pul vergileri dışındaki vergi uyuşmazlıklarını) çözümlemeye başlamışlardır. Böylece vergi yargısının konusunda, büyük ölçüde birlik sağlanmıştır. Ayrıca, 1939 yılındaki bu kanunla, yargılama usulünde düzenlemeler yapılmış ve o zamana kadar Ankara’da birbirinden bağımsız üç temyiz komisyonu varken, bunlar birleştirilip tek temyiz komisyonu haline getirilmiştir.

1934 yılındaki 2395 sayılı kanunla Ankara, İstanbul, İzmir ili ile Maliye Bakanlığının uygun göreceği diğer yerlerde “muvazzaf itiraz komisyonları” kurulması öngörülmüştür. Böylece itiraz komisyonları, gayri muvazzaf ve muvazzaf olarak ikiye ayrılmış oldu.

1950 yılındaki 5655 sayılı kanunla gayri muvazzaf itiraz komisyonlarına, basit vergilerle ilgili uyuşmazlıkları çözümleme görevi verilirken; gelir vergisi gibi uzmanlık gerektiren vergilere ilişkin uyuşmazlıkları çözümleme görevi, muvazzaf itiraz komisyonlarına bırakılmıştır. Bu amaçla, daha önceleri büyük şehirlerde kurulmuş olan muvazzaf itiraz komisyonları; diğer illerde, birkaç il bir bölge sayılarak bölge itiraz komisyonları şeklinde kurulmuştur.

1950’deki 5655 sayılı kanunla, temyiz komisyonu ve muvazzaf itiraz komisyonlarının bağımsızlığını arttırmak için, bu komisyonların üyeleri ile ilgili her türlü işlemi yapmak üzere, bir Ayırma Meclisinin kurulması kararlaştırılmıştır. Bu Ayırma Meclisi, Maliye Müsteşarının başkanlığı altında Gelirler Genel

Müdürü, Yargıtay, Danıştay, Sayıştay ve Temyiz komisyonundan seçilecek üyelerden kurulu olacaktır¹⁸.

Almanya'daki bağımsız vergi mahkemelerinin benzerlerinin, ülkemizde kurulması için 1948-1949 yıllarında bu yönde çalışmalar yapılmış; ancak 1950 yılındaki 5432 sayılı Vergi Usul Kanun tasarısının bu yöndeki hükümleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce kabul edilmemesi nedeniyle yasalaşamamıştır¹⁹.

Cumhuriyetin bu yıllarında yukarıda belirttiğimiz düzenlemeler çerçevesinde, üç kademeli bir sistemden söz edebilmemiz mümkündür. Vergi uyuşmazlıkları, öncelikle itiraz komisyonlarında, daha sonra temyiz komisyonunda ve nihai karar noktası olarak Danıştay'da çözümlenmeye çalışılıyordu. Danıştay hem ilk derece hem de üst derece mahkemesi olarak görev yapabilmekteydi. İstisna olarak, gümrük vergisine ilişkin uyuşmazlıklar, itiraz ve temyiz komisyonlarında görüşülmüyordu. Buna rağmen, bu tür uyuşmazlıklarda bile son kararı veren, Danıştay olmaktadır. Bunun sonucu olarak, vergi yargısı idari yargı içinde kabul edilmekteydi²⁰.

3. 1982 Sonrası Dönemi

Uygulamalar sırasında karşılaşılan aksaklıkları gidermek ve vergi yargısına belirli bir düzen getirebilmek amacıyla, çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Yani vergi uyuşmazlıklarının çözümünün, bu alanda uzmanlaşmış organlar tarafından yapılması, hem bu organların hem de üyelerinin bağımsız ve tarafsız bir

¹⁸ Mutluer, a.g.e., ss. 46-47; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s. 43; Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.139; Turgay, a.g.m., ss.177-179; Bulutoğlu, a.g.e., s.643..

¹⁹ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.139.

²⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., ss.189-190; Uluatam, a.g.e., ss.241-242; Zorlu, a.g.e., ss.120-123.

hüviyet kazanabilmeleri için yapılan girişimler olmuştur. 1982 yılında bu yönde önemli bir adım atılmıştır.

6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilen ve 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, idari yargı sisteminde önemli değişikliklere neden olmuştur. Yapılan bu düzenlemelerle vergi yargısı gene idari yargı sistemi içinde yer almıştır²¹.

Ancak vergi yargısı açısından önemli yapısal değişiklikler, bu düzenlemeler ile sağlanmıştır. İdarenin vesayetinde olan itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurulları kaldırılmış, bunların yerine Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulmuştur. Böylece vergi uyuşmazlıkları, iki aşamada çözümlenebilecektir. Vergi uyuşmazlıklarına, birinci derecede Vergi Mahkemeleri bakacak, bunların kararları itiraz yoluyla Bölge İdare Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar ise, temyiz yoluyla Danıştay’da incelenecektir. Aynı zamanda Danıştay, üst derece mercii olarak görevlendirildiği gibi ilk derece görevi de verilmiştir. Diğer bir değişiklik gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıkların çözümü, yeni kurulmuş olan mahkemelerde görülebilecektir²².

²¹ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s. 44.

²² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.190; Kırbaş, a.g.e., s.194; Mutluer, Tekin ve Heper, a.g.e., s. 420; Uluatam, a.g.e., s.242.

II. Türk Vergi Yargı Sisteminin Günümüzdeki Durumu

Vergi Mahkemeleri, sadece vergi uyuşmazlıklarını çözümlemekle görevli olmalarına rağmen Bölge İdare mahkemeleri ile Danıştay ise vergi uyuşmazlıklarının yanında daha başka birçok görevi üstlenmişlerdir. Ancak biz Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ı vergi yargısı içindeki durumlarını ön planda tutarak incelemeye çalışacağız.

A. Vergi Yargı Organlarının Kuruluşu ve Oluşumu

1. Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Oluşumu

Vergi mahkemeleri, vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak görev yapan genel görevli ve bağımsız yargı organlarıdır²³. Vergi Mahkemesi, kanunda genel görevli bir mahkeme olarak belirtilmesine rağmen, bazı yazarlar özel görevli bir mahkeme olduğunu söylemektedirler²⁴.

20 Temmuz 1982 tarihinde Vergi Mahkemeleri göreve başlamıştır. Bu tarihten itibaren vergi itiraz komisyonları, vergiler temyiz komisyonu ve gümrük hakem kurulları gibi vergi mahkemesinin görev alanında faaliyet gösteren kurul ve komisyonlar ile ilgili hükümler yürürlükten kalkmıştır. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin görev alanına giren konularla ilgili olarak, kanunlarda yer almış olan itiraz komisyonu, vergiler temyiz komisyonu, gümrük hakem kurulları

²³ Bkz. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMK) madde (m).1.

²⁴ Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, 10.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.40; Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.35.

deyimleri Vergi Mahkemesi; vergi ihtilafı deyimi, vergi davası; itiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması anlamında kabul edilmiştir²⁵.

Vergi Mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi gözönünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Vergi Mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı'nın görüşleri alınır. Aynı yargı çevresinde birden fazla Vergi Mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca belirlenir.

Vergi Mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca karar verilir²⁶. Adalet Bakanlığı, 21.3.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan ilanı ile yukarıda belirttiğimiz esaslar çerçevesinde kurulan vergi mahkemelerini, kuruldukları illeri ve yargı çevrelerini belirlemiştir. Tablo 1'de görüleceği üzere 33 ilde toplam 63 Vergi Mahkemesi kurulmuş durumdadır.

²⁵ Bkz. 2576 sayılı BİMK m.13 ve 15.

²⁶ Bkz. 2576 sayılı BİMK m.2.

TABLO 1
Vergi Mahkemeleri Kurulan İller ve Yargı Çevreleri

Sıra No	Vergi Mahkemesinin Kurulduğu İl Merkezi	Mahkeme Sayısı	Yargı Çevresine Dahil Olan İller
1	ADANA	2	Adana
2	AFYON	1	Afyon
3	ANKARA	7	Ankara
4	ANTALYA	1	Burdur - Isparta
5	AYDIN	1	Muğla
6	BALIKESİR	1	Balıkesir
7	BOLU	1	Bolu
8	BURSA	2	Çanakkale
9	ÇORUM	1	Çorum
10	DENİZLİ	1	Denizli
11	DİYARBAKIR	1	Mardin - Siirt
12	EDİRNE	1	Kırklareli
13	ELAZIĞ	1	Elazığ
14	ERZURUM	1	Ağrı - Artvin - Kars
15	ESKİŞEHİR	2	Bilecik - Kütahya
16	GAZİANTEP	1	Adıyaman - K.Maraş - Urfa
17	HATAY	2	Hatay
18	İÇEL	2	İçel
19	İSTANBUL	15	İstanbul
20	İZMİR	5	İzmir
21	KAYSERİ	1	Kırşehir - Nevşehir - Yozgat
22	KOCAELİ	2	Kocaeli
23	KONYA	1	Niğde
24	MALATYA	1	Bingöl - Tunceli
25	MANİSA	1	Uşak
26	ORDU	1	Ordu
27	SAKARYA	1	Sakarya
28	SAMSUN	1	Amasya - Sinop
29	SİVAS	1	Erzincan - Tokat
30	TEKİRDAĞ	1	Tekirdağ
31	TRABZON	1	Giresun - Gümüşhane - Rize
32	VAN	1	Bitlis - Hakkari - Muş
33	ZONGULDAK	1	Çankırı - Kastamonu

Kaynak: Resmi Gazete 17640, 21.3.1982

2. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluşu ve Oluşumu

Vergi Mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde uyulması gereken esaslar, Bölge İdare Mahkemeleri için de aynısı ile geçerlidir. Yani Adalet Bakanlığı'nca, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi gözönünde tutularak Bölge İdare Mahkemeleri kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Adalet Bakanlığı bunu yaparken İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşünü alır²⁷. Adalet Bakanlığı, kanundaki yetkiyi kullanarak 4.2.1982 tarihli ve 17595 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ilanı ile, Bölge İdare Mahkemelerinin kurulduğu il merkezlerini ve her bir Bölge İdare Mahkemesinin yargı çevresine dahil olan illeri belirlemiştir. Tablo 2'de görüleceği üzere 22 ilde Bölge İdare Mahkemesi kurulmuş durumdadır.

²⁷ Bkz. 2576 sayılı BİMK m. 2/1, 2.

TABLO 2

Bölge İdare Mahkemesi Kurulan İller ve Yargı Çevreleri

Sıra No	Bölge İdare Mahkemesinin Kurulduğu İl Merkezi	Yargı Çevresine Dahil Olan İller
1	ADANA	İçel -Hatay
2	ANKARA	Ankara
3	ANTALYA	Isparta - Burdur
4	AYDIN	Denizli - Muğla
5	BURSA	Balıkesir - Çanakkale
6	DİYARBAKIR	Mardin - Siirt
7	EDİRNE	Tekirdağ - Kırklareli
8	ERZURUM	Kars - Ağrı - Artvin
9	ESKİŞEHİR	Bilecik- Kütahya- Afyon
10	GAZİANTEP	Adıyaman- K.Maraş - Urfa
11	İSTANBUL	İstanbul
12	İZMİR	İzmir
13	KAYSERİ	Yozgat - Kırşehir -Nevşehir
14	KONYA	Niğde
15	MALATYA	Elazığ - Tunceli - Bingöl
16	MANİSA	Uşak
17	SAKARYA	Kocaeli - Bolu
18	SAMSUN	Sinop - Çorum - Amasya
19	SİVAS	Erzincan - Tokat
20	TRABZON	Ordu - Giresun - Rize - Gümüşhane
21	VAN	Muş - Hakkari - Bitlis
22	ZONGULDAK	Çankırı - Kastamonu

Kaynak: Resmi Gazete 17595, 4.2.1982

Yargı çevrelerinin değiştirilmesi veya Bölge İdare Mahkemelerinin kaldırılması konusunda, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yetkilidir. Ancak İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının, yapacağı öneri üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu bu konuda karar verir²⁸.

3. Danıştay'ın Kuruluşu ve Oluşumu

İdari yargının dolayısıyla vergi yargısının en yüksek mercii, Danıştay'dır. Vergi Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri kurulup yeniden düzenlenirken aynı zamanda 6.1.1982 tarih ve 2575 sayılı yeni Danıştay kanunu yürürlüğe konmuş ve 521 sayılı eski kanun yürürlükten kaldırılarak Danıştay da yeniden düzenlenmiştir.

B. Vergi Yargı Organlarının Görevleri ve İşleyişi

1. Vergi Mahkemelerinin Görevleri ve İşleyişi

2576 sayılı kanunun 6.maddesinde vergi mahkemesinin görevleri şu şekilde belirtilmiştir:

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

²⁸ Bkz. 2576 sayılı BİMK m. 2/3.

4001 sayılı kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunun 37.maddesine eklenen (b) bendi gereğince, Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle, Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yolu ile düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler aleyhine açılan davaların çözümü yetkisinin Vergi Mahkemelerine verilmesi, diğer kanunlarla verilen işlere örnek olarak gösterilebilir.

Vergi Mahkemeleri birer başkan ile yeteri kadar üyeden oluşur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşmaktadır²⁹. Mahkemeler, tek hakimli veya kurul şeklinde görev yaparlar.

Tek hakimle bakılan davalar şunlardır:

- a) Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespitine ilişkin işlemlere karşı açılan davalar,
- b) Her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezaları toplamı sekiz milyon lirayı (belli bir miktarı) geçmeyen tarhlara ilişkin davalar,
- c) Bu miktarlarla sınırlı olmak üzere 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulamasına ilişkin davalar.

Bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esasları, işlerde denge sağlanacak biçimde Mahkeme Başkanı tarafından önceden tespit edilir³⁰.

Yukarıda saydıklarımızın dışındaki uyuşmazlıklara, kurul halinde bakılır. Mahkeme kurulları, başkan ve üyelerle birlikte üç kişiden oluşmaktadır. Bu

²⁹ Bkz. 2576 sayılı BİMK m. 4

³⁰ Bkz. 2576 sayılı BİMK m. 7 ve Ek madde 1.

durumda mahkeme, üye tam sayısı ile toplanır ve oyçokluğu ile karar alır³¹. Tek hakim tarafından çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın, vergi mahkemesi kurulu tarafından görevi dışında karara bağlanması, temyiz yoluna başvurulması halinde, bozma nedenidir³².

Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı, Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı ise, Bölge İdare Mahkemelerine itirazda bulunulabilir. Bölge İdare Mahkemesinin kararları kesin olup bunlara karşı Danıştay'a gidilemez³³.

Vergi Mahkemesi başkan ve üyeliklerine hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yer veren siyasal bilimler, iktisat, maliye, idari bilimler alanında yükseköğrenim yapmış olanlar ve kanunda belirtilen diğer şartlara haiz kişiler arasından Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca atama yapılır³⁴.

Vergi Mahkemeleri, bağımsız ve serbestçe karar verebilecektir. Adil bir karar verebilmek için dava ile ilgili her türlü inceleme, araştırma, bilgi ve belge toplama ve bilirkişi tetkikatına dair işlemleri re'sen veya talep üzerine yapabilecektir³⁵. Vergi mahkemelerinin başkan ve üyeleri yargıç statüsündedir³⁶.

³¹ Mutluer, Tekin ve Heper, a.g.e., s.421; Gözübüyük, a.g.e., s.40.

³² Bkz. Danıştay, VDDGK Esas No:1985/12, Karar No:1985/12; *Danıştay Dergisi*, Sayı 62/63 ss.135-140.

³³ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 45 ve 47.

³⁴ Bkz. 2576 sayılı BİMK geçici madde 1.

³⁵ Ahmet Esen, *Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Erk Basımevi, Ankara, 1983, s.6.

³⁶ Mutluer, Tekin ve Heper, a.g.e., s.421.

2. Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri ve İşleyişi

Bölge idare mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı kanunun 8.maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları, itiraz üzerine inceler ve kesin hükme bağlar.
- b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.
- c) Diğer kanunlar ile verilen görevleri³⁷ yerine getirir.

Bölge İdare Mahkemelerinin, üstlendikleri görevler dikkate alınınca, Danıştay'ın yükünü hafifletmeye yönelik bir fonksiyonu üstlendikleri görülmektedir.

Bölge İdare Mahkemelerinin kararları kesin olup temyiz edilemez, yani Danıştay'a başvurulamaz³⁸. Ancak, bu kararlara karşı kanun yararına bozma³⁹, yargılamanın yenilenmesi⁴⁰ ve kararın düzeltilmesi⁴¹ istenebilir.

Bölge İdare Mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur. Bölge İdare Mahkemesi üyeliği görevi, Bölge İdare Mahkemesinin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülmektedir. Ancak, iş hacminin gerekli kıldığı hallerde Bölge İdare Mahkemesi üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na devamlı atama da yapılabilir.

³⁷ örnek olarak; 2577 sayılı İYUK m. 27/6, 40, 44, 57 bakılabilir.

³⁸ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 45/5, 47.

³⁹ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 51.

⁴⁰ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 53.

⁴¹ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 54.

Bölge İdare Mahkemesi üyeliği görevi, Bölge İdare Mahkemesinin bulunduğu yerdeki İdare ve Vergi mahkemesi başkanlarınca yürütülmesi durumunda uyulacak kurallar, kanunda şu şekilde belirtilmiştir:

- a) İdare ve vergi mahkemelerinin sayısı birden fazla değilse Bölge İdare Mahkemesi üyeliğini, bu mahkemelerin başkanları yürütür.
- b) İdare veya vergi mahkemelerinin sayıları birden fazla olması halinde, Bölge İdare Mahkemesine üye olarak;
vergı uyuşmazlıklarına ilişkin konularda, vergi mahkemesi başkanlarından en kıdemli iki başkan,
idari uyuşmalıklar ile ilgili konularda, idare mahkemesi başkanlarından en kıdemli iki başkan katılır.
- c) Bölge İdare Mahkemesi başkanının kanuni sebeplerle yokluğunda Bölge İdare Mahkemesi başkanlığına, o yer İdare ve Vergi mahkemelerinin başkanlarından en kıdemlisi başkanlık eder. Bu durumda Bölge İdare mahkemesine üye olarak, kıdem sırasına göre İdare veya Vergi mahkemeleri başkanları; eğer mahkeme başkanları yoksa bu mahkemelerin en kıdemli hakimleri yukarıda belirtilen esaslara göre katılırlar.

Bölge İdare Mahkemesi üyeliklerinin belirlenmesinde diğer bir uygulama olan Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na devamlı üye atanması durumunda uyulacak kurallar ise şunlardır:

- a) Bölge İdare Mahkemesi başkanının kanuni sebeplerle yokluğunda Bölge İdare Mahkemesi başkanlığına en kıdemli atanmış üye vekalet eder.

b) Üyeleri devamlı atanan Bölge İdare Mahkemeleri gerektiğinde birden çok kurul halinde de çalışabilirler. Bu durumda Bölge İdare Mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların teşkili ve aralarındaki iş bölümü Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nca yapılır⁴².

Yukarıdaki esaslar dikkate alındığında Bölge İdare Mahkemesi üyeliklerinin ve gerektiğinde başkanının tespitindeki uygulamalarda “kıdem” durumunun büyük önem arz ettiği görülmektedir.

Bir başkan ve iki üyeden oluşan Bölge İdare Mahkemeleri, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğu ile karar alır⁴³.

3. Danıştay'ın Görevleri ve İşleyişi

2575 sayılı Danıştay Kanunun birinci maddesinde Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olarak tarif edilmektedir.

Danıştay'ın vergi yargısı ile ilgili görevlerini dört başlık altında toplayabiliriz⁴⁴.

a) İlk Derece Mahkemesi Olarak Danıştay: Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet

⁴² Bkz. 2576 sayılı BİMK m. 3.

⁴³ Gözübüyük, a.g.e., s.43; Mutluer, Tekin ve Heper, a.g.e., s.421.

⁴⁴ Danıştay'ın diğer görevleri için bkz: Anayasa m. 155; 2575 sayılı Danıştay Kanunu m.23,24,25; 2577 sayılı İYUK m. 43, 44

yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere⁴⁵ , Bakanlar Kurulunun vergiye ilişkin kararlarına, düzenleyici işlemlere (tüzük, yönetmelik vb.) karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarını Danıştay çözümler⁴⁶. Ayrıca bazı vergi kanunundaki hükümler Danıştay'ı ilk derece mahkemesi olarak görevlendirmiştir⁴⁷.

b) Temyiz Yeri Olarak Danıştay: Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararları ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili nihai kararları, temyiz yoluyla inceler ve karara bağlar⁴⁸. Yani üst derece mahkemesi olarak görev yapar.

c) İdari Yargı Mercii Tayin Görevi: Kanunda belirtilen hallerde Danıştay, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda, mahkemeler arasında ortaya çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları ile mercii tayini hususlarını çözümlemekle görevlidir⁴⁹.

d) İçtihatları Birleştirme Yeri Olarak Danıştay: İçtihadı birleştirme veya değiştirme kararları Danıştay kurullarından olan, İçtihatları Birleştirme Kurulunun görevleri arasındadır⁵⁰. Böylece İdari yargı alanında içtihatlarda bir bütünlük sağlanmış olur.

⁴⁵ 18.6.1994 tarihli 4001 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerden biri olan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 37 nci maddesine eklenen (b) bendinde, bu tür işlemlerle ilgili davaların vergi mahkemelerinde görüleceği hükmüne yer verilmiş olması konuyu tartışmalı hale getirmiştir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Yusuf Karakoç, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S.168 (Ağustos 1995), s.151 .

⁴⁶ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 24.

⁴⁷ Bkz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 49/a

⁴⁸ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 23 ve 25

⁴⁹ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 43 ve 44

⁵⁰ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 39

Yukarıda belirttiğimiz yargı görevlerine ilave olarak, Danıştay'ın yüksek danışma ve inceleme organı olması sebebiyle Başbakanlık veya Bakanlar Kurulu tarafından gönderilen vergilerle ilgili kanun teklifleri ve tasarıları hakkında Danıştay görüş bildirir ve tüzük tasarılarını inceler⁵¹.

Danıştay idari ve yargısal görevlerini kurul halinde çalışan organlarınca yerine getirir. Danıştay'ın karar organları şunlardır⁵²:

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

Danıştay, onu dava ve ikisi de idari olmak üzere, oniki daireden oluşur. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur, görüşme sayısı beştir. Kararlar çoğunlukla verilir. Dairelerde yeteri kadar tetkik hakimi bulunur⁵³.

On dava dairesinden beşi, vergi davalarına bakmakla görevlendirilmiştir. Bunlar: Üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve onbirinci dava daireleridir.

⁵¹ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 23.

⁵² Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 5.

⁵³ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 13.

