



## Yönetmel Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı –İptal Davası Tartışmaları

Ramazan ARMAĞAN\*

### ÖZ

Sosyal hukuk devletleri anayasalarında “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmü bulunmaktadır. Böylece, idari eylem veya işlemlere muhatapların haklarının korunması, idarenin keyfi uygulamalarının önlenmesi hedeflenmektedir. İdari işlem niteliğindeki vergi uygulamalarının yargısal denetimiyle; vergi uyuşmazlıkları çözüme bağlanmakta, vergi mevzuatı yorumlanarak içtihat oluşturulmaktadır.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümü idari veya yargı yoluyla gerçekleştirilmektedir. Kişiler, bu yollardan dilediğine başvurabilmektedirler. Genellikle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü tercih edilmekle birlikte çözümlenememesi halinde “vergi davası” açılarak yargı organına aktarılmaktadır. Vergi anlaşmazlıklarında “ilk derece yargı organı” Vergi Mahkemesi iken “son derece mahkemesi” Danıştay’dır. 1982’de yenilenen İdari Yargı Düzeninde, vergi davalarının “tam yargı davası” ve “iptal davası” şeklinde iki ayrı türden davalar olabileceği 2577 sayılı kanunda hükme bağlanmıştır. Bu çalışmada “vergi davası” haline dönüştürülen davalarının hukuki niteliği yönünden tam yargı – iptal davası kapsamında hangi kategoride olduğu üzerine tartışmaları içermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi uyuşmazlığı, Vergi Yargısı, İptal Davası, Tam Yargı Davası.

**JEL Sınıflandırması:** K340

## Legal Characteristics of Tax Cases in Administrative Law: The Debate of Full Remedy Action and Action of Nullity

### ABSTRACT

Social law state’s constitution laws has a provision of “Recourse to judicial review shall be available against all actions and acts of administration.” By this provision who are acceptors of administrative action and customs have a protection of rights against the administration’s arbitrary treatments. Judicial review of tax applications which are also administrative customs both sort tax disputes out and create a judicial opinion by interpreting tax laws.

In our country legal remedies of tax disputes have two options and these are performed by administrative and judicial organs. Individuals can appeal any of these. Generally taxpayers appeal administrative organs at first. But if there is no solution to dispute on administrative organs, taxpayers can open a “tax case” at judicial organs. Tax court is charged the first level of instance and council of state is charged the court of last instance in Turkey at solving the tax disputes. After reconstituting the administrative judicial system in 1982, according to the law number 2577, tax cases are sentenced to the clause of “full remedy action” and “action of nullity”. In this paper, legal nature of “tax case” are examined by as a part of “full remedy action” and “action of nullity”.

**Keywords:** Tax, Tax Dispute, Tax Jurisdiction, Full Remedy Action, Action of Nullity

**JEL Classification:** K340.

*Geliş Tarihi / Received: 12.12.2014 Kabul Tarihi / Accepted: 08.01.2015*

\* Doçent Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, [ramazanarmagan@sdu.edu.tr](mailto:ramazanarmagan@sdu.edu.tr).

## 1. GİRİŞ

1982 Anayasasının 125. maddesinde yer alan; “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü ile bir yandan idari eylem veya işlemlere muhatap olanların haklarının korunması ve idarenin keyfi uygulamalarının önlenmesi diğer yandan da “sosyal hukuk devleti” ilkesinin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda, idari işlem özelliği ağırlıklı, kişilerin zorunlu, karşılıksız ve para ile yaptığı ödemelerini içeren vergilendirme işlemlerinin de yargısal denetim sayesinde hukuki güvenceye kavuşturulması amaçlanmıştır. Bu sayede, yargı organlarınca hem uyuşmazlıklar çözüme bağlanmakta hem de uyuşmazlık konusu olaylara uygulanan mevzuatı yorumlamak suretiyle içtihat oluşturulmaktadır (Pehlivan 2014).

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilgililerin, herhangi bir ön koşula bağlanmaksızın idari veya yargı yolundan dilediğine başvurmalarına olanak sağlanmış olup başvuru yargı yoluna “vergi yargısı” denilmektedir (Ş.Kızılot-Z.Kızılot 2005). Genellikle mükellefçe vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü tercih edilmekle birlikte çözümlenememesi halinde sorun “vergi davası” açmak suretiyle vergi yargı organına aktarılmaktadır (Kızılot 2002).