Dairelerin bakacakları işler kanunda belirtilmiştir. 2575 sayılı Danıştay Kanunun 37.maddesine göre, dava dairelerinin işlerinde birbirine göre nispetsizlik görülürse, bir dairenin görevine giren işlerden bir bölümü, dairelerin vergi ve idari uyuşmazlıklarına ilişkin görev ayrımı gözönünde bulundurularak, Başkanlık Kurulu kararıyla diğer dava dairelerine verilebilir. Başkanlık kurulunun, kendisine verilmiş olan bu yetkiye dayanarak birçok defalar görev dağılımını yeniden düzenlediği görülmüştür⁵⁴.

Üçüncü Dairenin Görevleri: Vergi Mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine ilişkin dava ve işleri çözümlendiği gibi vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere ilişkin dava ve işleri de çözümler⁵⁵.

Dördüncü Dairenin Görevleri: Gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davaları çözümler⁵⁶.

Yedinci Dairenin Görevleri: Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, işletme vergisine⁵⁷, motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerine, veraset ve intikal vergilerine, damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerine ilişkin davaları çözümler⁵⁸.

⁵⁴ Bkz. Danıştay Başkanlık Kurulu Kararları. Örneğin, Danıştay başkanlık kurulunun 12.1.1995 gün ve 95/5 sayılı kararı; Danıştay başkanlık kurulunun 20.06.1997 gün ve 13 nolu kararı; Danıştay başkanlık kurulunun 12.1.1996 gün ve 3 nolu kararı; Danıştay başkanlık kurulunun 24.4 1995 gün ve 1995/15 nolu kararı.

⁵⁵ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 27.

⁵⁶ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 28.

⁵⁷ 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile işletme vergisi yürürlükten kaldırıldığı gibi Banka ve Sigorta Muameleleri vergisi dışındaki gider vergileri de yürürlükten kaldırılarak Katma Değer Vergisi uygulamasına geçilmiştir.

⁵⁸ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 31.

Dokuzuncu Dairenin Görevleri : Emlak vergisine ve emlak alım vergisine, gayrimenkul kıymet artışı vergisine⁵⁹ , harç kanununa; ayrıca köy, belediye ve özel idare vergi, resim harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere ilişkin davaları çözümler⁶⁰.

Onbirinci Dairenin Görevleri : Katma değer vergisine ilişkin davaları çözümler⁶¹.

Ayrıca 2575 sayılı Danıştay Kanunun 35 ve 36 nci maddelerinde "yeni vergilerle ilgili uyumsuzlukların çözümü" ile "Amme alacaklarına ilişkin davaların çözümü" düzenlenmiştir. Buna göre, bir vergiyi kaldıran ve yerine aynı veya benzeri nitelikte yeni bir vergi koyan kanunlardan doğan uyumsuzluklar, önceki vergiden doğan uyumsuzlukları çözümlemekle görevli dairece çözümlenir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davalar, alacağın tahakkukuna ilişkin davalara bakmakla görevli dava daireleri tarafından çözümlenir.

Dava daireleri ile birlikte Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu, vergi uyumsuzluklarının çözümünde ve vergi hukukunun geliştirilmesinde önemli rol oynamaktadırlar.

Vergi dava daireleri genel kurulu, vergi dava dairelerinin başkanlarıyla üyelerinden oluşur. Danıştay başkanı veya vekillerinden biri vergi dava daireleri genel kuruluna başkanlık eder. Kararlar oy çokluğu ile verilir⁶². Vergi dava daireleri genel kurulu, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi

⁵⁹ Emlak alım vergisi ve gayrimenkul kıymet artışı vergisi 21.1.1982 tarihli ve 2588 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶⁰ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 33.

⁶¹ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 34/A.

⁶² Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 17.

dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler⁶³. Ayrıca, yürütmenin durdurulması talepleri hakkında Danıştay dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan itirazları, vergi dava daireleri genel kurulu kesin olarak karara bağlar⁶⁴.

İçtihatları birleştirme kurulu, Danıştay başkanı, başsavcı, başkan vekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşur. Esas hakkındaki kararlar, üye tam sayısının salt çoğunluğu ile alınır, birinci toplantıda karar yeter sayısı sağlanamazsa ikinci toplantıda mevcudun salt çoğunluğu ile karar verilir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile verilir⁶⁵. İçtihatları birleştirme kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay başkanının havalesi üzerine, başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir⁶⁶.

Danıştay'da yargı görevini yapanları iki gruba ayırabiliriz. Birinci gruptakiler, yani karar verme yetkisi olanlar: Danıştay başkanı, başkanvekilleri, başsavcı, daire başkanları ve üyeler Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve kanunların kendilerine, yüksek mahkeme hakimleri olarak, sağladığı teminat altında görev yaparlar. İkinci gruptakiler, yani karar alınmasında yardımcı olanlar ise tetkik hakimleri ve savcılardan oluşur⁶⁷. Danıştay tetkik hakimleri ve savcıları, meslekte beş yıl hizmet etmiş ve olumlu sicil almış idari yargı hakimleri arasından

⁶³ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 38.

⁶⁴ Bkz. 2577 sayılı İYUK m. 27/6.

⁶⁵ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 18.

⁶⁶ 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 39.

⁶⁷ Gözübüyük, a.g.e., s.36.

Hakimler ve Savcılar Yüksek kurulunca atanırlar. Danıştay tetkik hakimlerinin görev yerleri, Başkanlık kurulu tarafından belirlenir⁶⁸.

Danıştay üyelerinin dörtte üçü, birinci sınıf idari yargı hakim ve savcılar ile bu meslekten sayılanlar arasından Hakimler ve Savcılar Yüksek kurulunca; dörtte biri ise nitelikleri kanunda belirtilen görevliler arasından Cumhurbaşkanınca seçilir⁶⁹. Cumhurbaşkanının Danıştay üyeliğine seçeceği görevlilerin nitelikleri, 2575 sayılı Danıştay kanunun 8.maddesinde sayılmıştır. Buna göre:

- Bakanlık, müsteşarlık, müsteşar yardımcılığı, elçilik, valilik, generallik, amirallik, Cumhurbaşkanlığı genel sekreterliği,
- Genel ve katma bütçeli dairelerde veya kamu kuruluşlarında genel müdürlük veya en az bu derecedeki tetkik ve teftiş kurul başkanlıkları,
- Yükseköğrenim kurumlarında hukuk, iktisat, maliye, kamu yönetimi profesörlüğü,
- Bakanlıkların başhukuk müşavirliği veya birinci hukuk müşavirliği veya Maliye bakanlığında bu derecedeki hukuk müşavirliği, müşavir avukatlığı veya muhakemat müdürlüğü

görevlerini yapanlar arasından seçilir. Ayrıca yükseköğrenimlerinden sonra devlet hizmetlerinde yirmi yıl çalışmış olmak, yukarıda sayılan görevlerde toplam olarak en az üç yıl çalışmış bulunmak, birinci derece aylığını kazanılmış hak olarak almaları ve hakimliğin gerektirdiği ahlak ve seciyeye sahip olmak Cumhurbaşkanının Danıştay üyeliğine seçeceği kişilerde aranan diğer şartlardır.

⁶⁸ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 11.

⁶⁹ Bkz. Anayasa madde 155.

Danıştay başkanı, başsavcısı, başkanvekilleri ve daire başkanları kendi üyeleri arasından Danıştay genel kurulunca üye tam sayısının salt çoğunluğu ile dört yıllığına seçilirler. Danıştay başkanı ve başsavcısı seçilebilmek için sekiz yıl, başkanvekili veya daire başkanı seçilebilmek için altı yıl Danıştay üyeliği yapmış olmak zorunludur⁷⁰. Danıştay dava dairelerinde görev yapacak üyelerin yükseköğrenimlerini, hukuk veya hukuk bilgisine programlarında yer veren siyasal bilimler, idari bilimler, iktisat ve maliye alanlarında yapmış olmaları gereklidir⁷¹.

III. Türk Vergi Yargı Sisteminin Özellikleri

Türk vergi yargı sisteminin özellikleri şunlardır: İdari yargıya bağlı olması, iki dereceli olması, vergi yargı organlarının mahkeme niteliğinde olması ve buralarda bağımsız hakimlerin görev yapması, Danıştay'ın içtihat ve temyiz yeri haline getirilmeğe çalışılması, yargılamada birlik ve düzenliğin sağlanmış olması, vergi yargılama usulünde bazı ilkelerin geçerli olması.

A. İdari Yargıya Bağlı Olması

1982'deki değişiklikten önce ülkemizde vergi yargısının konumu ile ilgili olarak tartışmalar yoğunlaşmış idi. İdari yargıya bağlı olması veya adli yargıya bağlı olması yada bağımsız bir yargı kolu olarak kurulması yönünde görüşler vardı. Hatta bağımsız yargı kolu olarak kurulması için tasarılar da hazırlanmıştı. Ancak 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunların yürürlüğe girmesi ile birlikte vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olarak düzenlenmeyip idari yargı içinde yer

⁷⁰ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 10.

⁷¹ Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 14.

almıştır⁷². Diğer bir ifade ile bu yasalar vergi yargısını, idari yargının iş ayırımına dayalı bir bölümü olarak öngörmüşlerdir. Vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevlendirilmiş olan ilk derece yargı organı vergi mahkemeleri olmuştur. Vergi mahkemelerinin kararları, itiraz üzerine Bölge İdare Mahkemesi ve temyiz üzerine de Danıştay tarafından incelenmektedir⁷³. İdari yargının en üst derece organı olan Danıştay'ın vergi uyuşmazlıklarında da son merci olması, vergi yargısının idari yargıya bağlı olduğunu açıkça göstermektedir. Ayrıca, 1982 Anayasası'nda vergi uyuşmazlıklarına özgü, ayrı bir yüksek mahkeme öngörülmemiş olması, idari yargıya bağlılığın diğer bir delilidir⁷⁴.

Vergi yargısının idari yargı içinde yer almasının iki temel nedeni olduğu söylenebilir. Birincisi, geleneksel neden diyebileceğimiz, bizdeki idari yargının esinlendiği Fransız modelinin, vergi yargısında da geçerli kılınmasıdır. İkincisi, kuramsal neden olarak adlandırılan vergilendirme işleminin, bir idari işlem kabul edilmesi dolayısıyla vergi hukukunu, idare hukukunun bir dalı olarak görülmesidir⁷⁵.

B. İki Dereceli Olması

1982'deki değişiklikten önce vergi yargı sistemimiz vergi itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir yapıya sahip idi. Ayrıca tekel idaresi ile gümrüklere konu olan vergi, resim ve harçlarda

⁷² Mutluer, a.g.m., s.139; TOBB, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 1992, s.216.; DPT, *Vergi özel İhtisas Komisyonu Raporu*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT 2454-ÖİK:510 Temmuz 1996, s.87.

⁷³ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, 2.b., Filiz kitabevi, İstanbul, 1989, s.276.

⁷⁴ Zeynel Murat Gül, "Türk Vergi Yargı Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:117 (Haziran 1998), s.53.

⁷⁵ TOBB, a.g.r., s.216.

ortaya çıkan uyuşmazlıklarda gümrük hakem kurulları yetkiliydi⁷⁶. 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunlar ile 1982'de yapılan değişiklikte, idari yargı içinde yer alan vergi yargısı için iki dereceli bir yapılanma gerçekleştirilmiştir. Bu yapılanma içinde görevlendirilen üç vergi yargısı mercii bulunmaktadır:

1. Vergi Mahkemeleri,
2. Bölge İdare Mahkemeleri,
3. Danıştay.

Vergi Mahkemeleri ilk derece mahkemesi, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay ise üst derece mahkemesi durumundadır. Vergi mahkemelerinin kararlarını denetleyecek üst mahkeme görevleri, Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay arasında paylaştırılmıştır. Bu paylaştırma, uyuşmazlığın tutarına⁷⁷ göre yapılmaktadır. Bölge İdare Mahkemesi, istinaf mahkemesi olmayıp bir üst derece mahkemesi niteliğinde olduğundan ve kararlarının kesin olması sebebiyle, bugünkü vergi yargısı iki derecelidir⁷⁸. Diğer bir ifade ile, iki dereceli yargılama sisteminden kastedilen, üç hakimli vergi mahkemesi - Danıştay ve tek hakimli vergi mahkemesi - Bölge İdare Mahkemesi kademelerinin oluşturulmasıdır⁷⁹.

⁷⁶ DPT, a.g.r., ss.87-88.; Suat Başar, "Vergi Kazasının Mahiyeti", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Birinci seri, 1955, s.68.

⁷⁷ Bölge İdare Mahkemesi, vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin hükme bağlar. Vergi mahkemesinin tek hakimle bakacağı davalar, parasal sınırlama ile belirlenmektedir. 1.1.1993 tarihinden itibaren tek hakimle bakılacak davaların parasal sınırı 8.000.000 TL olmuştur. Bkz. 2576 sayılı kanun madde 7,8 ve Ek madde 1.

⁷⁸ Yavuz Atar, *Vergi Hukuku*, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s.148; Ahmet Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.120.; DPT, a.g.r., s.88; TOBB, a.g.r., s.217.

⁷⁹ Adnan Tezel, "Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı", *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.111.

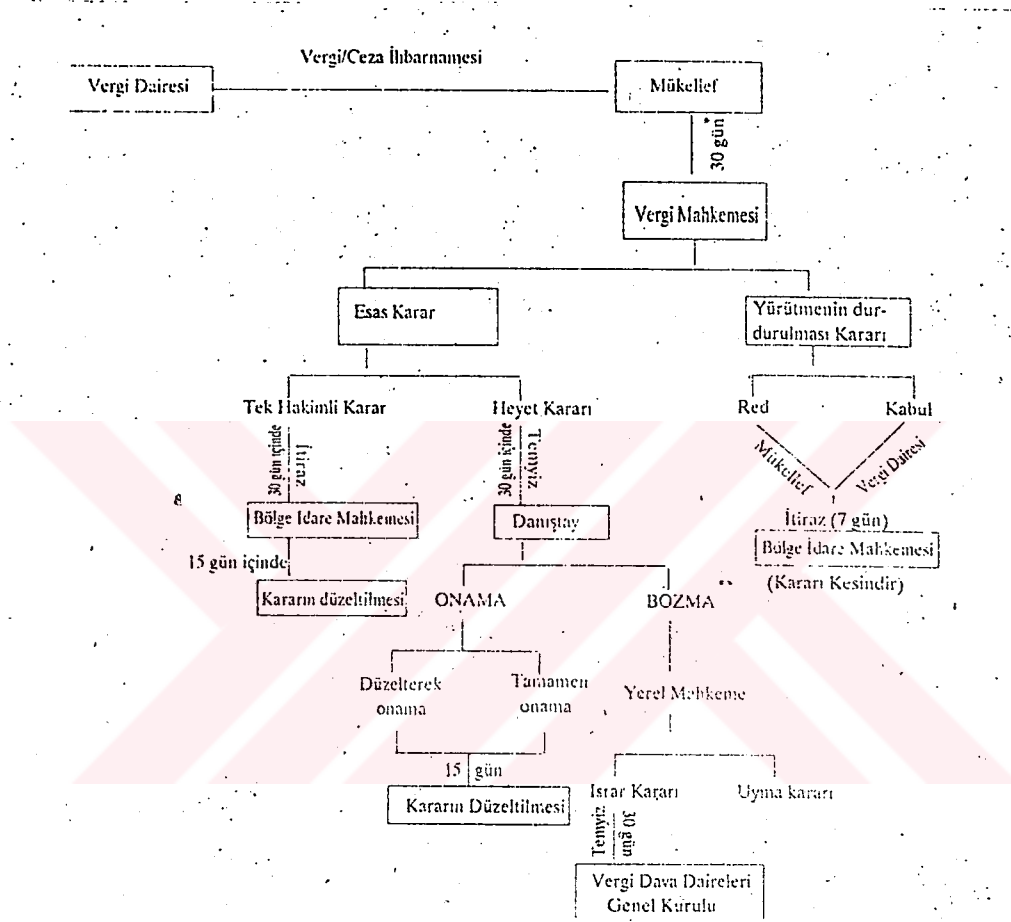
Bugünkü modele, ikili - iki kademeli model adını verenler de bulunmaktadır⁸⁰. Ancak belli hallerde Danıştay'ın birinci derece mahkemesi olarak davalara baktığı ve bu davalar ile ilgili kararların gene Danıştay'da temyiz edildiği de unutulmamalıdır⁸¹. Dolayısıyla günümüzdeki uygulamayı özetleyecek olursak, ortaya çıkan durum şu şekildedir:

<u>İlk Derece</u>		<u>Üst Derece</u>	
		<i>İtiraz</i>	<i>Temyiz</i>
Vergi Mahkemesi (tek hakimli)	→	Bölge İdare Mahkemesi	-----
Vergi Mahkemesi (kurul halinde)	→		Danıştay
Danıştay	→		Danıştay

⁸⁰ Bkz. Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.121.

⁸¹ Bkz. İYUK mad.46/1.

İki dereceli yargılama kabul edilerek, vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözümlenmesi amaçlanmıştır⁸². Ülkemizde uygulanmakta olan iki dereceli vergi yargısının işleyişi aşağıdaki gibidir.



*) Ödeme emri, ihtiyati haciz ve tahakkuka karşı açılan davalarda bu süre 7 gündür.

**) Temyiz ve Bozma sebepleri şunlardır: (1) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, (2) Hukuka aykırı karar verilmesi, (3) Usul hükümlerine uyulmamış olması.

Kaynak: Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.347; Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.baskı, Filiz kitabevi, İstanbul, 1993, 90

⁸² Ahmet Aksoy, "Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:13, S.74 (Eylül- Ekim 1994), s.17.; DPT, a.g.r., s.88.

C. Vergi Yargı Organlarının Mahkeme Niteliğinde Olması ve Buralarda Bağımsız Hakimlerin Görev Alması

2575 ve 2576 sayılı kanunların yürürlüğe girmesi ile birlikte, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ilk dereceden itibaren mahkemeler ile yapılmaktadır. Aynı zamanda bu mahkemelerde görev yapacak kişilerin hakim statüsünü taşımaları asıl olmuştur⁸³. 1982 Anayasası madde 9' da " Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır " denilmektedir. Anayasanın 140.maddesinde ise hakimlerin, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre görev yapacakları belirtilmiştir. Mahkemelerin bağımsızlığı yani hakimlerin bağımsızlığı, Anayasanın 138.maddesi ile anayasal güvenceye alınmıştır. Bu maddeye göre, hakimler görevlerinde bağımsız olup Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Aynı zamanda bu maddede, verilen kararın ve yapılan yargılamanın hiçbir dış etki altında kalınmadan yapılması gerektiği belirtilmiştir. Anayasanın 139.maddesinde ise, hakimlik ve savcılık teminatı başlığı altında "hakimler ve savcılar azlonulamaz" denilerek hakimlik teminatından anlaşılması gereken, kişisel teminatlar belirtilmektedir. Dolayısıyla hakimlerin bağımsızlığı ile hakimlik teminatının, farklı kavramlar olduğunu görüyoruz⁸⁴.

Böylece Maliye Bakanlığına bağlı memurlardan oluşan komisyon başkan ve üyeleri yerine, yargı teminatına haiz bağımsız hakimlere görev verilmiş oldu. Dolayısıyla bir güven ortamı oluşturulmaya çalışılmıştır⁸⁵. Ancak yeni durumla

⁸³ Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.120; Ahmet Aksoy, a.g.m., s.17-18.; Hasan Basri Gültekin, "İdari Yargıdaki Son Gelişmeler: Yönetim-Örgütlenme-İşlerlik ", *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-12 Haziran 1982)*, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1982, s.154.

⁸⁴ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., ss.33-34.; Adnan Tezel, Nihal Saban *Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu*, TESEV (Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı) Yayını, [1998], s.54.

⁸⁵ Ahmet Aksoy, a.g.m., s.18.

ilgili olarak yapılan, özellikle Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu üzerinde yoğunlaşmakta olan, bazı eleştirilerin olduğu da muhakkaktır⁸⁶.

D. Danıştay'ın İçtihat ve Temyiz Yeri Haline Getirilmeğe Çalışılması

2575 sayılı Danıştay Kanununun birinci maddesinde "Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir" denilmektedir. Danıştay'ın görevlerini sayan 23.maddeye bakıldığında, temyiz görevinin ağırlıklı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Danıştay genel görevli yargı organı durumundan çıkarılarak daha çok içtihat mahkemesi ve temyiz yeri konumuna getirilmiştir⁸⁷ denilebilir.

Danıştay'ın karar organları arasında İçtihatları Birleştirme Kurulunun olması, içtihat oluşturmanın Danıştay'ın görevleri arasında olduğunun en çarpıcı göstergesidir. Aslında İçtihatları Birleştirme Kurulunu, hem 2575 sayılı Danıştay kanununda hem de bu kanunun ilga ettiği 521 sayılı Danıştay kanununda görmekteyiz⁸⁸. Ancak Danıştay'ın içtihat oluşturma görevini gereği şekilde yerine getirebilmesinin zeminini 1982'de vergi yargısında yapılan değişiklik sağlayabilecektir. İlk derece mahkemelerinin kurulması ile Danıştay, temyiz mercii ve içtihat mahkemesi olarak gelişme imkanı bulmuştur⁸⁹. Bu yöndeki gelişmeye örnek olarak, 3622 sayılı kanunla İYUK kanununun 47.maddesinde yapılan değişikliği gösterebiliriz. Çünkü bu değişiklikten önce anılan madde Bölge İdare Mahkemelerine itiraz yolunun kapsamını daraltmakta, dolayısıyla Danıştay'ın iş yükünü arttırmaktaydı. Ancak 3622 sayılı kanun, "Vergi

⁸⁶ Eleştiriler ve çözüm önerileri için üçüncü bölüme bakınız.

⁸⁷ Ahmet Aksoy, a.g.m., s.17.

⁸⁸ Bkz. 521 sayılı Danıştay Kanunu m. 24 ve 45.; Bkz. 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 5 ve 39.

⁸⁹ Gültekin, a.g.m., s.154.

mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez" diyerek Danıştay'ın iş yükünün hafiflemesini sağlamıştır⁹⁰.

E. Yargılamada Birlik ve Düzenliğin Sağlanması

Vergi uyuşmazlıklarında itiraz ve temyiz komisyonlarının devreden çıkarılarak görevin mahkemelere verilmesi ile yargılamada birlik ve düzenlik sağlanmıştır⁹¹. Böylece bir çok komisyonun görevlendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan düzensizlik önlenmiş oldu. Aynı zamanda 2576 sayılı kanunla kurulmuş olan Vergi Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerine, daha önceden gümrük hakem kurullarının yetkisinde olan gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıkların çözümü görevinin verilmesiyle yargılamada birlik tesis edilmiş oldu⁹².

Diğer taraftan, vergi uyuşmazlıkları Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu ve 6183 sayılı kanun uyarınca farklı şekilde çözümlenmekte ve bunun sonucu olarak vergi yargısında karışıklık doğmakta idi⁹³. Ancak mahkemelerin kurulması ile birlikte mahkemelerde uyulacak usul hükümlerini düzenleyen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu çıkartıldı⁹⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan başka, gerektiğinde Hukuk Usulu Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na başvurulabilecektir⁹⁵.

⁹⁰ Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.121.; DPT, a.g.r., s.88.

⁹¹ Ahmet Aksoy, a.g.m., s.17.

⁹² Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası", *Danıştay Dergisi*, Sayı:50-51 (1983), s.67.; Atar, a.g.e., s.144.

⁹³ Gültekin, a.g.m., s.156.

⁹⁴ R.Gazete No: 17580, R.Gazete Tarih: 20.1.1982

⁹⁵ 2577 sayılı İYUK m. 31.

F. Vergi Yargılama Usulü İlkeleri

Vergi yargılaması sırasında tabi olunan usuller başta 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu olmak üzere Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Vergi Usul Kanunlarında belirtilenlerdir⁹⁶. Bu kanunlardaki hükümler çerçevesinde Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri görev alanına giren uyuşmazlıkları çözümlemeye çalışırlar. Objektif bir yargılamanın yapılabilmesi için çeşitli yargılama usulü ilkelerinin oluşmuş olduğunu görmekteyiz⁹⁷. Bunlar; yazılılık ilkesi, toplu yargılama usulü ilkesi, kıyas yasağı ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, ekonomik yaklaşım ilkesidir.

1. Yazılılık İlkesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun birinci maddesinde “Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır” denilerek vergi yargısı da dahil olmak üzere idari yargıda, yazılı yargılama usulünün uygulanacağı belirtilmiştir. Yazılılık ilkesinin geçerli kılınmasının amacı, davayı hızlandırarak uyuşmazlığın mümkün olan en kısa sürede çözülmesini sağlamaktır⁹⁸.

Yazılılık ilkesinin istisnası olarak, duruşma⁹⁹ yapılabilmesi, kanunda belirtilen hallerde mümkün olabilmektedir. Bununla ilgili olarak 2577 sayılı

⁹⁶ Bkz.2577 sayılı İYUK m. 1 ve 31.

⁹⁷ Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, a.g.e., ss.63-119.

⁹⁸ Yahya Zabunoğlu, "İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler ve Pozitif Düzenlemeler", *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-12 Haziran 1982)*, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1982, s.97.

⁹⁹ Duruşma yapılabilmesi konusu için bkz. Selçuk Hondu "İdari Yargılama Usulünde "Duruşma" Yapılması ve Uygulamadaki Durum", *Danıştay Dergisi*, S:89 (1995), ss.2-16.

İYUK madde 17’de düzenlemeler yapılmıştır. Fakat duruşmalı yargılama usulünün, tarafları tatmin etme dışında, yargılama faaliyetlerinin daha doğruyu ve adil olanı bulma açısından bir yarar sağlamadığı ileri sürülmektedir¹⁰⁰. Ancak yazılılık ilkesi uygulamasının da, tanık dinlenilmesine ve tarafların sorguya çekilmesine imkan vermemesi sebebiyle sadece şekli delillerle yetinileceği izlenimini verdiği ifade edilmektedir¹⁰¹.

2. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi mahkemeleri, Bölge İdare mahkemeleri ve Danıştay kurul halinde yargılama faaliyeti yaparlar. Vergi mahkemelerinin tek hakimle baktıkları davalar istisna mahiyetindedir. Toplu yargılama usulü, adaleti daha iyi dağıtacağı, karşılıklı denetimi sağlayacağı, hakimlerin bilgi ve tecrübelerini biraraya getirmeleri ile tek hakimin vereceği kararlara nazaran daha iyi kararlar alınabileceği için savunulmaktadır¹⁰².

Ayrıca, teknik bir konu olan verginin hukuk bilgisine ek olarak muhasebe bilgisini gerektirmesi, vergi kanunlarının sık sık değişmesi gibi sebeplerden dolayı tek hakimin bilgi ve tecrübelerinin, vergi uyuşmazlıklarını çözümlemede yetersiz kalması muhtemeldir. Bu yüzden vergi yargısında toplu yargılama usulü ile, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi daha yararlı olmaktadır¹⁰³.

¹⁰⁰ Zabunoğlu, a.g.m., s.97.

¹⁰¹ Karakoç, a.g.e., s. 83.

¹⁰² Faruk Erem, *Ceza Usulü Hukuku*, Genişletilmiş 5.b., A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No:427, Sevinç matbaası, Ankara, 1978, ss.107-108.

¹⁰³ Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.68; Mutluer, a.g.e., ss.104-105.

3. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas, bir olay hakkında yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Vergi uygulamasında ve vergi yargısında kıyasa başvurulmamaktadır. Çünkü, vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırdığımız ve 1982 anayasasının 73.maddesi ile hüküm altına alınmış olan verginin, kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır bir özellik arz etmesi söz konusudur. Bu durumda hakim vergi kanunlarını yorumlarken kıyasa başvuramaz¹⁰⁴.

Vergi hukukunda kıyas yasağı, ekonomik yaklaşım ilkesinin getirmiş olduğu, kanunları geniş anlamda yorumlama imkanının da sınırını oluşturmaktadır. Kıyas yasağının olmaması durumunda; sadece yasa koyucunun düzenleme yetkisinin bulunduğu ancak düzenlenmemiş olan hukuki olay, durum ve ilişkilerde, benzer olaylar için konulmuş kurallar uygulanmaya çalışılabilecektir. Örneğin, vergi koyma yetkisi olmayan vergi yargı organı tarafından, yeni vergi doğurucu olaylar kabul edilebilecek ve bunun sonucunda mevcut vergi yükleri değişebilecektir. Bu durum, toplumda huzursuzluğa sebebiyet verebilecek ve kişilerin hukuksal güvenliği kaybolabilecektir¹⁰⁵.

4. Re'sen Araştırma İlkesi

Medeni yargılama yönteminde hakim, tarafların isteği üzerine harekete geçebilir. Yani davayı taraflar yönlendirir. Ancak vergi yargısının da içinde bulunduğu idari yargılama yönteminde hakim, kanıtların araştırılmasında ve

¹⁰⁴ Kaneti, a.g.e., s.47.

¹⁰⁵ Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.68; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.204-205; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., ss.29-30.

davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisine sahiptir¹⁰⁶. Vergi hakimleri, tarafların ileri sürdüğü iddialara bağlı kalmayarak olayın aydınlatılması için gerekli gördüğü hususlarda kendiliğinden araştırma yapabilmektedirler¹⁰⁷. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler¹⁰⁸.

Re'sen araştırma ilkesi ile hem delillerin sayı olarak sınırlandırılmasına hem de değerlendirilmelerinin kısıtlanmasına engel olunmakta, böylece takdiri delil sistemine ve delil serbestisi ilkesine zemin hazırlanmış olmaktadır¹⁰⁹. Aynı zamanda, vergi yargısının bir kamu hukuku dalı olması sebebiyle, kamu düzenini sağlamak ve korumak amacını ön planda tutmasından dolayı, re'sen araştırma ilkesi geçerli kılınmıştır¹¹⁰.

5. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi re'sen araştırma ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesi ve vergi yargısının kendine özgü özelliğinin sonucu ortaya çıkmış olan bir ilkedir. Bu ilkeye göre, bir uyuşmazlıkta kullanılacak delillerin, önceden kanunla belirlenmiş olan deliller olması şart değildir. Yani her türlü delil kullanılabilir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliği, çeşitli deliller ile ispatlanabilir. Belirli konuların belirli delillerle ispatı

¹⁰⁶ Gözübüyük, a.g.e., s.299.

¹⁰⁷ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.203; Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.67; Zabunoğlu, a.g.m., s.96; Turgut Candan, "Türk Vergi Yargısı-II", *Maliye Postası*, Yıl:12, Sayı:263 (15 Ağustos 1991), s.60.

¹⁰⁸ İYUK m. 20/1.

¹⁰⁹ Karakoç, a.g.e., s.84.

¹¹⁰ Metin Taş, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997, s.83; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., ss.208-209; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.203; Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.67.

söz konusu değildir. Bu durumda vergi mahkemeleri defter, belge, keşif, ikrar, bilirkişi incelemesi gibi çeşitli delillere başvurabilirler¹¹¹.

Vergi yargısı, delillerde şekli yani maddi delil anlayışını benimsememiştir. Çünkü, vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin bilgisi dışında oluşmakta ve biçimsel delil anlayışının gerektirdiği tedbirler alınamamaktadır. Bu yüzden delil serbestisi ilkesi ile en geniş çerçevede ispat imkanı doğmuş olmaktadır¹¹². Delil serbestisi ilkesinin mükellefin aleyhine olduğu söylenebilmektedir. Fakat delil serbestisi ilkesinden mükellefler de en az vergi idaresi kadar yararlanabilmektedir¹¹³.

Ancak delil serbestisi ilkesinin bazı sınırlamalarının olduğunu görmekteyiz. Yemin bir delil kabul edilmediği gibi, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi de delil olarak kabul edilmemektedir¹¹⁴.

6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını ifade etmektedir. Ekonomik yaklaşım, gerek maddi olayın belirlenmesini gerekse hukuk kuralının yorumlanmasını içeren, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım kavramı, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarından oluşmaktadır.

¹¹¹ Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No:1997/1, Asya Ofset matbaacılık, 1997, s.252; Karakoç, a.g.e., s.102.

¹¹² Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.206; Karakoç, a.g.e., s.103.

¹¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.206.

¹¹⁴ Bkz. VUK m. 3/B.

Vergiye doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesine ve değerlendirilmesine “ekonomik irdeleme” adı verilir. Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler gözönüne alınarak belirlenmesine ise “ekonomik yorum” denilmektedir¹¹⁵.

Vergi Usul Kanunun 3.maddesindeki “ Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesinin benimsendiği görülmektedir¹¹⁶. Bu yüzden vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim isimleri değil, esasen ekonomik anlam ve içerikleri gözönünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde peçeleme, kanun dolanma başta olmak üzere hukuka uygun bir işlem görüntüsündeki, ama gerçek mahiyetinden tamamen farklı durumlarla karşılaşılabılır¹¹⁷.

¹¹⁵ Atar, a.g.e., ss.31-32; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.25.

¹¹⁶ Uluatam, a.g.e., s.93; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.25.

¹¹⁷ Kaneti, a.g.e., ss.48-49; Taş, a.g.e., ss.86-87; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., ss.25-28; Karakoç, a.g.e., s.107.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ

I. Türk Vergi Yargı Sisteminin Etkinliğini Belirleyen Kriterler

Türk vergi yargı sisteminin etkinliğini belirler iken öncelikle, “etkin bir vergi yargı sistemi nasıl olur?”, Etkin bir vergi yargı sisteminin özellikleri nelerdir? sorularının cevaplarını bulmamız gerekmektedir. Bu soruların cevabı bize, genel bir bakış açısından konuyu değerlendirmemizi sağlayacaktır. Böylece etkin bir vergi yargı sisteminin özellikleri ile Türk vergi yargı sisteminin ne kadar örtüştüğü ortaya çıkabilecektir. Diğer taraftan, Türk vergi yargı sisteminin bugünkü hale gelmesinde 1982 yılında yapılan idari yargı reformunun etkili olduğunu çalışmamızın daha önceki bölümlerinde belirtmiştik. Dolayısıyla 1982’deki değişikliğin nedenlerini tespit etmemiz gerekir ki, Türk vergi yargı sisteminin, bu nedenleri ne derecede ortadan kaldırdığı bulunabilsin.

O halde Türk vergi yargı sisteminin etkinliğini tespit etmeye çalışırken kullanacağımız kriterler olan, etkin bir vergi yargı sisteminin özelliklerini ve 1982’de Türk vergi yargı sisteminde yapılan değişikliğin nedenlerini belirlemeye çalışalım.

A. Etkin Bir Vergi Yargı Sisteminin Özellikleri

Vergi yargısı bütün mükelleflerin kötü niyetli oldukları varsayımı üzerine inşa edilmemeli. Vergi yargısının adil, kesin ve süratli kararlar veren bir mekanizma haline getirilerek, idare ve iyi niyetli mükelleflerin menfaatlerinin korunması amaçlanmalıdır. Kötü niyetli mükelleflerin her türlü oyunlarının

icrasında vergi yargısının bir vasıta olarak kullanılmasının kesinlikle önlenmesi gerekmektedir¹. Bu yüzden, çeşitli ülkelerde farklı vergi yargı sistemlerinin uygulanmasına rağmen temel birkaç noktada benzerlikleri görülmektedir². Bu noktaları, etkin bir vergi yargı sisteminde mutlaka bulunması gereken hususlar olarak görebiliriz. Etkin bir vergi yargı sisteminin özellikleri olarak adlandırabileceğimiz bu hususlar şunlardır: Vergi yargı organları ve görevlilerin bağımsız olması, vergi yargı sisteminin hızlı çalışması, idari çözüm yolunun geliştirilmesi, vergilemenin diğer unsurlarında etkinliğin sağlanmış olmasıdır.

1. Vergi Yargı Organları ve Görevlilerin Bağımsızlığı

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en etkili yol, vergileme işlemlerinin bağımsız yargı organlarında denetlenmesidir³. Kaldı ki, hukuk devletinin bir özelliği yargı bağımsızlığı ve güvencesidir⁴. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarını çözümlenecek olan mercilerin yargısal yetkiye sahip bağımsız organlar olması gerekmektedir. Özellikle, vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisinin idare olması sebebiyle vergi yargı organlarının yürütme karşısında tamamen bağımsız olmasını, siyasi ve idari baskıdan uzak olmasını gerektirmektedir⁵.

Vergi yargı organlarının bağımsızlığından kastedilen iki husus vardır. Birincisi, vergi yargı organının bağımsız olması. Bu da ancak, gerçek anlamda yargısal nitelikte bir organ olunması durumunda, yürütmenin tesirinden uzak kalarak olacaktır. İkincisi ise vergi yargı organlarındaki görevlilerin yani hakimlerin bağımsızlığı ve teminatıdır. Hakimlerin teminatı ile bağımsızlığı farklı

¹ Kızılyalı, a.g.e., s.243.

² Bkz. Başar, a.g.m., ss.67-71; Mutluer, a.g.e., ss.8-9.

³ Candan, "Türk Vergi Yargısı-I", a.g.m., s.72.

⁴ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XXXVI, S:1-4 (1979), s.153.

⁵ Mutluer, a.g.e., s.8; Başar, a.g.m., s.68; Arıkan, a.g.m., s.30; Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.115;

kavramlardır. Hakimlerin bağımsızlığı, “onların gerek yürütme gerekse yasama organına bağlı olmadıkları, bu organlardan bağımsız oldukları, bu organların hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği ve tavsiyelerde bulunamayacağı” anlamına gelir. Hakimlik teminatı ise hakimlerin bağımsızlığını korumaya yönelik, en önemli kurumlardan birisi olup hakimlerin maddi ve manevi kaygı ve etkilerden uzak olabilmeleri için kendilerine tanınan kişisel teminatlardır. Örneğin; tayin,terfi gibi hakimlerin özlük işlerini ilgilendiren konulardır⁶. Böylece bağımsız vergi yargı organları, kanuna ve hukukun genel ilkelerine dayanarak karar verebileceklerdir.

2. Vergi Yargı Sisteminin Hızlı Çalışması

Farklı vergi yargı sistemlerinin uygulandığı çeşitli ülkelerdeki ortak noktalardan birisi, vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözülmesini sağlayacak özel usul kurallarının uygulanmasıdır. Yargı organlarının kuruluş ve çalışmaları bu esasa göre düzenlenmiştir⁷. Örneğin yargı organlarına çok az uyuşmazlık aktarılmakta, böylece yargının çözüme hızla ulaşması sağlanmaktadır⁸.

İktisadi faaliyetler günümüzde hızlı bir şekilde gelişmektedir. Bu sebeple, bu tür faaliyetler emniyet ve istikrar kadar sürati de gerektirir. Bu faaliyetler ile alakalı işlemler süratle yürütülmediği takdirde, ne kadar adil olursa olsun neticesi olumlu olmayabilir⁹. Yargılamalar, adil ve kısa sürede sonuçlanıyorsa yargının iyi

⁶ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., ss.33-35.

⁷ Mutluer, a.g.e., s.9.

⁸ Başar, a.g.m., s.70.

⁹ Mutluer, a.g.e., s.132.

işlediği söylenebilir¹⁰. Yavaş işleyen bir vergi yargı sistemi, vergi denetimlerinde etkinliği azaltabilecek ve bunun sonucu olarak vergi idaresini zaafa uğratabilecektir¹¹. Vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede sonuçlandırılmaması aşağıda belirtilen sonuçları ortaya çıkaracaktır¹².

- a) İstikrarsız ekonomilerde ve enflasyonist bir ortamda vergi uyuşmazlıklarının sonuçlandırılmasının uzun zaman alması, mükelleflerin lehine olacaktır. Mükellef, bu tür ortamlarda vergi borcunu bugün ödemektense cezalarıyla birlikte ileride ödemeyi tercih edecektir. Vergi borcunu, bir krediymiş gibi kullanmaya çalışacaktır.
- b) Zaman geçtikçe dava ile ilgili maddi delillerin kaybolması söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla sadece mükellefin açıklamaları ve gerçeği tam yansıtmayan dosya, vergi uyuşmazlığının çözümünde esas alınacaktır.
- c) Çözümün uzaması, vergi idaresini verginin aslı ve cezasını bile tahsil edemez hale getirebilecektir. Çünkü dava uzadıkça, vergi borçlusu şirket ise tasfiye edilmesi; gerçek kişi ise mallarını kaçırmaları ve ölüm ihtimalleri söz konusu olacaktır.
- d) Çıkarılan af kanunlarından ve zamanaşımından mükelleflerin yararlanma fırsatı doğabilecektir.
- e) Davanın uzaması, vergi idaresi ile yargı organlarının o davaya olan ilgilerini azaltmasına rağmen, mükellefin davaya olan ilgisi hiçbir zaman azaltmayacaktır.

¹⁰ Ali Karaaslan, "Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, S:10 (Haziran 1982), s.40.

¹¹ Esen, a.g.e., ss.3-4.

¹² Karaaslan, a.g.m., s.41; Mutluer, a.g.e., ss.132-133; Kızılyalı, a.g.e., ss.257-258.

- f) Davanın sonuçlanma sürecinde, zaman ve şartların değişmesi sebebiyle ortaya çıkacak olan dava sonucu, adaletsiz bulunabileceğinden yargıya olan güvenin sarsılmasına neden olacaktır.

3. İdari Çözüm Yolunun Geliştirilmesi

Vergi uyuşmazlıkları, yargı yoluyla çözümlendiği gibi idari çözüm yolları yani barışçıl yöntemler ile de çözümlenmektedir. Zaten tüm vergi uyuşmazlıklarının vergi yargı organlarına intikal ettirilmesi durumunda en mükemmel yargı sistemi bile aksamaya başlayacak, başarısız olacak ve kendinden bekleneni veremeyecektir¹³. İdarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalog sonucunda uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırması demek olan¹⁴ vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin başlıca yolları; Uzlaşma, cezalarda indirim, düzeltme ve pişmanlıktır¹⁵. Vergi alacağını biran önce tahsil etmek ve yargı organlarını ağır iş yükünden kurtarmak gibi nedenlerle çeşitli ülkelerde, vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada çözümlmek amacıyla başta uzlaşma olmak üzere yukarıda belirttiğimiz müesseseler geliştirilmiştir¹⁶.

Özellikle uzlaşma üzerinde durmak istiyoruz. Çünkü, Batı ülkelerinde vergi uyuşmazlıklarının %90'nı uzlaşma ile çözümlenmekte ve ancak geriye kalan %10'luk kısım yargı organlarına intikal etmektedir¹⁷. Dolayısıyla Batı ülkelerinde vergi yargısını başarıya götüren temel nedenin, uzlaşma müessesesinin iyi

¹³ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.122.

¹⁴ Şükrü Kızılot, "Vergi Yargı Sistemi" tebliği, Vergi Sistemindeki Reform Önerileri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, (İstanbul, Büyük Tarabya Oteli, 18-19 Ekim 1997), s.2.

¹⁵ Mutluer, a.g.e., s.8.

¹⁶ A.g.e., ss.81-82.

¹⁷ A.g.e., s.82; Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.123; Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.143.

çalışması ve iyi sonuçlar vermesi olduğu söylenebilir. Bu yüzden uzlaşma, vergi yargısının ayrılmaz bir parçasıdır¹⁸. Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını yargı organlarına götürmeden mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında çözümlenmesidir. Uzlaşma amacıyla yapılacak görüşmede idarenin üstünlüğü ilkesi uygulanmaz. İkna, pazarlık ve karşılıklı ödün uzlaşmayı oluşturur. Uzlaşmada başarı, mükellefin iyi niyetine, idarenin bürokratik uygulamasına, sorumluluk ve hazinecilik anlayışına bağlı olacaktır.

Uzlaşma müessesinin hukuk mantığına, hakkaniyete, mükellefler arasında eşit davranma ilkesine ters düştüğü söylenebilir. Çünkü uzlaşma, ikna ve pazarlık özelliğiyle vergilemenin dayandığı cebir ilkesine; tarh edilen verginin ve kesilen cezanın bir kısmının alınmasından vazgeçilmesi özelliğiyle, mali güce göre vergi ödenmesi ilkesine ve mali yükümlerin ancak kanunla konulması kuralının doğal sonucu olan “kanunla konulan yükümlerin ancak kanunla kaldırılabilmesi” ilkesine ters düştüğü görülmektedir. Ancak tüm uyuşmazlıkların yargı organlarına intikalinin doğuracağı hukuki ve maddi aksaklıklar ile uzlaşmanın yukarıda belirttiğimiz olumsuzlukları karşılaştırıldığında, en az zararlı olanın kabulü sonucuna varıran pragmatik bir anlayışın hakim olması sebebiyle uzlaşma müessesesi yürürlükte¹⁹.

Belirttiğimiz olumsuzluklara rağmen başta uzlaşma olmak üzere vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi hem mükellef hem de vergi idaresi açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bunlar²⁰ :

¹⁸ Selahattin Tuncer, Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.148.

¹⁹ Ertürk ve Çakır, a.g.m., ss.122-123; Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m.,s.143.

²⁰ Şenay Oto, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.95 (Ağustos 1996), s.69; Kızılot, a.g.m., ss.3-4; Mutluer, a.g.e., s.82.