6 Ocak 1982’de kabul edilen ve 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Türk İdari Yargı Sistemi’ne önemli yenilikler getirilmiştir. Bu yeni sistem ile vergi ihtilaflarının çözümünde yararlanılan İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hakem Kurulu’nun yerini “vergi davaları” kapsamında bir yargı mercii olan “vergi mahkemeleri” almıştır. İdari vesayetin ağırlıklı olduğu üç kademeli eski sistemin yerini; vergi anlaşmazlıklarında “ilk derece yargı organı” olarak Vergi Mahkemesi ile “son derece mahkemesi” (bazı durumlarda ilk derece de olabilen) Danıştay görevlendirilmiştir. Böylece, vergi davasının hukuki niteliğinin idari yargı içindeki yerinin belirlenmesi, uyuşmazlıkların çözümlenmesindeki gecikmelerin önlenmesi ve vergi uygulamalarının hukuki denetiminin artırılmasına katkı sağlanmıştır (Tosuner-Arıkkan 2014).

1982’de yeniden yapılandırılan İdari Yargı Düzeni kapsamında ilgililerin açtıkları vergi davalarının “tam yargı davası” ve “iptal davası” olmak üzere iki ayrı türden davalar olabileceği 2577 sayılı kanunda hükme bağlanmıştır. Ancak, vergileme işlemlerinden dolayı hakları ihlal edilen kişilerin hangi hak ihlali sonucunda hangi tür dava yoluna başvurması gerektiği doktrinde tartışıldığı gibi vergi davalarının hangi durumlarda açılacağı ve açılacak vergi davalarıyla hangi durumların sona erdirilmesi veya hangi durumlar için zararın telafi edilmesi istemi de uygulamada da tartışmalı konular arasında yer almaktadır.

Bu çalışmada “vergi davası” haline dönüştürülen davalarının hukuki niteliği yönünden tam yargı davası – iptal davası kapsamında hangi kategoride olduğu üzerine tartışmalara dayalı bir bilgi derlemesi ve değerlendirmesi yapılmaktadır.

### 1.1. İdari Davaların Hukuki Niteliği ve Türleri

Yürütme organınca toplumun günlük, teknik ve sürekli gereksinimlerini karşılamaya yönelik yaptığı çalışmaların her biri idari işlem niteliğindedir. Bu işlem ve eylemler aynı zamanda tek yanlılık, icrailik ve kanunilik gibi özelliklere sahiptir. İdarenin hukuk sisteminde bir değişiklik yapmaması, bir istemi reddetmesi veya bir durumdan yararlandırmaması sonucunu doğuran olumsuz işlemlerine karşı idari yargıda açılan davalara *idari dava* denilmektedir. Öyle ki; olumsuz bir işlemin varlığı için bir istemin açıkça reddi veya bir değişiklik yapmaktan açıkça kaçınılması gerekmez idarenin hareketsiz kalması da yeterli olabilmektedir (Çağlayan 2005). İdarenin hukuka aykırı eylem ve işlemleri değişik biçimlerde ortaya çıktığından, bunların yarattığı hukuka

aykırı durumu gidermeyi sağlayacak dava türleri de farklı özellikler göstermektedir. 2577 sayılı kanun ile ülkemizde idari yargı sisteminde yer alan idari davalar *iptal davası* ve *tam yargı davası* şeklinde sınıflandırılmaktadır (Kumrulu 1989).

*İptal davası*; hukuka aykırı bir idari işlemin idare mahkemesi tarafından iptal edilmesine, geçmişe etkili olarak bütün hüküm sonuçlarıyla ortadan kaldırılmasına yönelik olan bir dava türüdür. İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2. maddesince “iptal davaları; “*idari işlemler hakkında yetki, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar*” olarak tanımlanmıştır (Gözler 2010). İptal davasının amacı; idarenin kanuna aykırı işlemlerini ortadan kaldırarak idarenin hukuka bağlılığını sağlamak ve hukuk düzeninin korumaktır. İptal davalarında davacının rolü; idari işlemlerin hukuka ve kanuna aykırı olup olmadığının incelenmesi ve aykırılık saptandığı takdirde de işlemin geçmişe etkili olarak iptali için idari yargı merciini harekete geçirmektir. İptal davaları ile yargı yolundan işlemin hukuka aykırı olduğunun tespiti yanı sıra hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak etki ve sonuçlarını o zamana kadar doğurmuş olduğu sonuçlar itibariyle işlemi gerçekleştirildiği tarihten itibaren hükümsüz kılmaktadır (Dursun 2008). İptal davasının başlıca özellikleri;