- a) Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinin doğurduğu en önemli sonuç, uyuşmazlığın sona ermesidir. Mükellef, huzursuzluktan kurtulmakta; vergi idaresi de kısa yoldan çözüme ulaşmış olmaktadır.
- b) Vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ile mükellef arasında çözümlenmesiyle yargı organlarının iş yükü önemli ölçüde azalmaktadır.
- c) Vergi idaresi-mükellef ilişkisinin olumlu yönde gelişmesi sağlanmış olmaktadır. Çünkü, görüş ayrılıklarının yüz yüze tartışılması sonucunda karşılıklı güven artmakta ve mükelleflerin konu hakkında bilgi edinmeleri sebebiyle aynı hatalara düşmemeleri sağlanmakta, böylece mükellef psikolojik olarak olumlu yönde etkilenmektedir. Her iki tarafın, konu hakkında kendi görüşlerini anlatmaları ve kolaylıklar sağlamaları birbirlerini anlamaları neticesini verecektir.
- d) Uyuşmazlığın idari aşamada çözüme kavuşmasıyla birlikte mükelleflerin, vergi ve cezayı ödeme yönünden; vergi idaresinin de vergi ve cezayı tahsil etme yönünden sağladıkları avantajlar söz konusu olacaktır. Özellikle uzlaşma, pişmanlık yada cezada indirim yollarından biri ile uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesinde mükellefler cezanın büyük bir kısmını ödemekten kurtulabilmekte; vergi idaresi ise, hiç tahsil edemeyeceği veya birkaç yıl sonra tahsil edebileceği vergi ve cezayı indirimli de olsa tahsil etme imkanına kavuşacaktır.
- e) Taraflar dava izleme yükünden kurtulmuş olmaktadır. Hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin emek ve zaman kaybı ile bazı giderleri yapmaları önlenmiş olacaktır.

4. Vergilemenin Diğer Unsurlarında Etkinliğin Sağlanması

Vergi yargı sisteminin etkin olması, vergilemede de etkinliği sağlayacaktır. Yani vergi kanunları ile vergi idaresinin etkinliğini güçlendirerek vergilemeden beklenen sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmada araç olacaktır²¹. Vergilemeyi oluşturan dört unsur vardır: vergi mevzuatı, vergi idaresi, vergi denetimi ve vergi yargısıdır. Etkin bir vergileme bu dört unsurun oluşturacağı hassas denge ile mümkün olur. Herhangi birinde meydana gelecek olan aksaklık diğerlerini zincirleme olarak etkileyeceği için sistemin genel başarı derecesini düşüreceği muhakkaktır²². Bu sebeptendir ki etkin bir vergilemenin olmadığı yerde, etkin bir vergi yargısından söz edilemeyecektir.

B. Türk Vergi Yargı Sisteminde 1982 Yılında Yapılan Değişikliğin Nedenleri

1982 yılından önceki uygulama ile ilgili birçok sorun söz konusu idi. Vergi yargısının kuruluş ve işleyişinden kaynaklanan bu sorunları özellikle iki noktada toplayabiliriz. İlki davaların çok uzun sürede sonuçlanması. İkinci olarak, temyiz komisyonu ve itiraz komisyonlarının hukuki nitelikleri yönünden ve buradaki görevlilerin statüleri bakımından tartışma konusu yapılması²³.

1982 yılında Türk vergi yargı sisteminde yapılan değişikliğin yukarıda belirttiğimiz iki nedenine ilave olarak belirtebileceğimiz diğer nedenleri şunlardır: Vergi yargılama usul hükümleri ile ilgili sorunlar, idari çözüm yollarının yetersizliği, vergi yargısının içtihat oluşturmaması, vergi yargı organlarında ve

²¹ Battal Doğan, "Vergi Yargısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.112 (Ocak 1998), s.105; Karaaslan, a.g.m., s.40.

²² Esen, a.g.e., s.3; Kızılyallı, a.g.e., s.244.

²³ TOBB, a.g.r., s.215.

yargılamada görülen dağınıklık, 1980 sonrası ekonomi politikalarına uyum sağlamak.

1. Uyuşmazlıkların Kısa Sürede Çözümlememesi

1982'deki değişiklikten önce uyuşmazlıkların çözümü uzun zaman alıyordu. Uygulamalar göstermiştir ki; itiraz safhası 2-4 yıl, temyiz safhası 6-12 ay ve Danıştay safhası ise 2-6 yıl sürmekte, dolayısıyla bir davanın çözüme ulaşması 7 yıl ile 12 yıl arasında olmaktadır²⁴. Bu sürenin 4-12 yıl olduğunu belirtenlerde bulunmaktadır²⁵. Sürenin on yıllar ile ifade edilecek şekilde uzamasının bir çok nedeni vardı. Bunlar²⁶:

- a) Yargı organlarının kapasiteleri ve yapıları, kendilerine yapılan başvuruları karşılayabilecek iş gücüne sahip olmaması.
- b) Vergi idaresinin hem personel hem de araç yönünden yetersiz kalması. Aynı zamanda denetim elemanlarının, kanunları uygulamada gereken dikkati göstermemeleri ve bunun neticesinde haksız yere vergi ve ceza salmaları. Tüm bunlar, vergi idaresi tarafından uyuşmazlıkların sayıca artmasına sebebiyet veren hususlar olup yargının iş yükünü arttırmaktadır.
- c) Vergi uyuşmazlıklarının yargıda çözümlemesini teşvik eden bir vergi yargı sisteminin kurulmuş olması, davaların çözümleme sürelerini uzatan bir diğer nedendir. Çünkü yargının her aşamasında -itiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay'da olsun- vergi tahsilatının

²⁴ Kızılyalı, a.g.e., s.248.

²⁵ Yılmaz Eracar, "Türk Vergi Yargı Sistemi Nasıl İyileştirilebilir", *Maliye Dergisi*, S.28, s.13.

²⁶ A.g.m., ss.14-15, 20; Mutluer, a.g.e., ss.131-132; Kızılyalı, a.g.e., s.257.

durdurulabilmesi, mükellef için vergi ödemeyi geciktirici bir yol olarak görülmesine sebep olmaktadır. Mükelleflerin yeni deliller getirme yetkisine sahip olması, dava süresini uzatan diğer bir faktör olmuştur. Bu yüzden birçok mükellef vergiye itiraz etmeye çalışmıştır. Fakat yapılan bu tür itirazların haksız çıkması halinde, ne ceza alınmakta nede gecikme faizi uygulanmaktaydı²⁷. Dolayısıyla mükelleflerin maddi hata ve yanılma gibi hususlara ilişkin olarak doğan basit vergi uyuşmazlıkları için dahi, vergi yargı organlarına başvurdukları görülmüştür²⁸.

d) Üç dereceli yargılama yapılması, uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesinin önündeki diğer bir engeldir. İtiraz ve temyiz komisyonlarının kararları kesin olmayıp bu kararlara karşı Danıştay'a başvurmak mümkün idi. Mükellef, vergi ödemeyi geciktirmenin avantajlarından yararlanabilmek için en son mercie kadar davayı götürmeye çalışmaktaydı²⁹. Aynı şekilde, kendi aleyhindeki kararlar için vergi idaresinin, her defasında bir üst mercie başvuru hakkını kullandığı görülmekteydi³⁰.

e) Özellikle Danıştay aşamasının 2-6 yıl sürmesi ve Danıştay'ın aynı konuda birbiriyle çelişen kararlar vermesi, hemen hemen hiçbir konuda belli tutum ve içtihadının olmaması sonucunda temyiz komisyonu kararlarının yaklaşık %95'inden fazlasının Danıştay'a intikal ettirildiğini görmekteyiz³¹.

²⁷ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.53-54; Kızılyalı, a.g.e., s.257.

²⁸ Mutluer, a.g.e., s.81.

²⁹ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.120.

³⁰ Başar, a.g.m., s.70.

³¹ Kızılyalı, a.g.e., ss.246-248; Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.122.

- f) Dava sürelerinin uzamasının bir diğer nedeni, bilirkişiye yapılan başvurulardır. İtiraz komisyonlarında ehil kimselerin görev almaması sebebi ile bilirkişiye başvurular artmıştı. Bilirkişi raporlarına, davanın taraflarınca yapılan itirazlar dava sürelerinin uzaması neticesini vermişti³². Ayrıca aranılan niteliklerde bilirkişi bulunamaya bilmekte yada fazla ücret istenilmesi durumunda görevlendirilememekteydi. Bilirkişi olarak görevlendirilenler ise, kanuna uygun takdir veya inceleme yapamamıştır. Eksik veya hatalı yapılan bilirkişi incelemeleri, bu incelemeler sonucunda verilen itiraz komisyonu kararlarının temyiz komisyonu veya Danıştay safhasında bozulma nedenini oluşturmaktaydı. Dolayısıyla yeniden bilirkişi incelemesi yaptırılması gereği ortaya çıkmaktaydı³³.
- g) Uyuşmazlıkların azaltılması, yani dava sayılarının en az düzeyde tutulabilmesi için vergi kanunlarının birbiriyle uyumlu, günün ekonomik koşullarına uygun, açık ve anlaşılır olması; aynı zamanda vergi sisteminin esnek olması gerekmektedir. Ancak bu tür düzenlemeleri sağlayacak tasarılar uzun yıllar Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden çıkarılamamıştır³⁴. Bu yüzden vergi uyuşmazlıklarını azaltacak düzenlemelerin yapılamayışı dava sürelerinin uzaması sonucu doğurmuştur.

Vergileme olgusunda tamamlayıcı öge olan vergi yargısının, yavaş işlemesi, vergiden beklenen amaçların gerçekleşmemesine ve bununla birlikte vergi adaletinin sağlanamamasına sebep olmaktadır. Bu yüzden üçlü olan yargı kademesinin ikili yargı kademesine indirilmesi suretiyle uyuşmazlıkların çözüm

³² Turgay, a.g.m., s.181.

³³ Eracar, a.g.m., s.14.

³⁴ A.g.m., s.15.

süreci hızlandırılmaya çalışılmıştır. Daha önceleri yargı kademesi itiraz komisyonu, temyiz komisyonu ve Danıştay biçiminde sıralanırken 1982'deki değişiklikten sonra Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi veya Vergi Mahkemesi ile Danıştay şeklini almıştır³⁵.

2. Vergi Yargı Organlarının ve Görevlilerinin Statüleri

1982'den önceki uygulamanın en önemli sorunlarından birisi, vergi yargı organlarının ve görevlilerinin statüsü konusuydu. Bir anlamda vergi idaresinden bağımsızlıkları açısından, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişi ile görevlilerinin durumu tartışma konusu olmaktaydı. Üstelik Anayasa mahkemesi “Vergiler itiraz ve temyiz komisyonlarının vermiş oldukları kararlar hüküm ifade eden yargısal nitelikte kararlar olmasına rağmen bu komisyonların mahkeme ve burada görevli olanların hakim sayılamayacağını” belirten bir karar vermişti. Bu kararda açıkça görüldüğü üzere, alt derece vergi yargı organlarının vermiş oldukları kararların yargısal nitelikte olduğu kabul edilmesine rağmen bu organların bağımsız olmadığı ve buralarda görevli olanların hakim teminatına sahip olmamaları sebebi ile bu tür komisyonların mahkeme olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir³⁶. Anayasa mahkemesinin kararı devlet ile mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarının mahkeme sayılmayan mercilerde çözümlenmesi neticesini verdiğinden; kamuoyunda, alınan verginin haklılığı (meşruiyeti) tartışmalarına neden olmuştur. Özellikle gayri muvazzaf itiraz komisyonları, tarafsız ve bağımsız yargı görevini yerine getirememişlerdir³⁷.

³⁵ Doğan, a.g.m., s.105; Esen, a.g.e., s.3; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.61.

³⁶ Erbuğ, a.g.e., s.2; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.60; Karakoç, a.g.e., s.53.

³⁷ Tosuner ve Özcan, a.g.e.,s.24; Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.54.

İktisadi ve mali gerçeklere uygun, çağdaş bir vergi yargı sisteminin kurulması, her şeyden önce vergi yargısının bağımsız hale getirilmesine bağlıdır. Ancak ülkemizde vergi yargı organları, kuruluş ve yönetim yönünden çeşitli idari kuruluşlara bağlı idi. Örneğin, Danıştay idari yönden Başbakanlığa, vergi itiraz ve temyiz komisyonları Maliye Bakanlığına, gümrük hakem kurulları ve eksper hakemler ise Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığına bağlı idi³⁸. Danıştay hariç bağımsızlıkları olmayan vergi yargı organlarının bu durumu bize göstermiştir ki idari yönden bile bağlı oldukları yerler açısından bir birlik söz konusu değildir³⁹.

Kuruluşundan bu yana komisyon heyetlerini oluşturan başkan ve üyelerin Maliye Bakanlığının memuru olduğu, ayrıca vergiyi tarh eden, cezayı kesen Maliye Bakanlığının bünyesinde yer alan ve yine bakanlık içinde yetişmiş elemanlardan oluşan komisyonların, yargı görevlerini tarafsız bir şekilde yapamayacakları kamuoyunda yaygın bir görüş halini almıştı⁴⁰. Her ne kadar muvazzaf vergi itiraz komisyonları ile vergiler temyiz komisyonunun başkan ve üyelerinin özlük işleri, Ayırma Meclisi adı verilen bir kuruluşa bağlanarak yargı güvenliği verilmeğe çalışılmış ise de; Ayırma Meclisi başkanının Maliye Bakanlığı Müsteşarı olması ve diğer üyelerden ikisinin de Gelirler Genel Müdürü ile Vergiler Temyiz komisyonundan gelen birer üye olması, gerek yapılacak atamalarda gerekse diğer işlerde Maliye Bakanlığı görüşünün ağırlığını hissettirecektir⁴¹.

³⁸ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.59; Onar, a.g.e., s.1897.

³⁹ A.g.e., s.1897.

⁴⁰ Erbuğ, a.g.e., s.2; Tınaztepe, a.g.m., s.26; Başar, a.g.m., s.69; Lütfi Duran, " Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Akibeti", *İktisat ve Maliye*, Cilt:XIV, S.2 (Mayıs 1967), s.50.

⁴¹ Bulutoğlu, a.g.e., s.645.

Aynı zamanda gümrük vergisi kanunundan doğan vergi uyumsuzlukları ile ithalden alınan gider vergilerinin tahakkukuna ilişkin uyumsuzlukları çözümlemekle görevli olan gümrük hakem kurulları, Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığının tavsiyesi üzerine ortak kararname ile tayin olunan üç komiser hakem ve her uyumsuzluk için taraflarca seçilen birer eksper hakemden oluşuyordu. Dolayısıyla bu kurulların da bağımsız yargı organları oldukları söylenemezdi⁴².

Anayasanın çeşitli maddelerinde mahkemelerin bağımsızlığı, hakim ve savcılarının teminatı defalarca vurgulanmıştır. Bu yüzden adı geçen komisyonların kaldırılıp yerlerine Anayasada öngörülen şartları taşıyan bağımsız mahkemelerin getirilme zorunluluğu doğmuştur⁴³.

3. Vergi Yargılama Usul Hükümleri İle İlgili Sorunlar

Vergi yargılama sürecindeki bazı konular üzerinde eleştiriler yoğunlaşmaktaydı. Kötü niyetli mükelleflerin dava açmalarını teşvik edecek şekilde dava masraflarının düşük tutulması, dava açma sürelerindeki düzensizlik ve yürütmenin durdurulması konusunun istismara çok açık olması konuları tartışmaların odak noktalarını oluşturan konulardı⁴⁴.

Dava açma sürelerini alt derece yargı organlarında uzun tutup üst derece yargı organlarına gidildikçe kısaltmak genel kabul görmüş bir durumdur. Ancak bizdeki uygulamada göze çarpan düzensizlikle birlikte genel olarak dava açma

⁴² Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.60.

⁴³ Özgözen, a.g.m., s.285.

⁴⁴ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.126.

sürelerinin, itiraz komisyonlarında 30 gün temyiz komisyonlarında 15 gün olduğu halde Danıştay'da 90 gün olduğu görülmektedir⁴⁵.

İtiraz komisyonuna yapılan başvuru ile otomatikman tahsilat durdurulmaktaydı. Temyiz komisyonu ve Danıştay aşamasında ise yürütmenin durdurulmasına teminat karşılığında karar verilmekteydi. Bu konudaki uygulama, temyiz komisyonuna yapılan yürütmenin durdurulması yönündeki taleplerin tümünün kabul edildiği, ama Danıştay'da ise bu tür taleplerin %30'nun olumlu karşılandığı sonucunu ortaya çıkarmıştır⁴⁶. Dolayısıyla bu durum, mükelleflerin yargı yoluyla uyuşmazlıklarına çözüm arama ve bu yolu sonuna kadar kullanma isteklerinin en açık bir nedenini gözler önüne sermektedir.

4. İdari Çözüm Yollarının Yetersizliği

Türk vergi sisteminde idari çözüm müesseseleri olarak uzlaşma, cezalarda indirim, düzeltme ve pişmanlık yer almaktaydı. Uzlaşma dışındaki diğer yöntemler yeterince bilinmemeleri, mükelleflerin bu konuda eğitilmemeleri veya yargı organlarına başvurmakta ısrar etmeleri nedeniyle gerektiği gibi işleyememekteydi⁴⁷.

Uzlaşma müessesesindeki durum da diğerlerinden farklı değildi. Hem toplam uyuşmazlıklar içinde uzlaşma isteyenlerin çok düşük sayılarda olması hem de uzlaşma isteklerinin uzlaşma komisyonlarında sonuçsuz kalması uzlaşma müessesine gerektiği kadar önem verilmediğinin göstergeleri olmuştur⁴⁸. Uzlaşma müessesinin gereği şekilde işleyemeyişinin bir çok nedeni bulunmaktadır. Bunlar;

⁴⁵ A.g.m., s.126; Bkz. Mutluer, a.g.e., ss.115-117.

⁴⁶ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.127; Mutluer, a.g.e., s.120-123.

⁴⁷ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.122,124.

⁴⁸ Bkz. Mutluer, a.g.e., ss.83-84.

uzlaşma sınırlarının çok dar tutulması, uzlaşma komisyonlarına başvurma süresinin yetersiz olması, uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya varmaktan genellikle kaçınması, uzlaşma düşüncesinin yerleşmemiş olması ve uzlaşma müessesinin yeterince bilinmemesi olarak belirtilebilir⁴⁹.

5. Vergi Yargısının İçtihat Oluşturamaması

Vergi kanunlarındaki boşlukları doldurma, kanun hükümlerini hukuki sorunlara sebep vermeyecek şekilde yorumlama vergi yargısının görevidir. Bu görevi yerine getirmede en etkin yol, içtihatlar olup içtihatlar ile vergi hukukunun gelişmesi sağlanabilir. Böylece vergi uygulamalarına yön verebilecek, günün gelişen ve değişen koşullarına ayak uydurabilecek çağdaş bir anlayış benimsenmiş olur⁵⁰.

Ancak ülkemizdeki uygulamada vergi yargısının bu görevini nerede ise hiç yerine getirmediği görülmüştür. Çünkü verilen kararlar arasında tutarsızlıklar göze çarpmaktadır. Ağır iş yükü altındaki vergi yargı organlarının, maddi olayların çözümlenmesine daha fazla ağırlık vermeleri nedeniyle içtihatlar oluşturulamamıştır⁵¹. Özellikle içtihat yeri olması gereken Danıştay, uyuşmazlıklarda başvuru ilk merci olmaktan kurtulamamıştır⁵². Nitekim dava daireleri sayısının ve kadrolarının yıldan yıla arttırılmış olmasına rağmen Danıştay'da davaların yığılması önlenememiştir⁵³.

⁴⁹ Bkz. A.g.e., ss.86-88; bkz. Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.123-124.

⁵⁰ Saygılıoğlu, a.g.m., s.330; Kızılyallı, a.g.e., s.256.

⁵¹ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., s.54; Kızılyallı, a.g.e., s.256; Saygılıoğlu, a.g.m., s.330.

⁵² Dolun, a.g.m., s.126; Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.121.

⁵³ Gültekin, a.g.m., s.156.

6. Vergi Yargı Organlarında ve Yargılamada Görülen Dağınıklık

1982'den önce vergi uyuşmazlıkları vergi itiraz komisyonları, vergiler temyiz komisyonu, gümrük hakem kurulu ve Danıştay'da çözümlenmekteydi. Vergi usul kanunu hükümlerine tabi olan vergi, resim ve harçlar ile ilgili vergi uyuşmazlıkları genel olarak, önce vergi itiraz komisyonları sonra vergiler temyiz komisyonunda son olarak Danıştay'da görüşülmekteydi. Gümrük vergileri ile ithalden alınan gider vergilerinin teknik konularına ilişkin anlaşmazlıklar ise gümrük hakem kurullarında çözümleniyordu. Bu kurulların kararlarına karşı Danıştay'a başvurulabiliyordu.

Karışık bir hal almış olan vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü, itiraz ve temyiz komisyonları ile gümrük hakem kurullarının kaldırılıp yerlerine ilk derece vergi yargı organı olarak vergi mahkemelerinin kurulması ile basit bir hal almıştır⁵⁴. Böylece genel ilke olarak bütün vergi uyuşmazlıklarında çözüm organı olan vergi mahkemeleri ile yargısal çözümde birlik sağlanmaya çalışılmıştır.

Aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarının çözümü Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu ve 6183 sayılı kanun uyarınca farklı şekilde çözümlenmekte ve bunun sonucu olarak da vergi yargı sisteminde karışıklık doğmakta idi⁵⁵.

7. 1980 Sonrası Ekonomi Politikalarına Uyum Sağlamak

Gerek dünyada gerekse ülkemizde 1980 yılından itibaren ekonomi politikalarında önemli değişimler yaşanmaya başlamıştı. Global anlamdaki bu tür

⁵⁴ Aksoy, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, a.g.e., ss.58-59; Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.27.

⁵⁵ Gültekin, a.g.m., s.156.

değişikliklerden devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilendirmenin etkilenmemesi düşünülemezdi. Bu yüzdendir ki ülkemizde 1982 yılında yapılan vergi yargısı ile ilgili köklü değişiklikler, 1980 sonrası ekonomi politikalarına uyum sağlama çabası olarak görülebilir⁵⁶. Çünkü o güne kadar, gelip geçen çeşitli hükümetlerin programlarındaki ortak noktalardan birisinin vergi yargısında düzenlemeler yapılacağı konusu olmasına⁵⁷ rağmen bu konuda herhangi bir değişiklik gerçekleştirilememiş idi.

II. Türk Vergi Yargı Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri

A. Türk Vergi Yargı Sisteminin Sorunları

Arzu edilen vergi yargı sisteminin kurulduğunu ileri sürmek yeterli olmaz. Çünkü, bu sistemle birlikte birçok sorunların ortaya çıktığı görülmektedir. Bir vergi yargı sistemi, kendi özel sorunları dışında vergi sisteminin genel sorunlarını da bünyesinde taşır. Yargısı iyi kurulmamış veya sağlıklı işlemeyen bir vergi sistemi, önemli sorunlarla karşılaşabileceği gibi; teorik olarak mükemmel bir yargı sistemine sahip, fakat yargı dışındaki kurumları iyi işlemeyen bir vergi sistemi için sağlıklıdır denemez.

Vergi uyuşmazlıklarının tümü vergi yargı organlarına intikal ediyor, bunların çözümü çok uzun süreleri alıyor, her uyuşmazlıkta mükellefler -haklı veya haksız- vergi yargı organlarına müracaatı çıkarlarına daha uygun görüyor, vergi yargı organlarından çıkan yada çıkamayan kararlar bazı mükellefler aleyhine

⁵⁶ Bkz. Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.27.

⁵⁷ Bkz. Ahmet Kumrulu, "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)", *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XL, S:1-4 (1988), s.200; bkz. Şerif Ercan, "Vergi Mahkemeleri Düşüncesi ve Geçirdiği Aşamalar", *Maliye Dergisi*, S.48 (Kasım-Aralık 1980), ss.130-136.

haksız rekabete sebep oluyorsa, o vergi sisteminin yargı çerçevesini de aşan bazı temel sorunları var demektir⁵⁸.

Türk vergi yargı sisteminin başlıca sorunları şunlardır: hakimlerin statülerinden doğan sorunlar, idari çözüm yollarının etkisiz kalması, Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluş ve çalışma biçimi ile ilgili sorunlar, Danıştay'ın yüksek içtihat mahkemesi kimliğine kavuşamaması, vergi yargı organlarının iş yükü sorunu ve vergi yargı organlarının yavaş işlemesi sorunu.

1. Hakimlerin Statülerinden Doğan Sorunlar

Hakimlerin yetiştirilmeleri ve bağımsızlıkları hususlarında sorunlar vardır. Yetiştirme tarzı ve tayini yapan makamın durumuna göre hakimlerin tesir altında kalmaları muhtemeldir. Bu yüzden, hakimler Anayasal koruma altında görevlerini yerine getirmektedirler. Anayasamızda, mahkemelerin bağımsızlığı ile hakimlik teminatı özellikle vurgulanmıştır⁵⁹. Anayasanın 159.maddesinde, hakimlerin özlük hakları ve atanmaları ile ilgili hususlarda karar alma yetkisi verilmiş olan, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu düzenlenmiştir. Ancak bu kurul, hakimler üzerinde siyasi iktidar tarafından bir baskı aracı olarak kullanılabilecek bir yapıdadır. Kurulun başkanı, Adalet Bakanı olup Adalet Bakanlığı Müsteşarı Kurulun tabii üyesidir. İdari yargı hakim ve savcılarının özlük işleri hakkında da karar veren Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na faal idarede görevli olanların etkili biçimde katılmış olmalarını “mahkemelerin bağımsızlığı” ve “hakim teminatı” ilkeleri ile bağdaştırmak mümkün değildir. Özellikle vergi uyuşmazlıklarında taraflardan birisinin idare olması sebebiyle Kurulun şuan ki oluşum biçimi, idari yargı hakim ve savcıları için büyük

⁵⁸ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.119.

⁵⁹ Bkz. 1982 Anayasası madde 138 ve 139.

sakıncalar doğuracak niteliktedir⁶⁰. Örneğin Danıştay tetkik hakimleri ve savcılarının yetiştirilmesi, görevlendirilmesi ve diğer özlük haklarının Danıştay dışında cereyan etmesi, işin verimi, kalitesi ve çalışma düzeninin sağlanması yönlerinden olumsuz neticelere sebebiyet verebilecektir⁶¹. Dolayısıyla 1980 öncesinde Ayırma meclisi için söylenen “tarafsızlığı zedeleyici” yorumları, günümüzde Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu için söylenmektedir.

Diğer taraftan, vergi hakimlerinin özel olarak yetiştirilmeleri gerekmektedir. Çünkü, vergi kanunları diğer birçok kanuna atıfta bulundukları gibi; vergi uyuşmazlıklarının çözümü, hukuk bilgisi yanında muhasebe, işletme bilgisi ve diğer mali kavramların bilinmesini gerektirmektedir⁶². Bu yüzden günümüzde hakimler üç boyutlu olmalı; hukukçu, iktisatçı ve sosyolog⁶³. Vergi yargısında görev alacak kişilerin, uzmanlaşmış ve hizmet içi eğitimi ile hukuksal ve teknik bilgileri artmış kişiler olmalıdır. Aynı zamanda bu tür görevler maddi yönden cazip hale getirilmelidir⁶⁴. Yetişmiş idari yargı hakim sayısı az olup yenileri de yeterli sayıda yetişmemektedir. Hakimlerin iyi yetişmesi için hizmet içi eğitimleri, staj süreleri arttırılmalıdır⁶⁵. Staj sürelerini dolduran hakimler belli bir süre Danıştay’da görev yaptıktan sonra, Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerine atanmalıdır⁶⁶.

⁶⁰ Gültekin, a.g.m., s.151; Mutluer, a.g.m., s.139; Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.121; DPT, a.g.r., s.92; Tezel ve Saban, a.g.r., s.54; Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.60.

⁶¹ Gültekin, a.g.m., s.151.

⁶² Esen, a.g.e., s.9-10; Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.122.

⁶³ Turgut Tan, Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.151.

⁶⁴ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.152.

⁶⁵ Orhan Özdeş, Danıştay’ın Kuruluşunun 119.Yıldönümü ve “İdari Yargı Günü”nü Açış Konuşması, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 66-67, 1987, s.10.

⁶⁶ Gültekin, a.g.m., s.162.

Son olarak, sadece hukuk mezunlarının vergi hakimi olması gerektiğini savunanların görüşlerinin günümüzde geçersiz olduğunu belirtmekte yarar var. Çünkü, yapılan bir araştırmada, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda avukatlık hizmetinin yaygın olmadığı ve yetersiz olduğu ortaya çıkmıştır⁶⁷. Dolayısıyla, hukuk mezunu olan, avukatların bu alanda yetersiz olmaları veya rağbet görmemeleri, aynı formasyona sahip kişilerin vergi hakimi olmaları halinde yetersiz kalabileceklerinin bir göstergesidir.

2. İdari Çözüm Yollarının Etkisiz Kalması

1982'den önceki uygulamanın aksaklıklarından olan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada kayda değer çapta çözümlenememesi, günümüzdeki uygulamada da bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Batı ülkelerinde, başta uzlaşma olmak üzere, sıkça başvurulmuş idari aşamada çözüm önlemleri, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli rol oynamaktadır. Bizde etkinliği aynı olmamakla birlikte, idari aşamada çözüm yolları; düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ile uzlaşmadan oluşmaktadır. Düzeltme, tarh ve tahsil aşamasında vergi aslı ve vergi cezasına yönelik olur iken, pişmanlık ve ıslah sadece tarh öncesinde ve bazı vergi cezalarından kurtulmayı sağlamakta, cezalarda indirim ise tarh aşamasında bazı cezalardan kısmen kurtulmayı sağlamaktadır. Uzlaşma, tarhiyat öncesinde ve sonrasında vergi aslı ve bazı vergi cezalarını kapsayacak şekilde uygulanmaktadır⁶⁸.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının, idari aşamada çözümü ile ilgili olarak iki özellik göze çarpmaktadır. Birincisi, idari çözüm yollarına başvuru zorunluluğu yoktur. Mükellef isterse başvurabilir. İkincisi, idari çözüm yoluna

⁶⁷ Bkz. Tezel ve Saban, a.g.r., s.57.

⁶⁸ Karakoç, a.g.e., s. 6, 8.

başvurudan sonra mükellef dilerse yargı yoluna başvurabilir. Yani idari çözüm yolu ile sonuca ulaşamayan veya idari çözüm yoluna hiç başvurulmadan yargı yolu kullanılabilir⁶⁹.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığı'nda istatistiki bir çalışmanın olmaması nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, ne kadarının idari aşamada, ne kadarının da yargıda çözümlendiğini saptamak mümkün olmamaktadır⁷⁰. Ancak İstanbul'da dosya üzerinde yapılan bir araştırmada, yargıya intikal eden geçerli 765 dosyanın 78'inde (%10.2) dava açılmadan önce uzlaşma talep edilmiş, 671'inde (%87.7) talep edilmemiştir. 78 dosyanın 9'unda uzlaşma sağlanmış, 66'sında uzlaşma sağlanamamıştır. 9 dosyada uzlaşmaya rağmen dava açılmış, 66'sında uzlaşma olmadığı için dava açılmıştır. Gene aynı araştırmada yargıya intikal eden geçerli 722 dosyanın 13'ünde (%1.8) mükellefin düzeltme talebi olmuş, 687 dosyada (%95.2) düzeltme talebi olmamıştır. Bu taleplerin 4'ü vergi dairesince kabul edilmiş, 9'u reddedilmiştir⁷¹. Ayrıca aynı araştırmada İstanbul için 1994 yılı itibariyle yapılan bir değerlendirmede;

kayıtlı mükellef sayısı	:	1.829.250	
vergi mahkemelerinde açılan dava sayısı	:	2000	
uzlaşma talebi	:	397	olduğu

belirtilmektedir⁷².

Özellikle uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde etkili olabilecek idari çözüm yoludur. Fakat idarenin vesayeti altında ve üyeleri, idarenin memurlarından oluşan uzlaşma komisyonları, kendilerinden bekleneni

⁶⁹ Oto, a.g.m., s. 68; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 172.

⁷⁰ Tezel ve Saban, a.g.r., s.11; İsmail Engin, "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı Mükellef Lehine Sonuçlanıyor", *Yaklaşım*, S.59 (Kasım 1997), s.124.

⁷¹ Tezel ve Saban, a.g.r., s.26, 31.

⁷² A.g.r., s.30.

verememiştir. Sanki vergiler uzlaşma kapsamında değilmiş gibi, sadece cezalarda cüzi bir uzlaşma sağlanabilmektedir⁷³.

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümlenmesinde karşılaşılan sorunları, ülkemizdeki idari çözüm yollarını dikkate alarak şu şekilde belirtmemiz mümkündür⁷⁴.

Uzlaşmaya İlişkin Sorunlar:

- Yalnızca uzlaşma konusuyla ilgilenen bağımsız bir uzlaşma komisyonunun olmayışı,
- Uzlaşmaya başvuru süresinin sınırlı oluşu,
- Kaçakçılık cezasının uzlaşma kapsamı dışında tutulması,
- Kısmi uzlaşma uygulamasının olmayışı,
- Uzlaşma komisyonu üyelerinin, uzlaşmada çekimser kalmaları,
- Uzlaşma düşüncesinin yerleşmemiş oluşu,
- Uzlaşma müessesesinin yeterince bilinmeyişi.

Vergi Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Sorunlar :

- Vergi Usul Kanunu'nda idarenin, düzeltme taleplerini inceleme ve cevaplama süresinin belirlenmemiş oluşu,
- İdarenin, özellikle inceleme raporundaki hataları düzeltmemesi,
- Düzeltme işlemi için mükellefin başvurusunun gerekmesi,

⁷³ Kızılot, a.g.m., s.16.

⁷⁴ A.g.m., s.14.

- Ne tür hataların vergi idaresince vergi hatası olarak kabul edildiğinin çok açık olmaması.

Cezalarda İndirim İle İlgili Sorunlar :

- Başvuru süresinin sınırlı oluşu ve dilekçe koşulu aranması,
- Ödemenin vadesinde yapılmadığı durumlarda, cezada indirimin geçersiz oluşu,
- Yüzde 50'lik indirimin yalnızca bir kere uygulanması.

Pişmanlık ve İslah İle İlgili Sorunlar :

- Pişmanlık ve ıslah uygulamasından yalnızca vergi ödeyecek olanların yararlandırılması,
- Süresi geçtikten sonra bir dilekçe ekinde verilen beyannamelerin, dilekçede pişmanlık talebi olmadığı gerekçesiyle kabul edilmemesi,
- 15 günlük ödeme süresinin yetersiz oluşu,
- Pişmanlıkla beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergi ile pişmanlık zammının kısmen yada tamamen ödenmemesi,
- Pişmanlık hükümlerinden yalnızca beyana dayalı vergi mükelleflerinin yararlandırılmaları ve usulsüzlük cezalarının bu müesseseden yararlandırılmaması.

3. Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluş ve Çalışma Biçimi İle İlgili Sorunlar

Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi mahkemelerinden verilen bazı kararları itiraz üzerine inceleyen üst mahkemelerdir. Bölgesel niteliğin İdare ve Vergi mahkemelerinde de bulunması nedeniyle Bölge İdare Mahkemeleri

isimlendirilirken bu nitelik yerine üst mahkeme, itiraz mercii olma niteliği göz önünde bulundurulsa idi daha isabetli hareket edilmiş olurdu⁷⁵.

Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri tespit edilirken davaya konu olan parasal miktar, esas alınmıştır. Davaların konusuna göre görev belirlenmemiştir. Davanın konusuna göre görev tespiti, sadece kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespitine ilişkin işlemlere karşı açılan davalarda görülmektedir⁷⁶. Günümüzdeki enflasyonist ortam, mahkemelerin görevlerinin parasal sınırlar ile belirlenmesinde sakıncalar doğurmaktadır.

Bölge İdare Mahkemeleri, 22 il merkezinde kurulmuştur. Bu mahkemeler, toplu yargılama yapıldığı için, bir başkan ve iki üyeden oluşur. İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük il merkezlerindeki Bölge İdare Mahkemelerine, bizzat Bölge İdare Mahkemesi üyesi olarak görev yapmak üzere üye atanırken, diğer illerdeki Bölge İdare Mahkemeleri mürettep olarak toplanmaktadır. Yani buralardaki Bölge İdare Mahkemesi başkanlığına, bir kişi atanmakta ve üyelik görevini ise, o yerde bulunan İdare ve Vergi Mahkemesi başkanları yapmaktadır. Bölge İdare Mahkemelerinin mürettep olarak toplanıp çalışması, toplu yargılamadan beklenen faydayı sağlayamamaktadır⁷⁷. Çünkü, İdare ve Vergi Mahkemesi başkanlarının, kendi mahkemelerindeki iş yükleri fazladır. Kendi işleri dışında Bölge İdare Mahkemesinin işlerine zaman ayırmaları mümkün olmamakla birlikte; zaman ayırsalar dahi, Bölge İdare Mahkemesinin işleri daha az önemsenebilmektedir. Diğer taraftan, Vergi mahkemesinin tek hakimle verdiği kararları Bölge İdare Mahkemesi itiraz üzerine incelerken, Vergi mahkemesinden gelen üyenin, vergi mahkemesinin kararını savunması durumu ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla o

⁷⁵ Selçuk Hondu, "Bölge İdare Mahkemeleri ve Uygulaması", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.1, S.1 (Ocak-Haziran 1988), s.100.

⁷⁶ A.g.m., s.101; bkz. 2576 sayılı kanun madde 7 ve 8.

⁷⁷ TOBB, a.g.r., s.217; Hondu, "Bölge İdare Mahkemeleri ve Uygulaması", a.g.m., s.104.

üye, kendi mahkemesinin görüşlerini Bölge İdare Mahkemesine benimsetmeye çalışmakta ve bu durum tarafsızlığı zedelemektedir. Bu yüzden toplu yargılamadan beklenen fayda gerçekleşmemekte ve genel olarak işler, Bölge İdare Mahkemesi başkanının üzerinde kalmaktadır. Adli yargıda, daha önceleri mevcut olan mürettep Ağır Ceza Mahkemeleri bu ve bu gibi nedenler ile kaldırılmıştır⁷⁸. Aynı zamanda vergi gibi teknik bir konuda İdare Mahkemesi başkanlarının Bölge İdare Mahkemelerinde üyelik yapmaları sakıncalı bir durum oluşturmaktadır. Bu yüzden 22 ilde bulunan Bölge İdare Mahkemelerinin sayısının azaltılması ve İdare Mahkemesince verilen kararların, idare mahkemesinde çalışmış Bölge İdare Mahkemesi üyelerince; Vergi Mahkemesi kararlarının ise, vergi mahkemelerinde çalışmış Bölge İdare Mahkemesi üyelerinin katılımıyla oluşacak olan Bölge İdare Mahkemesinde incelenmesi faydalı olacaktır⁷⁹.

Yukarıda Bölge İdare Mahkemesi için belirttiğimiz olumsuzluklar, Danıştay'ın iş yükünü arttıran bir etkiye sebep olmaktadır. Böylece Danıştay'dan beklenen içtihat oluşturma işlevi gereği şekilde yapılamamaktadır.

4. Danıştay'ın Yüksek İctihat Mahkemesi Kimliğine Kavuşamaması

Vergi Mahkemelerinin tek hakimle baktığı davalara karşı gidilebilecek kanun yolu, Bölge İdare Mahkemesinde itiraz başvurusudur. Vergi Mahkemelerinin kurul halinde verdiği kararlara karşı ise, Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilir. Ancak İYUK'nun 47.maddesi ilk biçimiyle, Bölge İdare Mahkemelerine itiraz yolunun kapsamını çok daraltmaktaydı. İYUK'nun 47.maddesinin ilk biçiminde "Ancak, mükellefiyetin mevzuuna, esasına, şekline,

⁷⁸ A.g.m., s.104.

⁷⁹ Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.107.

muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin vergi uyuşmazlıklarında tek hakimle verilen kararlar Danıştay'da temyiz edilebilir" denilerek itiraz yolu için istisna getiren bu hüküm, itiraz yolunun kendisini istisnai bir durum yapmıştı. 3622 sayılı kanunla, bu hüküm kaldırılarak "tek hakimle verilen kararlar temyiz edilemez" denilerek tüm uyuşmazlıkların Danıştay'a gitmesi engellenmeye çalışıldı⁸⁰. Fakat bu düzenleme yeterli olmamıştır. Çünkü, tek hakimli Vergi Mahkemesinin bakacağı davalar, parasal sınır ile belirlenmektedir. Bugün için 8.000.000 TL sınırı söz konusu olup enflasyonlu bir ortamda bu parasal sınırın yetersiz kaldığı muhakkaktır⁸¹. Tek hakim tarafından bakılabilecek davaların sayısının sınırlı olması nedeniyle Danıştay'ın yükü artmaktadır. Hem parasal sınırın yükseltilmesi, hem de nitelik olarak tek hakimle bakılabilecek davaların artırılması Danıştay'ın iş yükünü hafifletecek ve uyuşmazlıkların daha çabuk sonuçlandırılmasına yardımcı olacaktır⁸².

Danıştay içtihat mahkemesi kimliğine kavuşturulmalıdır. Bugüne değin vergi hukukunun gelişmesine büyük katkısı olan Danıştay'ın, işlevini daha etkin yerine getirebilmesi için yapılması gereken budur. Bu yüzden Bölge İdare Mahkemeleri daha fonksiyonel hale getirilmelidir. Bunun için, istinaf mahkemesi modeli önerilmektedir⁸³.

⁸⁰ Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.121; Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.190-191.

⁸¹ Mutluer, a.g.m., s.139; bkz. 2576 sayılı kanun Ek madde 1.

⁸² Tosuner ve Özcan, a.g.e., s.108.

⁸³ Kumrulu, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", a.g.m., ss.232-233; Mutluer, a.g.m., s.139; Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.121.

5. Vergi Yargı Organlarının İş Yüğü Sorunu

Vergi yargı organları ne kadar iyi organize edilirse edilsinler, eğer ağır iş yükü altında iseler, rasyonel bir sonuç elde edilemez⁸⁴. Bu yüzden vergi yargı organlarının iş yükünü incelememiz gerekmektedir. Aşağıda, tablo 3’de Danıştay’ın iş yükü ve tablo 4’de Bölge İdare Mahkemeleri ile Vergi Mahkemelerinin iş yükü yıllar itibariyle gösterilmektedir.

⁸⁴ Şerafettin Aksoy, "Türkiyede Vergi Yargısındaki Gelişmeler ve Sorunlar", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 31.seri (1985-1986), s.49.

TABLO 3
Danıştay'ın İş Yüğü 1983-1995

YILLAR		A	B	B/A (%)
1983	Gelen	74712	43589	58.3
	Karara bağlanan	45738	26415	57.7
	Gelecek Yıla Devir	28974	17174	59.2
	Karara bağlanan / Gelen (%)	61.2	60.6	
1984	Gelen	45712	28147	61.5
	Karara bağlanan	27089	14985	55.3
	Gelecek Yıla Devir	18623	13162	70.6
	Karara bağlanan / Gelen (%)	59.2	53.2	
1985	Gelen	39016	27118	69.5
	Karara bağlanan	20547	12797	62.2
	Gelecek Yıla Devir	18469	14321	77.5
	Karara bağlanan / Gelen (%)	52.6	47.1	
1986	Gelen	41410	30592	73.8
	Karara bağlanan	20193	14182	70.2
	Gelecek Yıla Devir	21217	16410	77.3
	Karara bağlanan / Gelen (%)	48.7	46.3	
1987	Gelen	48500	34977	72.1
	Karara bağlanan	21657	15156	69.9
	Gelecek Yıla Devir	26843	19821	73.8
	Karara bağlanan / Gelen (%)	44.6	43.3	
1988	Gelen	55585	37563	67.5
	Karara bağlanan	24247	15637	64.4
	Gelecek Yıla Devir	31338	21926	69.9
	Karara bağlanan / Gelen (%)	43.6	41.6	
1989	Gelen	56991	35777	62.7
	Karara bağlanan	24855	15101	60.7
	Gelecek Yıla Devir	32136	20676	64.3
	Karara bağlanan / Gelen (%)	43.6	42.2	
1990	Gelen	66957	40506	60.4
	Karara bağlanan	31391	19530	62.2
	Gelecek Yıla Devir	35566	20976	58.9
	Karara bağlanan / Gelen (%)	46.8	48.2	
1991	Gelen	73226	41265	56.3
	Karara bağlanan	30088	17317	57.5
	Gelecek Yıla Devir	43138	23948	55.5
	Karara bağlanan / Gelen (%)	41	41.9	
1992	Gelen	82730	43029	52
	Karara bağlanan	38564	20218	52.4
	Gelecek Yıla Devir	44166	22811	51.6
	Karara bağlanan / Gelen (%)	46.6	46.9	
1993	Gelen	88264	42948	48.6
	Karara bağlanan	46022	22795	49.5
	Gelecek Yıla Devir	42242	20153	47.7
	Karara bağlanan / Gelen (%)	52.1	53	
1994	Gelen	94557	42931	45.4
	Karara bağlanan	48551	24094	49.6
	Gelecek Yıla Devir	46006	18837	40.9
	Karara bağlanan / Gelen (%)	51.3	56.1	
1995	Gelen	104458	45760	43.8
	Karara bağlanan	51359	24643	47.9
	Gelecek Yıla Devir	53099	21117	39.7
	Karara bağlanan / Gelen (%)	49.1	53.8	

A: Danıştay Dava Daireleri

B: Danıştay 3, 4, 7, 9, 11.Dava Daireleri ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

Kaynak: *Adalet İstatistikleri 1992*, T.C. Başbakanlık DİE, s.3

Adalet İstatistikleri 1995, T.C. Başbakanlık DİE, s.3

Hesaplamalar, belirtilen kaynaklardan yararlanılarak tarafımızdan yapılmıştır.

1982'deki değişikliğin gerekliliği, vergi yargı organlarının yıllara göre iş yükü dağılımında açıkça gözükmemektedir. Özellikle 1983 yılındaki dava sayıları, değişiklikten önceki vergi yargı sisteminin iflasının göstergesi olmuştur. Danıştay'ın 1983 yılındaki toplam gelen dava sayısı 74712 iken, bu sayıya ancak 1991 yılındaki 73226 dava sayısı ile tekrar ulaşılmıştır. Bölge İdare Mahkemelerinin 1983'deki dava sayısı, 58721 iken günümüzdeki dava sayıları bu rakamın çok altındadır. Vergi Mahkemelerinin 1983'deki dava sayısı 138931 iken, 1997'ye gelinceye kadar geçen yıllar içinde en yüksek dava sayısı 1991 yılında 119632 olmuştur. Dolayısıyla 1982'deki değişiklikten önceki vergi yargısının, patlama noktasına geldiği söylenebilir. Bununla birlikte, 1983'deki dava sayılarını gözardı edip 1984'den günümüze kadar geçen süre içerisinde, diğer yıllara ait dava sayılarına baktığımızda, eskiye oranla bir düzelmeden söz edilse bile, durumun hiç de içaıcı olmadığı görölmektedir.

Öncelikle Danıştay'daki durumdan başlayacak olursak; Tablo 3'den Danıştay Dava Dairelerine gelen toplam dava sayısının günümüze kadar, devamlı artan bir seyir izlediği görölmektedir. Konumuzun vergi yargısı olması sebebiyle, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalara bakan Danıştay'ın üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve onbirinci Dava Daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun iş yüküne baktığımızda, 1984'de 28147 olan dava sayısının 1995'de 45760'a ulaştığı yani artan bir seyir izlediği görölmektedir. Gelen davaların karara bağlanma oranlarını incelediğimizde ise, Danıştay Dava Dairelerindeki karara bağlanma oranı ile Danıştay'ın üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve onbirinci Dava Daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na gelen davaların karara bağlanma oranlarının birbirine çok yakın olduğu görölmektedir. Genel bir ortalama alacak olursak davaların karara bağlanma oranının, %50 olduğunu söyleyebiliriz. Yani Danıştay'a gelen davaların ancak yarısı o yıl içerisinde sonuçlandırılabilir.

Danıştay'ın iş yükü ile ilgili olarak dikkatimizi çeken en önemli husus, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde son yıllarda Danıştay'ın zorlandığıdır. Çünkü Danıştay'a vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak gelen davaların sayısının, toplam gelen dava sayıları içindeki oranı azalmaktadır. Bununla birlikte, yıl içinde karara bağlanan toplam davalar içinde, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olan davaların oranının artması beklenirken, azalma görülmektedir. Tabloda görülen ve tarafımızdan yapılmış olan hesaplamalarda, Danıştay'a 1986 yılında gelen toplam davalar içinde vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olanlarının oranı %73.8 bulurken, 1995'de bu oran %43.8 düşmüş durumdadır. Ancak, karara bağlanan davalar içinde vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olanların oranı 1986'da %70.2 iken 1995'de %47.9'a düşmüş. Yani gelen dava sayısı azalırken, karara bağlanan dava sayısı artacağına o da aynı oranda azalmış. Buradan çıkan önemli iki sonuç var. Birincisi; Danıştay, belli bir süre dolmadan davaları çözümleyemediği, yani oransal olarak belli bir hızda çalıştığı sonucudur. Diğeri ise, Danıştay'a hangi tür davalar -idari davalar ve vergi davaları- yıl içinde daha fazla geliyorsa o davaların çözümüne ağırlık verildiğidir. Çünkü tablodan da görüldüğü üzere, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davaların gerek gelen davalar içindeki oranı, gerek karara bağlanan davalar içindeki oranı ve gerekse gelecek yıla devreden davalar içindeki oranı aynı yıl içinde birbirine çok yakın olmuştur. Örneğin, 1992 yılında vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak gelen davaların, toplam gelen davalar içindeki oranı %52 iken, karara bağlananlar içindeki oranı %52.4 ve gelecek yıla devredenler içindeki oranı ise %51.6 olmuştur.

TABLO 4

Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İş Yüğü
1983-1997

YILLAR	MAHKEME TÜRÜ	GEÇEN YILDAN KALAN	YENİ GELEN	BOZULARAK GELEN	TOPLAM	ÇIKAN	ÇIKANIN TOPLAMA ORANI (%)	KALAN	KALANIN TOPLAMA ORANI (%)
1983	Bölge İdare	51830	6891	0	58721	33969	57.8	24752	42.1
	Vergi	105548	32932	451	138931	85704	61.7	53227	38.3
1984	Bölge İdare	24752	8514	0	33266	19517	58.7	13749	41.3
	Vergi	53227	41366	376	94969	53097	55.9	41872	44.1
1985	Bölge İdare	13749	5625	0	19374	11172	57.7	8202	42.3
	Vergi	41872	35932	365	78169	43748	56.0	34421	44.0
1986	Bölge İdare	8202	5051	0	13253	8310	62.7	4943	37.3
	Vergi	34421	39619	620	74660	42215	56.5	32445	43.5
1987	Bölge İdare	4943	3423	7	8373	6385	76.3	1988	23.7
	Vergi	32445	46021	1187	79653	46594	58.5	33059	41.5
1988	Bölge İdare	1988	10099	0	12087	9482	78.4	2605	21.6
	Vergi	33059	46941	1617	81617	53078	65.0	28539	35.0
1989	Bölge İdare	2605	15943	0	18548	13512	72.8	5036	27.2
	Vergi	28539	58383	1050	87972	53865	61.2	34107	38.8
1990	Bölge İdare	5036	18248	2	23286	16438	70.6	6848	29.4
	Vergi	34107	74607	1138	109852	61749	56.2	48103	43.8
1991	Bölge İdare	6848	14431	0	21279	18040	84.8	3239	15.2
	Vergi	48103	69800	1729	119632	65288	54.6	54344	45.4
1992	Bölge İdare	3239	12169	0	15408	12777	82.9	2631	17.1
	Vergi	54344	51577	3837	109758	63642	58.0	46116	42.0
1993	Bölge İdare	2631	16748	0	19379	13931	71.9	5448	28.1
	Vergi	46116	62230	3601	111947	62827	56.1	49120	43.9
1994	Bölge İdare	5448	21750	0	27198	19505	71.7	7693	28.3
	Vergi	49120	61667	3942	114729	69108	60.2	45621	39.8
1995	Bölge İdare	7693	14458	0	22151	17357	78.4	4794	21.6
	Vergi	45621	50352	3858	99831	60927	61.0	38904	39.0
1996	Bölge İdare	4794	9671	0	14465	12451	86.1	2014	13.9
	Vergi	38904	42351	4000	85255	58247	68.3	27008	31.7
1997	Bölge İdare	2014	6891	0	8905	8247	92.6	658	7.4
	Vergi	27008	35756	4418	67182	48103	71.6	19079	28.4

Kaynak: (1983-1989 Yılları için) *Adalet İstatistikleri 1989*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.91.

(1986-1996 Yılları için) *Adalet İstatistikleri Cep Yıllığı 1996*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.37.

1997 Yılı rakamları, Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü'nden alınmıştır.

Bölge İdare Mahkemelerinin iş yükünü açıklamadan önce, Bölge İdare Mahkemelerine gelen davaların, sadece vergi ile ilgili davalar olmayıp idari davaların da geldiğini belirtmemizde fayda var. Bununla birlikte, Bölge İdare Mahkemelerine gelen davaların yaklaşık %75'i vergi ile ilgili olanlardır⁸⁵. Bölge İdare Mahkemelerindeki dava sayıları tablo 4'den görüldüğü üzere, 1983-1987 yılları arasında azalan bir seyir izlerken 1987-1994 yılları arasında bazen artış bazen azalış göstermiş ancak genelde artmıştır. 1994-1997 yılların arasında ise azalmıştır. Genel de dava sayılarında azalma söz konusu olup, bu azalmanın sebebi olarak, Bölge İdare Mahkemelerinin görevli olduğu davaların, enflasyonlu bir ortama rağmen parasal tutarlar ile belirlenmesi gösterilebilir. Bölge İdare Mahkemelerinin iş yükü diğer vergi yargı organları içerisinde en az olanıdır. Danıştay için söylenmesi gereken bu durum, olumlu gözükse de gelen davaların hepsi aynı yıl içinde Bölge İdare Mahkemelerinden çıkmaması sebebiyle, bu iş yükünün bir mahkeme için fazla olduğu söylenebilir.

Vergi Mahkemelerinin iş yüküne tablo 4'den baktığımızda ise, 1991 yılına kadar artmış 1991'den sonra azalmıştır. Karara bağlanan davaların gelen davalara oranını incelediğimizde, son yıllarda daha fazla oranda davanın sonuçlandırılmış olduğunu -1997 için %71.6'ya ulaşmış- görüyoruz. Diğer yıllarda bu oran %55-60'larda olmuştur. Ayrıca, bozularak gelen dava sayılarının her yıl arttığı görülmektedir. Özellikle 1991'den sonra toplam gelen davalarda azalma görülmesine rağmen, bozularak gelen davaların sayısı devamlı artmış ve en yüksek düzeyine ulaşmıştır. Dolayısıyla Vergi Mahkemeleri ile üst mahkemeler arasında görüş farklılığının son yıllarda arttığı söylenebilir ve bu açıdan bir sorun olduğundan bahsedilebilir.

⁸⁵ Bkz. DPT, a.g.r., s.92; bkz. *Adalet İstatistikleri 1990*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.86.; bkz. *Adalet İstatistikleri 1995*, T.C. Başbakanlık DİE, s.137.

Yukarıdaki rakamlara ilave edilecek diğer bir istatistiki veride, bu mahkemelerde çalışan personelin sayısıdır

TABLO 5

Danıştay'da Çalışanların Sayısı

	Başkan	Başkanvekili	Başsavcı	Daire başkanı	Üye	Savcı	Tetkik Hakimi	Anayasa Mahkemesi Geçici Raportörü	Diğer Personel
1989	1	2	1	10	59	40	191	3	361
1995	1	2	1	12	63	42	201	3	390

Kaynak: (1989 Yılı için) *Adalet İstatistikleri 1989*, T.C. Başbakanlık DİE, s.11

(1995 Yılı için) *Adalet İstatistikleri 1995*, T.C. Başbakanlık DİE, s.7

TABLO 6

İdari Yargıda Çalışan Hakimlerin Sayısı

YILLAR	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Hakimlerin Sayısı	905	905	905	905	905	905	905	905	905	905	905	905	905

Kaynak: (1983-1989 Yılları için) *Türkiye İstatistik Yıllığı 1990*, T.C. Başbakanlık DİE, s.138.

(1990-1995 Yılları için) *Türkiye İstatistik Yıllığı 1997*, T.C. Başbakanlık DİE, s.201.

Tablo 5 ve tablo 6'dan görüldüğü üzere, artan iş yüküne karşılık çalışanların sayısında artış olmamıştır. Bu durum iş yükünün daha ağır bir şekilde hissedilmesine sebep olmuştur. Dolayısıyla buralarda çalışanlar, büyük bir özveri ile çalışmaktadırlar. Tüm bu rakamlar, daha önce vergi yargısı sorunu olarak belirttiklerimizin istatistiki bir kanıtı olmuştur. Vergi yargı organlarının iş yükünün fazla olmasının bir sebebi, yargı organlarında vergi mükelleflerinin

çoğunlukla haklı çıkması nedeniyle vergi idaresinin, son aşamaya kadar kanun yollarını kullanmasıdır⁸⁶.

6. Vergi Yargı Organlarının Yavaş İşlemesi Sorunu

Bir vergi yargı sisteminin başarılı sayılabilmesi, her şeyden önce vergi yargısı organlarının hallettikleri vergi uyuşmazlığı sayısına bağlıdır. Yani kısa sürede davaların sonuçlanması önemlidir⁸⁷. Bu yüzden vergi yargı organlarının yargılama sürelerini Tablo 7 ve Tablo 8 de inceledik.

TABLO 7

Danıştay Dava Dairelerinde Ortalama Yargılama Süreleri
1983-1996 (Gün Olarak)

YILLAR	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Ortalama Yargılama Süresi	455	374	324	331	354	395	452	389	441	402	345	317	305	346

Kaynak: (1983-1989 Yılları için) *Adalet İstatistikleri 1989*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.95.

(1986-1996 Yılları için) *Adalet İstatistikleri Cep Yıllığı 1996*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.38.

Danıştay'da, davaların ortalama görülme süreleri 1983'de 455 gün iken 1986'da 331 güne inmiş ancak tekrar yükselmeye başlayarak 1989'da 452 gün olmuştur. 1991'den itibaren 1995 yılına kadar davaların görülme süreleri

⁸⁶ Tezel ve Saban, a.g.r., s.41.

⁸⁷ Şerafettin Aksoy, a.g.m., s.49.

kısalmış, ama 1996'da tekrar yükselerek 346 gün olmuştur. Tüm bu rakamlar, Danıştay'da bir davanın bir seneden fazla sürdüğünü göstermekte ve bu süre bir dava için uzun sayılabilecek bir süredir.

TABLO 8

Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde Ortalama Yargılama Süreleri

1983-1997 (Gün Olarak)

YILLAR	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Bölge İdare Mahkemesi	675	494	470	354	254	84	93	123	112	85	95	114	141	111	64
Vergi Mahkemesi	480	363	343	292	251	218	198	215	270	304	266	253	264	227	188

Kaynak: (1983-1989 Yılları için) *Adalet İstatistikleri 1989*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.92.

(1985-1991 Yılları için) *Adalet İstatistikleri 1991*, T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s.90.

(1992-1997 Yılları için) hesaplamalar tarafımızdan yapılmıştır.

Bölge İdare Mahkemelerindeki davaların görülme süreleri, 1983 yılında 675 gün olmuş ve 1988'de 84 güne düşmüştür. Diğer yıllarda düzensiz bir şekilde artma ve azalmalar olduğu tablo 8'den görülmektedir. İncelediğimiz zaman dilimi olan, 1983-1997 yılları arasında, davaların görülme süresinin en kısa olduğu yıl 1997 olup 63.5 gün olmuştur. Vergi Mahkemelerinde davaların görülme süreleri ise, 1983 yılında 480 gün iken azalan bir seyir takip ederek 1989'da 198 güne inmiştir. 1990 yılında vergi yargısı ile ilgili yapılan düzenlemelerin etkisi ile olacak ki, 1990'da 215 güne yükselmiş ve 1992'de 304 gün olmuştur. 1992-1997 arasında tekrar azalmış ve 1997'de 188 güne düşmüştür.

Diğer taraftan, geçerli 873 dosya üzerinde yapılan bir araştırmada, dosyalarda dava açılması ile son işlem tarihi arasında geçen süre 813 gün

(2 yıl 2 ay) olarak tespit edilmiştir⁸⁸. Enflasyonun yüksek olduğu bir ülkede, davaların iki yıldan uzun sürmesi, üzerinde mutlaka düşünülmesi gereken bir sorundur⁸⁹. Kaldı ki adalet dağıttıkları düşünülen mahkemelerin uzun sürede çözüm üretmeleri, bireylerin mahkemelere olan güvenlerini sarsmakta, adalet duygularını zedelemekte ve sorunlarını kısa yoldan çözmek için gayrimeşru yollara sevk etmektedir.

B. Çözüm Önerileri

Yukarıda belirttiğimiz sorunlar, Türk vergi yargı sisteminin etkinliğini azaltmaktadır. Bu sorunların ortadan kaldırılması için, çeşitli çözüm önerileri söz konusudur. Ancak biz bunlara geçmeden önce; vergi yargısının etkinleştirilmesi için yapılacak çalışmalarda sadece yargıya yönelik önerilerin, etkinliğin sağlanmasında yetersiz kalabileceğini belirtmek istiyoruz. Çünkü, vergi yargısının etkinliğini sağlamak için, vergi sistemi ve vergi yönetiminde yapılacak düzenlemelere ihtiyaç vardır⁹⁰.

1. Bağımsız Vergi Yargısının Kurulması

Vergi yargısının konumu, ülkemizde çok tartışılan bir konu olmuştur. 1961 yılında bile Kurucu Meclise, anayasayı düzenlerken Yüksek Vergi Mahkemesi kurulmasına dair teklif yapılmıştır⁹¹. Ancak 1982'deki idari yargı reformuyla birlikte vergi yargısının, idari yargı içinde yer alması sonucu, bu tür tartışmalarda azalma görülmüştür. Çünkü, ilk derece mahkemeleri olarak

⁸⁸ Tezel ve Saban, a.g.r., s.51.

⁸⁹ DPT, a.g.r., s.92.

⁹⁰ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s.142.

⁹¹ Dolun, a.g.m., s.125.

oluşturulan Vergi Mahkemeleri ile İdare Mahkemelerinden, Vergi Mahkemeleri vergi konularında uzmanlaşmıştır. Danıştay dava dairelerinden bazıları da, sadece vergileme ile ilgili davalara bakmaktadırlar. Aynı zamanda vergi uyuşmazlıklarının, idari uyuşmazlık niteliğinde olduğu kabul edilmiştir. Bu yüzden, bağımsız vergi yargısının kurulması, anayasa değişikliği gerektirmektedir.

Ancak, günümüzdeki uygulamada vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde karşılaşılan çoğu sorunların, ortadan kaldırılabilmesi için tüm mali uyuşmazlıkları çözmekle görevli iki yada üç dereceli bağımsız bir vergi yargı kolunun oluşturulması gerektiğini savunanlar bulunmaktadır⁹². Çünkü, özellikle vergi yargısının hızlı ve sağlıklı işlemekten uzak olmasının çeşitli nedenleri arasında, idari yargıya bağlılığın başta geldiği kanaati oluşmuştur⁹³.

Ekonomik, sosyal ve mali işlevleri olan vergilemeye, özel bir önem verilmesi gerekmektedir. İdari yargının, adli yargıdan ayrılarak ayrı bir yargı kolu oluşturmasında, idari uyuşmazlıkların kendilerine özgü teknik özelliklerinin olması ve idari uyuşmazlıkların gün geçtikçe artması nedenleri, günümüzde vergi yargısı için söylenir olmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü özellikleri olup çözümlenmesi, teknik bilgiyi gerektirmekte ve gün geçtikçe uyuşmazlıkların sayısı artmaktadır⁹⁴.

Bağımsız bir vergi yargısının gerekliliği savunulurken, günümüzdeki fiili durum örnek olarak sunulmaktadır. İdare ve Vergi Mahkemeleri ikileminin olması, Danıştay dava dairelerinin yarısının vergi yargısı ile ilgili davalara bakmaları ve Danıştay dava dairelerindeki, vergi davaları sayısının idari davalardan daha fazla olduğu göz önüne alınınca; hukuken idari yargı içinde yer

⁹² Karakoç, a.g.e., s.17.

⁹³ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s.113.

⁹⁴ Saygılıoğlu, a.g.m., s.332; Karaaslan, a.g.m., ss. 41-43.

alan vergi yargısının, fiilen idari yargıya hakim vaziyette olduğu görülmektedir. Bu yüzden daha geniş kapsamlı ve anlamlı olan mali yargı kavramı çerçevesinde, bağımsız yargı kolu kurulmasının gerektiği belirtilmektedir⁹⁵.

Oluşturulacak bağımsız vergi yargısının iki dereceli olmasının faydalı olacağı savunulmaktadır⁹⁶. Ancak, "Vergi Mahkemeleri" ve "Yüksek Vergi Mahkemesi" olarak düzenlenmesini isteyenler⁹⁷ olduğu gibi, "Vergi Mahkemeleri" ve "Vergi Yargıtayı" şeklinde düzenlenmesini isteyenler⁹⁸ ve "Vergi Mahkemeleri" ile "Vergi Yüksek Divanı" olarak düzenlenmesini isteyenler⁹⁹ de bulunmaktadır.

2. İstinaf Modeli Önerisi

Danıştay'ın içtihat mahkemesi niteliği kazanabilmesi, Bölge İdare Mahkemelerinin oluşum ve çalışma biçimiyle ilgili sorunların ortadan kaldırılabilmesi için istinaf mahkemesi modeli önerilmektedir¹⁰⁰. Bunun için; Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mercii olur, Danıştay ise yüksek içtihat mahkemesi sıfatıyla görev yapar. Yani üç dereceli bir yapı oluşturularak, Bölge İdare Mahkemeleri istinaf mercileri olarak görevlendirilir ve kararları kesin olur; Danıştay ise, belli ölçütlere göre intikal edecek sınırlı sayıda uyuşmazlığa, yüksek içtihat mahkemesi sıfatıyla bakar¹⁰¹. Yada Bölge İdare Mahkemeleri kaldırılarak,

⁹⁵ Tezel, a.g.m., ss. 111-112.

⁹⁶ Eracar, a.g.m., s. 24; Kızılyallı, a.g.e., s. 259; Saygılıoğlu, a.g.m., s.332; Karaaslan, a.g.m., s.45.

⁹⁷ Karaaslan, a.g.m., s.45.

⁹⁸ Saygılıoğlu, a.g.m., s. 332.

⁹⁹ Kızılyallı, a.g.e., s. 259.

¹⁰⁰ Mutluer, a.g.m., s. 139.

¹⁰¹ Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s.121; Atar, a.g.e.,s.148; Kumrulu, "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", a.g.m.,s.232; TOBB, a.g.r., s. 217.

idari istinaf mahkemesi olarak Yüksek İdare Mahkemesi kurulur. Böylece Vergi Mahkemeleri -Yüksek İdare Mahkemesi - Danıştay'dan oluşan üç dereceli bir yapı oluşturulabilir¹⁰². Fransa'da 1987 yılı sonunda kabul edilen bir düzenleme ile, idari yargıda istinaf modeline geçilmiştir¹⁰³.

3. İdari Çözüme Ağırlık Verilmeli

Batı ülkelerinde, vergi uyuşmazlıklarının %90'nı uzlaşma yöntemi ile çözümlenmektedir. Türkiye'de ise uzlaşma, bu derecede etkin bir fonksiyona sahip değildir. Vergi uyuşmazlıkları, ya uzlaşmaya başvurulmadan doğrudan yargı organlarına götürülmekte yada uzlaşmaya gidilse bile sonuç alınamamaktadır. Bu durum, vergi yargı organlarının iş yükünün artması ve davaların uzun sürelerde sonuçlanması gibi birçok sorunun oluşmasına neden olmaktadır¹⁰⁴.

Uzlaşma dışındaki diğer idari aşamada çözüm yolları olan, düzeltme, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah yöntemleri de, ya yeterince bilinmemeleri ve mükelleflerin bu konuda eğitilmemeleri yada vergi ve cezayı tamamen kaldırabilme umuduyla yargı organlarına başvurmakta ısrar etmeleri nedeniyle gerektiği gibi işleyememektedir¹⁰⁵.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının, idari aşamada çözümlenmesi yolunun yeterince kullanılmadığını, çalışmamızın daha önceki bölümlerinde istatistiki verilerle belirtmiştik. Çözümün mahkemelerde aranması halinde ise, örneğin

¹⁰² Güven Dinçer, "Türk Yargı Modeli ve Yeni bir Model Gereği", *I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990)* Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Danıştay matbaası, Ankara, 1992, s.1036.

¹⁰³ Bkz. Turgut Candan, "Fransa'da İdari Yargı Reformu", *Danıştay Dergisi*, S.80, ss.19-26.

¹⁰⁴ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s. 123.

¹⁰⁵ A.g.m., s. 124.

tarhiyata karşı açılan davalarda yürütmenin durması sebebiyle mükellef, vergi borcunu dava sonuçlanıncaya kadar ödemek zorunda değildir. Diğer bir ifade ile, yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda vergi idaresi ortalama 2 yıl beklemek durumundadır¹⁰⁶. Her ne kadar gecikme faizi uygulamasıyla, vergi idaresinin uğrayacağı zarar telafi edilmeğe çalışılsa da; “erken elde edilen vergi, daha fazla fakat geç elde edilecek olandan iyidir” prensibinin geçerli kılınabilmesi için idari çözüm yollarına, özellikle uzlaşmaya, ağırlık verilmelidir. Uygulamada uzlaşma komisyonları, değişik takdirlerle uzlaşmaya varmaktadır. Bu durum, verginin mali güce göre ödenmesi ve vergilemede eşitlik ilkesine, mali yükümlerin yasayla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yönündeki anayasal kurala ters düşüp düşmediği tartışma konusu olsa bile uzlaşma, vergi idaresi açısından pratik, ucuz ve tahsilatı hızlandırıcı bir yöntemdir¹⁰⁷. Bu sebepten olacak ki, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde adli yargıda uzlaşma kurullarının oluşturulması için kanun tasarısı gündemdedir¹⁰⁸.

Uzlaşmadan beklenen faydaların gerçekleşebilmesi için, yapılması gerekenler vardır¹⁰⁹. Yargı aşamasından önce uzlaşmaya başvurma zorunlu kılınmalı; tüm vergi ve cezalar, uzlaşma kapsamına alınmalı; vergi ve cezada kısmi uzlaşma imkanı sağlanmalı; özel uzlaşma kurulu kurulmalı; uzlaşmanın adil bir şekilde sağlanması için tarafların, uzlaşacakları konu hakkında tüm detayları tam ve açık olarak ortaya koymalı; sağlıklı bir uzlaşma olabilmesi için uzlaşmada, gecikme faizi hususundan bahsedilmelidir. Diğer taraftan, idari çözüm yoluna başvuru kanunla zorunlu hale getirilirken, Maliye Bakanlığı’nın

¹⁰⁶ Tezel ve Saban, a.g.r., s. 52.

¹⁰⁷ Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası", a.g.m., s. 68.

¹⁰⁸ Bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu gündeminde bulunan kanun tasarıları, <http://www.adalet.gov.tr/kanun/kanun.htm>

¹⁰⁹ Bkz. Kızılot, a.g.m., ss. 15-18; Ömer Öztürk, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990)* Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Danıştay matbaası, Ankara, 1992, ss. 976-978.

reorganizasyona gitmesi lazımdır. Çünkü, vergi idarelerinin yapısal bozukluklarından kaynaklanan yetersizlikleri, uyuşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır¹¹⁰.

4. Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ile İlgili Yapılması Gereken Düzenlemeler

Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu başkanının Adalet Bakanı olması ve Adalet Bakanlığı Müsteşarının Kurulda asil üye olarak görev yapması, mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun kararlarına karşı yapılan itirazlar, Adalet Bakanlığı'nın başkanlığında asil ve yedek üyelerden oluşan, İtirazları İnceleme Kurulu'nca incelenerek sonuçlandırılır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesin olup, bu kararlara karşı yargı mercilerine başvurulamaz. Dolayısıyla, İtirazları İnceleme Kurulu'nu, hakimlerin ve savcılarının özlük işleri için bir çeşit özel yüksek idare mahkemesi olarak nitelendirmek mümkündür.

Fransız Hakimler Yüksek Kurulu disiplin kurulu olarak toplandığında Kurul'a, Yargıtay Birinci Başkanı başkanlık eder. Hakimler Yüksek Kurulunun başkanı olan Cumhurbaşkanı ve başkanvekili olan Adalet Bakanı, disiplin kurulu olarak yapılan toplantılara katılmazlar. Bizde de İtirazları İnceleme Kurulunun Adalet Bakanı yerine, Yargıtay Birinci Başkanı'nın veya Birinci Başkanvekili'nin başkanlığında toplanması, hakimlerin bağımsızlığı ilkesine daha uygun olacaktır¹¹¹.

¹¹⁰ Tezel ve Saban, a.g.r., s. 60.

¹¹¹ Kuru, Arslan ve Yılmaz, a.g.e., ss. 33-34.

Ayrıca, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun birbirinden bağımsız çalışacak iki bölümden meydana gelmesi, bu bölümlerden birinin sadece idari yargı mensuplarının özlük işlerine bakmakla görevlendirilmesi, gene iki bölümün oluşturacağı büyük Kurul'un itiraz mercii sıfatıyla çalışması ve Kurul kararlarına karşı yargı yolunun kapatılmaması önerilmektedir¹¹².

5. Vergi Sistemi Basitleştirilmeli

Vergilendirme çok karışık ve teknik bir konudur. Bu yüzden, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait kırkın üzerinde vergi kanunu mevcuttur. Birçok vergi kanunu, diğer kanunlara örneğin; Türk Ticaret Kanununa, Medeni Kanununa, Türk Ceza Kanununa, Bankalar Kanununa, bir çok yönetmeliklere, ithalat ve ihracatı düzenleyen sair kanun ve kararlara atıflarda bulunmuştur¹¹³. Ayrıca vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapılması, hem mükellefleri hem vergi idaresini hem de hakimleri güç durumlarda bırakmıştır¹¹⁴. Zaten, üzerinde en fazla tartışılan ve en fazla değişiklik yapılan kanun maddelerinin, hep aynı maddeler olduğu görülmektedir. Yapılan her kanun değişikliği, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik olarak yapılırken, bir önceki düzenlemeden farklı sonuçlar ortaya çıkmamakta ve yeniden değişikliğe gidilmektedir. Dolayısıyla yapılan mevzuat değişikliklerinde, isabetli davranılmadığı ve vergi idaresinin kanunları iyi uygulayamadığı, nasıl uygulayacağını yargıya intikal eden uyuşmazlıkların çözümünü bekleyerek belirlediği sonuçlarına varabiliriz¹¹⁵. Aynı zamanda her yeni gelen siyasi iktidarın yapmış oldukları değişiklikler, vergi sisteminin karmaşık bir hal almasındaki diğer bir nedendir.

¹¹² TOBB, a.g.r., s. 218.

¹¹³ Esen, a.g.e., s. 9.

¹¹⁴ Mutluer, a.g.m., s. 140.

¹¹⁵ Tezel ve Saban, a.g.r., ss. 40-41.

Vergi uyumsuzluklarının sayıca artmasına sebep olan yukarıda belirttiğimiz aksaklıkların, giderilebilmesi için vergi sisteminin basitleştirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, genişlemiş ve kompleks bir yapıya ulaşmış olan vergi sistemi; vergi mükelleflerine, değişen vergi mevzuatının takip edilmesi ve belli alanlarda belirsizliğe sürüklenmeleri sebebiyle ticari faaliyetlerini ertelemeleri yönlerinden, yük oluşturacaktır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi için yapılabilecekler şunlardır¹¹⁶:

- Vergi kanunları içindeki karmaşıklığa yol açan temel problem alanlarını, tespit edip bunları vergi kanunlarından çıkarmak
- Vergi kanunlarının düzgün, anlaşılır ve kısa cümleler ile yeniden yazımı
- Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine dayanan vergileme sisteminin oluşturulması
- Vergi kanunlarında ayrıntılı düzenleme yerine sadece genel çerçeveyi tanımlamak
- Vergi idaresinin, mükelleflerin vergiden kaçınma yollarını kapatmaya yönelik -saplantı haline gelmiş olan- çabaları, vergi sistemini daha da karmaşık bir yapı haline getirmektedir. Bunların önlenmesi gerekir.
- Farklı vergi kanunları ile vergi mükelleflerinin, aşırı mükellefiyet altında kalmaları önlenmeli

6. Vergi İdaresi Tarafından Yapılması Gerekenler

Vergi uyumsuzluklarının taraflarından birisinin, vergi idaresi olduğunu daha önceki bölümlerde belirtmiştik. Yargıya intikal etmiş olan vergi

¹¹⁶ Fatih Kemal Ebiclioğlu, "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesinden Ne Amaçlanmalıdır? ", *Vergi Dünyası*, S.197 (Ocak 1998), ss. 61-63.

uyuşmazlıklarının %90'nı vergi mükellefinin lehine, vergi idaresinin ise aleyhine sonuçlanmaktadır¹¹⁷. Davaların vergi idaresinin aleyhine sonuçlanması; vergi incelemesinden beklenen neticelerin gerçekleşmemesi ve vergi yargı organları ile vergi inceleme elemanları arasında -vergiyi doğuran olayların saptanması ve gelirin vergilendirilmesi gibi vergilendirme ile ilgili konularda- derin görüş ayrılıklarının olduğunu bize göstermektedir. Diğer taraftan, davalarda devamlı bir şekilde kabahatli bulunan vergi idaresinin, vergi uyuşmazlıklarını azaltmada etkin bir rolünün olacağı açıktır.

Öncelikle vergi idaresi, yargı organlarının kararlarına uygun hareket etmelidir. Birbirlerinin kararlarını yakından takip etmelidir. Yani vergi idaresi ile yargı organları arasında iletişim kurulmalı. Bunun için, konferanslar tertip edilebilir, her iki kurumda staj yapılabilir¹¹⁸. Böylece vergi idaresi ve inceleme elemanlarının yapabilecekleri hatalar en az düzeye indirilebilecek, ortak görüşler vergi yargı organlarının kararlarına yansıyabilecektir¹¹⁹.

Aynı zamanda uyuşmazlıkların artmasına sebep olan, vergi idaresinin davranışları var. Vergi idaresinin vergi mükelleflerini denetleme yollarından olan yoklama ve vergi incelemesindeki aksaklıklar giderilerek denetlemeler için objektif ölçütler belirlenmeli, böylece etkin ve yaygın denetim sağlanmalıdır.

¹¹⁷ Bkz. Engin, a.g.m., ss. 124-127; bkz. Tezel ve Saban, a.g.r., s. 41. Ayrıca davaların, vergi idaresinin aleyhine sonuçlanmasının nedenleri için bkz. Zihni Kartal, "Vergi Davalarının Sonuçları", *Vergi Dünyası*, Sayı:197 (Ocak 1998), ss. 113-117.

¹¹⁸ Fransız Danıştay'ında uygulanan bir sistem vardır. Danıştay'da belli bir süre görev yapan hakimler, daha sonra vergi idaresinde görev yapmaktadır. İdarede fiilen görev alıp idareyi yaşamaktadırlar. Bkz. Altan Tufan, Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.143.

¹¹⁹ Aliefendioğlu, "Vergi Yargısı ve Sorunları", a.g.m., s. 148.

Takdir komisyonlarındaki aksaklıkların da giderilmesi ve komisyonların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir¹²⁰.

Batı ülkelerinde, farklı vergi yargı sistemlerinin uygulanmasına rağmen vergi işlemlerinin, uyuşmazlıklara dönüşmemesi için yeterli önlemler alınmaktadır. Vergi uygulaması, sert ve katı yöntemlerin dışında mükellefle işbirliği, anlayış ve hoşgörü esaslarına göre yürütülmektedir¹²¹. Ülkemizde de mükellef - vergi idaresi ilişkilerinde kilitlenme noktaları tespit edilerek, bu konuların çözümüne yönelik olarak ombudsman kurumu oluşturulabilir. Böylece kamu hizmetlerinin kalitesi yükseleceği gibi mükellefe kolaylık sağlanmış olacaktır¹²².

7. Diğer Öneriler

a) Dava Sürelerine Sınırlamalar Getirilmeli

Yargının kısa zamanda sonuca ulaşması, yargının etkinliğini belirleyen en önemli faktörlerden olduğunu çalışmamızın daha önceki bölümlerinde belirtmiştik. Bu yüzden, yargı önüne gelen davada; davanın niteliğine göre, ne kadar süre içinde yargılamanın yapıp bitirilmesinin hakkın yerine gelmesi açısından uygun ve yararlı olacağı belirlenmeli. Yani hangi tür sorunda, ne süre içinde bir sonuca ulaşılması gerektiği baştan öngörülmeğe, tespitiye çalışılsa, bu

¹²⁰ Bu yöndeki eleştiriler ve denetim yolları ile takdir komisyonlarına yönelik yeni model önerileri için bkz. Tezel ve Saban, a.g.r., ss. 12-25.

¹²¹ Ertürk ve Çakır, a.g.m., s. 115.

¹²² Tezel ve Saban, a.g.r., s. 26; OECD ülkelerinin onbeşinde vergi şikayetleri için ombudman oluşturulmuş durumdadır. Bkz. OECD, a.g.r., s.20.

yönde yöntemler geliştirilse yargı işlevini daha iyi yerine getirebilecektir¹²³. Ancak devletin yapılanması başta olmak üzere birçok faktörün, davaların sonuçlanma sürelerini etkilediği muhakkaktır. Örneğin, bir evrağın, yanı başındaki diğer devlet kurumuna ulaşması haftaları alabilmektedir.

b) Af Kanunlarının Çıkarılmaması

1980'den sonra vergi borçlarını daha kısa yoldan, ihtilafsız bir şekilde tahsil etmek üzere sürekli af kanunları çıkartılmıştır¹²⁴. Ancak, af kanunları, belli ölçülerde tahsilatta rahatlama sağlamasına rağmen, mahzurlar da doğurmaktadır¹²⁵. Çünkü mükellef af çıkar ümidiyle, ya yükümlülüklerini yerine getirmemekte yada vergi idaresi ile olan anlaşmazlıklarında zaman kazanmak için yargı yolunu seçmektedir.

c) Yargı Organlarındaki Görevlilerin Sayısı Arttırılmalı ve Teknik İmkanlar Sağlanmalı

Her borç ilişkisine, vergiyi doğuran olayın vukuu tarihindeki hükmün uygulanması asıl olduğundan, hakim iyi bir arşivci olmalıdır. Aynı zamanda Danıştay kararlarını yakından izlemeli ve vergi hukukunu geliştirmelidir¹²⁶. Fakat mahkemelerin, klasik kamu kurumlarından farklı hiçbir imkana sahip olmadıkları görülmektedir. Halbuki çağdaş teknolojik imkanlardan olabildiğince

¹²³ Yıldırım Uler, İkinci Oturum Tartışmalarında Yaptığı Konuşma, *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-12 Haziran 1982)*, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1982, s. 143.

¹²⁴ Kumrulu, "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)", a.g.m., s. 228.

¹²⁵ Tınaztepe, a.g.m., s. 23.

¹²⁶ Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", a.g.m., s. 125.

faaydalanmaları gerekir¹²⁷. Diğer bir husus, mahkemelerde görevli olan hakimlerin sayısı, davalar gözönüne alındığında yetersiz kalmaktadır. En kısa zamanda sayılarının arttırılması gerekmektedir.

d) Kanun Tasarıları Danıştay'ın İncelemesinden Geçmeli

Kanun tasarılarının, Danıştay'ın incelemesinden geçmesinde büyük fayda vardır. Kanun boşluklarını ve tekrarlarını önleyecektir. Başka kanunlar ile çatışması önlenecek, kanunların kendi içinde düzenini sağlayacak, yazılışlarında hatalar varsa kaldırılacak ve anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Böylece Meclis'te gereksiz nokta, virgül tartışmaları olmayacaktır. Kanunların Anayasaya aykırı oluşunu önleyecek ve bununla ilgili bir çok anlaşmazlıkların önüne geçilmiş olacaktır. Danıştay bu incelemelerinde, istenilen fikrin daha iyi anlatılmasını sağlayacak, tasarıyı hazırlayanların fikirlerine, düşüncelerine karışmayacaktır. Böylece kanun tasarılarının, Meclis'ten biran önce kanunlaşarak geçmesi sağlanacaktır¹²⁸.

e) Mükellef Bilinçlendirilmeli

Vergi bilincinin ilkokuldan itibaren verilmesi gerekir. Verginin ne anlama geldiği, vergi ile ilgili konuların nasıl takip edileceği, vatandaş olarak hakkını nasıl savunacağı ve arıyacağı hususlarında, asgari düzeyde de olsa herkes bilgilendirilmeli. Özellikle iş hayatına atılacak kişilerin ne tür haklara sahip oldukları ve sorumluluklarının neler olduğu, çeşitli yöntemler ve araçlar ile anlatılmalı.

¹²⁷ Tezel ve Saban, a.g.r., s. 55.

¹²⁸ Süleyman Sırrı Kırçalı, Danıştay'ın 121. Kuruluş Yıldönümü 10 Mayıs 1989 Günü Yaptığı Konuşma, *Danıştay Dergisi*, Sayı: 74-75, 1989, ss.12-13.

Mükelleflerin bilinçlenmesinde, siyasi istikrar önemlidir. Mükelleflerin vergi kaçırma ve kaçınma konusunda davranışlarını etkileyen en önemli belirleyicilerden birisi, siyasi iktidarın tutumudur. Siyasal iktidarlar, baskı gruplarının etkisiyle temel bir vergi politikası benimseyememektedirler. Siyasal partiler, birbirlerine zıt görüşler ileri sürmekte ve iktidar olmaları durumunda herşeye yeniden başlanacak havası ile projeler hazırlamaktadırlar. Ülkemizde kısa sürede iktidar değişebilmektedir. Her yeni iktidardan mükelleflerin beklentileri farklı olmaktadır¹²⁹.

¹²⁹ Mehmet Tosuner, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler", *Türkiye'de Liberalizasyon Sürecinde Maliye Politikaları Açısından Kamu Ekonomisinin Özel Ekonomi Üzerindeki Etkileri, XI. Türkiye Maliye Sempozyumu (4 - 8 Mayıs 1995)*, Anadolu Matbaacılık , İzmir, 1997, ss. 89-90.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlığı olarak adlandırdığımız, çeşitli nedenlerle ortaya çıkan ve taraflardan birisinin vergi mükellefi diğerrinin ise devlet olduğu, uyuşmazlıkların iki çözüm yolu bulunmaktadır. Bunlardan ilki, idari çözüm yolu, diğerr adıyla barışçıl çözüm yoludur. İdari çözüm yolunda, taraflar arasında kurulan diyalog ile anlaşma zemini aranır ve anlaşmanın gerçekleşmesi halinde uyuşmazlık ortadan kalkar. İkinci çözüm yolu ise, yargısal çözüm yoludur. Yani uyuşmazlığın çözümlenmesi için, günümüzün modern toplumlarında adaletin simgesi haline gelmiş olan yargı organlarına başvurulur. Diğerr bir ifadeyle, uyuşmazlıkta hangi tarafın haklı olduğunun tespiti, mahkemelere bırakılır.

Uyuşmazlık, vergi yargısında bağımsız, tarafsız ve yetkili olan yargı organları tarafından yargısal tasarrufla çözümlenmektedir. Adil bir sonuca ulaşılabilmesi için yargı organlarının yapılanmasında, çeşitli ülkelerdeki uygulamalar gözönüne alındığında farklılıkların olduğu görülmektedir. Vergi yargı sistemleri olarak adlandırılan bu farklı yapılanmalar, dört ana başlık altında incelenmektedir. Bunlar; adli yargıya bağılı vergi yargı sistemi, idari yargıya bağılı vergi yargı sistemi, bağımsız vergi yargı sistemi ve karma sistemdir.

Türkiye’de de vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolu hem idari çözüm yolu hem de yargısal çözüm yolu olmak üzere iki tanedir.

Türkiye’de uygulanan vergi yargısının tarihsel gelişimine baktığımızda, özellikle Tanzimat’tan Cumhuriyet’e kadar ki dönemde uyuşmazlıkların, oluşturulan komisyonlar ile çözümlenmeye çalışıldığını görmekteyiz. Bu dönemdeki en önemli gelişme, Danıştay’ın kurulması olmuştur. Danıştay’ın kurulmasından sonra, kanunlarda yargılama yeri gösterilmiş olan vergi uyuşmazlıklarında, ilçe ve il idare meclisleri ile Danıştay; kanunlarda yargılama

yeri gösterilmemiş olan vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda ise, adli mahkemeler görevlendirilmiştir. Bu yapı, Cumhuriyet'in ilk yıllarında yapılan bir değişiklik ile devam etmiştir. Yapılan değişiklik, ilçe ve il idare meclislerinin çözüm yeri olarak görevli oldukları, dolaysız vergiler ve benzeri vergiler ile ilgili uyuşmazlıkların çözümü için idari komisyonların kurulması olmuştur. İdari komisyonlar bir tane olmayıp her vergi için ayrı ayrı idari komisyonlar oluşturulmuştur. Böylece, Cumhuriyet'in ilk yıllarının da dahil olduğu ve Osmanlıdan başlayan bu dönem, vergi yargısının temellerinin atıldığı bir dönem olmuştur.

1926 ve 1982 yılları arasını kapsayan dönemde ise, gene komisyonlar aracılığıyla vergi uyuşmazlıklarına çözüm aranmıştır. Ancak bu komisyonların görev alanları daha geniş olup gümrük ve pul vergileri dışındaki tüm vergi uyuşmazlıklarını kapsamaktaydı. Vergi uyuşmazlıklarına, birinci derecede itiraz komisyonları (muvazzaf itiraz komisyonları ve gayri muvazzaf itiraz komisyonları), ikinci derecede vergiler temyiz komisyonu ve son olarak Danıştay bakmaktaydı.

Bu çalışmamızda etkinliğini sorguladığımız 1982 sonrası Türk vergi yargı sisteminde vergi uyuşmazlıklarına, ilk derecede Vergi Mahkemeleri, üst derecede ise Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay ile çözüm aranmaktadır. Bu dönemdeki Türk vergi yargı sistemi, daha önceki dönemlerde de olduğu gibi idari yargıya bağlı olarak yapılandırılmıştır. Vergi yargısının idari yargıya bağlı olarak oluşturulmasının iki sebebi vardır. İlki, Türkiye'de idari yargının kurulmasında model alınan Fransız sisteminin, vergi yargısında da geçerli kılınmasıdır. İkincisi, vergilendirme işleminin bir idari işlem kabul edilmesi nedeniyle vergi hukukunu, idare hukukunun bir alt dalı olarak görülmesidir.

Türk vergi yargı sisteminin diğer özellikleri şunlardır: İki dereceli olması, vergi yargı organlarının mahkeme niteliğinde olması ve buralarda bağımsız hakimlerin görev alması, Danıştay'ın içtihat ve temyiz yeri haline getirilmeğe çalışılması, yargılamada birlik ve düzenliğin sağlanması, vergi yargılama usulünde bazı ilkelerin geçerli kılınmasıdır.

Türk vergi yargı sisteminin etkinliğini, bugünkü sistemin temelini oluşturan 1982 yılındaki değişikliğin nedenleri ve etkin bir vergi yargı sisteminde bulunması gereken özellikler ile belirlemeye çalıştık. Etkin vergi yargı sisteminin özellikleri olarak; vergi yargı organları ve görevlilerin bağımsızlığı, vergi yargı sisteminin hızlı çalışması, idari çözüm yolunun geliştirilmesi ve vergilemenin diğer unsurlarında etkinliğin sağlanması hususlarını tespit ettik. Etkin bir vergi yargı sistemi için bunların herbiri çok önemlidir. Kaldı ki 1982'deki değişikliğin en önemli nedenleri arasında, yukarıdaki hususların olduğu da bilinmektedir. Aynı sorunlar, 1982 yılından sonraki Türk vergi yargı sisteminde, nispi iyileşmeler sağlanmasına rağmen varlıklarını korumuşlardır. Dolayısıyla Türk vergi yargı sisteminin etkinliğinin istenen düzeyde olmadığını belirtebiliriz.

1982 yılındaki değişikliğin öncesiyle, günümüzdeki Türk vergi yargı sisteminin kıyaslamasını yaptığımızda, ilk belirtebileceğimiz husus, olumlu yönde bir değişikliğin yapılmış olduğudur. 1982 yılı öncesinin en önemli sorunlarından olan vergi yargı organlarının ve görevlilerinin statüleri konusu, değişiklikten sonra çözümlenmiştir. Artık vergi uyuşmazlıkları, bağımsız mahkemelerde ve bağımsız hakimlerce çözümlenmektedir. Böylece etkin bir vergi yargı sisteminin özelliklerinden birisi olan, vergi yargı organları ve görevlilerinin bağımsızlığı hususu, günümüzdeki Türk vergi yargı sisteminde, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna yapılan eleştiriler bir tarafa bırakıldığında, gerçekleşmiş olmaktadır. 1982 öncesinin diğer bir sorunu olan, davaların 4 yıl ile 12 yıl arasında çözümlenmesi, değişiklikten sonra bu sürenin ortalama olarak 2-3 yıla inmiş

olması ile kısmi bir rahatlama sağlamıştır. 1982 öncesinin diğer sorunlarının günümüzde aynısı ile devam etmesi çalışmamızda ortaya çıkan sonuçlardan birisi olmuştur.

Türk vergi yargı sisteminin etkinliğinin sağlanmasının önündeki en önemli sorunlar şunlardır: Hakimlerin statülerinden doğan sorunlar, idari çözüm yollarının etkisiz kalması, Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluş ve çalışma şekli ile ilgili sorunlar, Danıştay'ın yüksek içtihat mahkemesi kimliğine kavuşamaması, vergi yargı organlarının iş yükü sorunu ve vergi yargı organlarının yavaş işlemesi sorunudur. Bu sorunların ortadan kaldırılabilmesi için sunduğumuz çözüm önerileri ise şunlardır: Bağımsız vergi yargısının kurulması, istinaf modeli önerisi, idari çözüme ağırlık verilmesi, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun yeniden yapılandırılması, vergi sisteminin basitleştirilmesi, mükelleflerin bilinçlendirilmesi, af kanunlarının çıkarılmaması, kanun tasarılarının Danıştay'ın incelemesinden geçirilmesi ve yargı organlarındaki görevlilerin sayısının artırılarak teknik imkanların sağlanmasıdır.

Aslında 1982'deki değişiklikle idari yargıya bağlı vergi yargı sisteminin kurulmuş olmasının doğru bir adım olduğu kanaatindeyiz. Böylece etkin bir vergi yargı sisteminin oluşturulabilmesi için gerekli olan rasyonel yapının temelleri atılmış oldu. Zaten bu yapının benimsenmiş olduğunu, vergi yargısının konumu ile ilgili tartışmaların azalmış olmasından görmekteyiz.

Vergi yargı organlarının iş yükünün, her geçen gün artması ve davaların iki yılı aşan sürelerde sonuçlanması, Türk vergi yargı sisteminin en önemli sorunlarından. Çünkü etkin bir vergi yargı sisteminden bahsedebilmek için davaların kısa sürelerde sonuçlanması ve yargı organlarına intikal eden uyuşmazlıkların mümkün olduğunca az sayıda olması gerekmektedir.

Aynı zamanda Hakim ve Savcılar Yüksek Kurulunun mevcut yapısı hakimlerin bağımsızlığını zedelemektedir. Bu yüzden, hakimlerin ve mahkemelerin bağımsızlığına gölge düşürmeyecek bir şekilde Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yeniden düzenlenmelidir.

Danıştay'ın yüksek içtihat mahkemesi niteliğinde çalışmadığını görmekteyiz. Danıştay, yoğun iş yükü altında asli fonksiyonlarını yerine getirememektedir. Bununla bağlantılı olarak Bölge İdare Mahkemelerinin iş yükünü incelediğimizde ise, diğer mahkemeler ile kıyaslanmayacak düzeyde az sayıda dava gelmektedir. Dolayısıyla Bölge İdare Mahkemelerinin kuruluş ve işleyişi ile ilgili yeni düzenlemelerin yapılarak, davaların daha çok Bölge İdare Mahkemelerinde üst derece yargı olarak sonuçlandırılması ve böylece Danıştay'ın iş yükünün azaltılarak yüksek içtihat mahkemesi niteliğine kavuşturulması sağlanabilir.

Türk vergi yargı sisteminde idari çözüm yolu etkisiz kalmıştır. Batılı ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının %90'ının çözülme yolu olan idari çözüm yolunun, Türkiye'de de geliştirilmesi gerekmektedir. Özellikle uzlaşma ile vergi uyuşmazlıklarına çözüm aranmalıdır.

Ayrıca etkin bir vergi yargı sisteminin oluşturulmasında, vergi uyuşmazlığının tarafları olan vergi mükellefi ve vergi idaresinin tutum ve davranışları önem arz etmektedir. Bu yüzden vergi mükelleflerine kendi sorumlulukları ve hakları öğretilmelidir. Yani vergi mükellefleri bilinçlendirilmelidir. Bu itibarla, vergi idaresi ve siyasi iktidar, vergi ile ilgili olarak alacakları kararlarda, sonuçlarını önceden en ince ayrıntısına kadar tespit etmelidirler.

Türk vergi yargı sisteminin bugünkü yapısının, eskiye oranla daha iyi olduğu muhakkaktır. Özellikle gerçek anlamda yargısal bir nitelik kazandırılmış olması ve yargılama sürelerinin azalmış olması dikkati çeken noktalar olmuştur. Ancak eskiden var olan bazı sorunlar günümüzde de devam etmektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılması ve böylece daha etkin bir vergi yargı sisteminin kurulabilmesi için önerdiğimiz çözümler hayata geçirilmelidir. Kuşkusuz vergi yargısı, vergilemenin unsurlarından sadece birisi olup diğer unsurlar olan; vergi mevzuatı, vergi idaresi ve vergi denetimindeki aksaklıkların da giderilmesi gerekmektedir.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Aksoy,
Şerafettin

Vergi Yargısı ve Türk Vergi yargısı Sistemi,
Filiz kitabevi, İstanbul, 1990.

Aksoy,
Şerafettin

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,
Filiz kitabevi, İstanbul, 1991.

Arslan,
Mehmet

Vergi Hukuku,
Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Yayın No:1997/1, Asya Ofset matbaacılık, 1997.

Atar,
Yavuz

Vergi Hukuku,
Mimoza Yayınları, Konya, 1991.

Belgesay,
Mustafa Reşit

Hukuk ve Ceza Usulü Muhakemesinde Deliller,
İstanbul Üniversitesi Yayınları No:122, Güven
basımevi, İstanbul, 1940.

Bilge,
Necip

Medeni Yargılama Hukuku Dersleri,
Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1965.

Bulutoğlu,
Kenan

Türk Vergi Sistemi,
4.b., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.

Edizdoğan,
Nihat ve Metin Taş

Vergi ceza Hukuku,
Ekin Kitabevi, Bursa, 1993.

Eranıl,
Mehmet Akif

Vergi İhtilafları İtiraz ve Temyiz Usulleri,
Ankara, 1951.

Erbuğ,
Metin

*Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların
Çözümünde Uyulacak Esaslar,*
Ayyıldız matbaası, Ankara, 1983.

Erdem, Metin; Doğan
Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu

Kamu Maliyesi,
Ekin kitabevi, Bursa, 1996.

Erem,
Faruk

Ceza Usulü Hukuku,
Genişletilmiş 5.b., A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları
No:427, Sevinç matbaası, Ankara, 1978.

Erginay,
Akif

Vergi Hukuku,
14.b., Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

Esen,
Ahmet

*Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları ve Çözüm
Yolları,*
Erk Basımevi, Ankara, 1983.

Gözübüyük,
Şeref

Yönetmelik Yargı,
10.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

Kaneti,
Selim

Vergi Hukuku,
2.b., Filiz kitabevi, İstanbul, 1989.

- Karakoç,
Yusuf *Vergi Yargılaması Hukuku,*
Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Kırbaş,
Sadık *Vergi Hukuku,*
8.b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1996.
- Kızılyallı,
Hüsnü *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi,*
AÜ.SBF Yayınları No:286, Sevinç Matbaası,
Ankara, 1969.
- Kocahanoğlu,
Osman Selim *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları,
Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi,*
Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.
- Kuru, Baki; Ramazan
Arslan ve Ejder Yılmaz *Medeni Usul Hukuku,*
"S" Yayınları , Ankara, 1986.
- Mutluer,
Kamil *Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi,*
Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Yayınları No:141/87, Eskişehir, 1975.
- Mutluer, Kamil; Fazıl Tekin
ve Fethi Heper *Türk Vergi Mevzuatı, 2.fasikül,*
Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ders
Kitapları Yayın No:302, Eskişehir, 1991.
- Onar,
Sıddık Sami *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt:III, 3.b.,*
İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.
- Öncel,
Mualla; Ahmet Kumrulu
ve Nami Çağan *Vergi Hukuku,*
4.b., Ankara Üniversitesi Hukuk fakültesi Yayınları
No:513, Ankara, 1997.

- Reed, B.J.
and John W. Swain *Public Finance Administration*, Prentice-Hall,
New Jersey, 1990
- Şener,
Abdüllatif *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*,
İşaret Yayınları, İstanbul, 1990.
- Taş,
Metin *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm
Yolları*,
Ekin Kitabevi, Bursa, 1997.
- Tınaztepe,
İ.Sadi *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 1982-1983*
(teksir)
- Tosuner,
Mehmet ve Ülkü Özcan *Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi
Uyuşmazlıklarının Çözümü*,
Akliselim matbaası, İzmir, 1989.
- Trotabas,
Louis; J.-M. Cotteret *Finances Publiques*,
Quatrième édition, Dalloz, Paris, 1970.
- Turhan,
Salih *Vergi Teorisi ve Politikası*,
5.baskı, Filiz kitabevi, İstanbul, 1993.
- Uluatam,
Özhan *Türk Vergi Hukuku*,
Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.
- Whitehouse; Chris
and Elizabeth Stuart-Buttle *Revenue Law:Principles and Practice*, 9.edition,
Butterworths & Co Publishers, London, 1990.
- Zorlu,
Selahattin *Vergi Hukuku*,
Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını
No:1980/222, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1981.

MAKALELER

- Aksoy,
Ahmet "Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve işlevi",
Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:13, S.74 (Eylül- Ekim 1994),
ss.10-25.
- Aksoy,
Şerafettin "Türkiye’de Vergi Yargısındaki Gelişmeler ve Sorunlar",
*İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma
Merkezi Konferansları*, 31.seri (1985-1986), ss.35-50.
- Aliefendioğlu,
Yılmaz "Vergileme Yetkisi ve 1980 sonrası Türk Vergi Politikası",
Danıştay Dergisi, Sayı:50-51 (1983), ss.60-80.
- Aliefendioğlu,
Yılmaz "Vergi Yargısı ve Sorunları",
Danıştay Dergisi, Yıl:9,Sayı:32-33 (1979), ss.135-154.
- Arıkan,
Arif "Mali Kaza",
İktisat ve Maliye C.2, Sayı:1 (15 Nisan 1955), ss.29-34.
- Başar,
Suat "Vergi Kazasının Mahiyeti",
Maliye Enstitüsü Konferansları, Birinci seri, 1955,ss.59-72.
- Candan,
Turgut "Fransa’da İdari Yargı Reformu",
Danıştay Dergisi, S.80, ss.19-26.
- Candan,
Turgut "Türk Vergi Yargısı-I",
Maliye Postası, Yıl:12,Sayı:262 (1 Ağustos 1991), ss.71-75.
- Candan,
Turgut "Türk Vergi Yargısı-II",
Maliye Postası, Yıl:12, Sayı:263 (15 Ağustos 1991),
ss.57-60.

- Dinçer,
Güven "Türk Yargı Modeli ve Yeni bir Model Gereği",
I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990)
Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Danıştay
matbaası, Ankara, 1992, ss.1029-1037.
- Doğan,
Battal "Vergi Yargısı",
Vergi Sorunları Dergisi, S.112 (Ocak 1998), ss.104-114.
- Dolun,
Galip "Mali Kaza",
Maliye Enstitüsü Konferansları, 12.seri, 1966, ss.117-128..
- Duran,
Lütfi "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının
Akibeti",
İktisat ve Maliye, Cilt:XIV, S.2 (Mayıs 1967), ss.50-54.
- Ebiclioğlu,
Fatih Kemal "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesinden Ne
Amaçlanmalıdır?",
Vergi Dünyası, S.197 (Ocak 1998), ss.60-63.
- Engin,
İsmail "Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının %90'ı
Mükellef Lehine Sonuçlanıyor",
Yaklaşım, S.59 (Kasım 1997), ss.123-127.
- Eracar,
Yılmaz "Türk Vergi Yargı Sistemi Nasıl İyileştirilebilir",
Maliye Dergisi, S.28, ss.13-24.
- Ercan,
Şerif "Vergi Mahkemeleri Düşüncesi ve Geçirdiği Aşamalar",
Maliye Dergisi, S.48 (Kasım-Aralık 1980), ss.129-136.
- Erginay,
Akif "Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti",
Maliye Enstitüsü Konferansları, 5.seri,1959, ss.123-131.

- Ertürk, Ahmet ve Hikmet Çakır, "Türk Mali Yargı Sistemi Nasıl Olmalıdır?", *Maliye Teftiş Kurulu Konferansları*, Cilt II, (1978-1979), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1979-214, ss.109-133.
- Gül, Zeynel Murat "Türk Vergi Yargı Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:117 (Haziran 1998), ss.43-57.
- Gültekin, Hasan Basri "İdari Yargıdaki Son Gelişmeler: Yönetim-Örgütlenme-İşlerlik ", *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-12 Haziran 1982)*, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1982, ss.147-162.
- Hondu, Selçuk "İdari Yargılama Usulünde "Duruşma" Yapılması ve Uygulamadaki Durum", *Danıştay Dergisi*, S:89 (1995), ss.2-16.
- Hondu, Selçuk "Bölge İdare Mahkemeleri ve Uygulaması", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.1, S.1 (Ocak-Haziran 1988), ss.99-105.
- Karaaslan, Ali "Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, S:10 (Haziran 1982), ss.40-46.
- Karakoç, Yusuf "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S.168 (Ağustos 1995), ss.136-155.
- Kartal, Zihni "Vergi Davalarının Sonuçları", *Vergi Dünyası*, Sayı:197 (Ocak 1998), ss.111-117.

- Kızılot,
Şükrü "Vergi Yargı Sistemi" tebliği, Vergi Sistemindeki Reform Önerileri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, İstanbul, Büyük Tarabya Otel, 18-19 Ekim 1997.
- Kumrulu,
Ahmet "Vergi Yargısında Sorunlar", *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, ss.119-136.
- Kumrulu,
Ahmet "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XXXVI, S:1-4 (1979), ss.147-162.
- Kumrulu,
Ahmet "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)", *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XL, S:1-4 (1988), ss.193-235.
- Kumrulu,
Ahmet "Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme", *II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (10-14 Mayıs 1993)*, (İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri), Danıştay Yayınları, ss.231-240.
- Mutluer,
Kamil "Türk Vergi Yargı Sistemi -Yorum-", *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, ss.137-141.
- Oto,
Şenay "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.95 (Ağustos 1996), ss.68-78.

- Özgözen,
Vedat Davut "Türk Mali Yargı Sistemi",
Maliye Enstitüsü Konferansları, 17.seri, 1968, ss.267-293.
- Öztürk,
Ömer "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma",
I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990) Üçüncü
Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Danıştay matbaası,
Ankara, 1992, ss.975-978
- Saygılıoğlu,
Nevzat "Türkiye'de Vergi Yargı Sisteminin Eleştirilmesi ve
İyileştirilmesi",
İktisat ve Maliye, C.XXVI, S.8 (1979), ss.327-333.
- Tezel,
Adnan "Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı",
*Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI.Türkiye
Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak
Matbaacılık, Ankara, 1990, ss.109-118.
- Tınaztepe,
İ.Sadi "Vergi İhtilafları",
Maliye Teftiş Kurulu Konferansları, Cilt II,(1978-1979),
Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1979-214,
ss.1-26.
- Tosuner,
Mehmet "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Bazı
Değerlendirmeler ve Öneriler",
*Türkiye'de Liberalizasyon Sürecinde Maliye Politikaları
Açısından Kamu Ekonomisinin Özel Ekonomi Üzerindeki
Etkileri, XI. Türkiye Maliye Sempozyumu (4 - 8 Mayıs
1995)*, Anadolu Matbaacılık , İzmir, 1997, ss.83-91.
- Turgay,
Recep "Türkiye'de Mali Kazanın bugünkü durumu",
Maliye Enstitüsü Konferansları, 8.seri, 1962, ss.169-198.

Turmangil,
Civan

"Vergi Davasının Hukuki Niteliği",
A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XXXIX, Sayı:1-4
(1982-1987), ss.125-156.

Velte,
Peter J.

"Grundlagen des Steuerrechts",
Informationen zur Politischen Bildung, S.241 (4.Quartal
1993), ss.24-27.

Zabunoğlu,
Yahya

"İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler ve
Pozitif Düzenlemeler ",
*İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-12 Haziran
1982)*, Danıştay Başkanlığı,Ankara, 1982,ss.87-101

DİĞER KAYNAKLAR

213 sayılı Vergi Usul
Kanunu

Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım
Yayınları, 1997

2575 sayılı Danıştay Kanunu *Resmi Gazete* No: 17580, 20.1.1982

2576 sayılı Bölge İdare
Mahkemeleri, İdare
Mahkemeleri ve Vergi
Mahkemelerinin Kuruluşu ve
Görevleri Hakkında Kanun

Resmi Gazete No: 17580, 20.1.1982

2577 Sayılı İdari Yargılama
Usulü Kanunu

Resmi Gazete No: 17580, 20.1.1982

Adalet Bakanlığı

Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu
gündeminde bulunan kanun tasarıları,
<http://www.adalet.gov.tr/kanun/kanun.htm>

Danıştay, VDDGK Esas
No:1985/12, Karar
No:1985/12

Danıştay Dergisi, Sayı 62/63, ss.135-140.

Kırcalı, Süleyman Sırrı

Danıştay'ın 121. Kuruluş Yıldönümü 10 Mayıs
1989 Günü Yaptığı Konuşma, **Danıştay Dergisi**,
Sayı: 74-75, 1989

OECD

Taxpayers' Rights and Obligations, OECD, 1990.

Özdeş, Orhan

Danıştay'ın Kuruluşunun 118.Yıldönümü ve "İdari
Yargı Günü"nü Açış Konuşması, **Danıştay Dergisi**,
Sayı:62-63, 1986

Özdeş, Orhan

Danıştay'ın Kuruluşunun 119.Yıldönümü ve "İdari
Yargı Günü"nü Açış Konuşması, **Danıştay Dergisi**,
Sayı: 66-67, 1987

T.C. Adalet Bakanlığı Adli
Sicil ve İstatistik Genel
Müdürlüğü

Adalet İstatistikleri 1989, T.C. Adalet Bakanlığı
Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

T.C. Adalet Bakanlığı Adli
Sicil ve İstatistik Genel
Müdürlüğü

Adalet İstatistikleri 1990, T.C. Adalet Bakanlığı
Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

T.C. Adalet Bakanlığı Adli
Sicil ve İstatistik Genel
Müdürlüğü

Adalet İstatistikleri 1991, T.C. Adalet Bakanlığı
Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

T.C. Adalet Bakanlığı Adli
Sicil ve İstatistik Genel
Müdürlüğü

Adalet İstatistikleri Cep Yıllığı 1996, T.C. Adalet
Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü

T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

Adalet İstatistikleri 1989, T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

Adalet İstatistikleri 1992, T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

Adalet İstatistikleri 1995, T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

Türkiye İstatistik Yıllığı 1990, T.C. Başbakanlık
Devlet İstatistik Enstitüsü

T.C. Başbakanlık Devlet
İstatistik Enstitüsü

Türkiye İstatistik Yıllığı 1997, T.C. Başbakanlık
Devlet İstatistik Enstitüsü

T.C. Başbakanlık Devlet
Planlama Teşkilatı
Müsteşarlığı

Vergi özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C.
Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
Yayın No: DPT 2454-ÖİK:510 Temmuz 1996

Tan, Turgut

Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990

Tezel, Adnan; Nihal Saban

Vergi Yargısının Etkinliğini Araştırma Raporu, TESEV Yayını, [1998]

TOBB

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB, Ankara, 1992

Tufan, Altan

Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990

Tuncer, Selahattin

Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990)*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990

Türkiye Cumhuriyeti
Anayasası, 1982

Uler, Yıldırım

İkinci Oturum Tartışmalarında Yaptığı Konuşma, *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu (10-12 Haziran 1982)*, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1982