- Dava konusu idari işlemlerden oluşur. İdari sözleşmeye dayalı idarenin eylemlerine karşı iptal davası açılmaz.
- İptal davasının amacı, idari işlemin hukuka uygunluğu karinesini çürütmektir.
- İptal davası, idari işlemin geri alınmasından itibaren bütün hüküm ve sonuçlarıyla birlikte hukuk düzeninden silinmesi anlamına gelmektedir.
- İptal davası açmak için hak ihlali şartı aranmaz, menfaat ihlali yeterlidir.
- İptal davası “objektif” nitelikli olup verilen karar sadece taraflar arasında değil, herkes için hüküm ve sonuç doğurmaktadır (Gözler 2010).

*Tam yargı davası*; idari eylem ve işlemler dolayısıyla kişisel haklarının doğrudan doğruya ihlal edilmesi sonucu kişilerin uğradıkları zararın giderilebilmesi istemiyle idari yargıda açtıkları davalardır. 2577 sayılı kanunun 5/1-b' maddesinde; “*idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar*” biçiminde tanımlanan tam yargı davası, sadece ilgilinin zararının hesaplanması uğraşısı değil, idarenin hukuk kurallarına bağlılığını sağlayan etkin bir denetim ve yaptırım aracıdır. Bu sayede; hukukun üstünlüğünü zedeleyen idari makamların tutum ve davranışlarının önlenmesinde önceden uyarıcı, caydırıcı veya yaptırımcı sonuçlara ulaşılmaktadır (Canatan 2011).

İptal davalarında iptal nedenlerinin sınırlandırılmasına karşın, tam yargı davalarında bir hakkın telafisi söz konusudur. Tam yargı davalarına bakan hâkim, idarenin sorumluluğunu belirlemede çeşitli ölçütler kullanarak hem zarar doğuran eylemleri hem de bundan çıkabilecek hukuksal sonuçları belirlemektedir. Tam yargı davalarının başlıca çeşitleri arasında idarenin mali sorumluluğuna dayanan ve genellikle idarenin vermiş olduğu zararın giderilmesine yönelik açılan *tazminat davaları* ile haklı bir neden olmaksızın idarenin malvarlığına geçmiş olan malın ya da paranın geri alınmasını sağlamaya yönelik *istirdat (geri alma) davaları* oluşturmaktadır (Ağar <http://www.idare.gen.tr>). Tam yargı davaları ilke olarak adli mahkemelerde görülmekte olan “edim davalarına” benzemektedir. Bu dava türü ile idare hukukunda, ihlal edilmiş olan bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğratılan zararın giderilmesi içermektedir. Tam yargı davası geniş kapsamlı olup idari işlemlerden, idari eylemlerden ve idari sözleşmelerden doğan hak ihlali ile ilgili davaları içermektedir (Nazalı 2008).

## 1.2. Vergi Yargısının Kapsamı, Önemi ve Unsurları

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından yargısal çözüm arayışları literatürde “mali muhakeme, mali yargı, vergi muhakemesi, vergi yargısı, vergi yargılaması” gibi terimlerle ifade edilmektedir (Karakoç 1995). “Vergi yargısı”; mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki kanunlarının uygulanması sürecinde ortaya çıkan sorunların idari yollardan (uzlaşma, hata düzeltmesi, pişmanlık ve ıslah, cezada indirim gibi.) sonuç alınamaması veya hiç başvurulmaması nedeniyle ilgililerin bu sorunlarını gidermek için tarafsız ve bağımsız yargı organlarına başvurarak hak araması sürecidir (Dolun 1966).

İdari çözüm yollarının aksine yargısal çözüm yoluna başvurulması; davacı ve davalı arasındaki çekişme (niza), yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona ermektedir (Oktar 2009). Böylece, bir yandan vergisel uyuşmazlıkların çözümü gerçekleştirilirken aynı zamanda vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında hukuka uygun olarak kanunilik ilkesi gereğince çıkar dengesinin kurulması ve korunmasına çalışılmaktadır (Kumrulu 1993). 1982 yılına kadar VUK kapsamındaki vergilerle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece yargı organı olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, gümrük vergilerinde Gümrük Hakem Kurulları görevlendirilmiştir. 6 Ocak 1982’de yürürlüğe giren 2575, 2576 ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile yargı sistemimizde reform niteliğinde değişiklikler yapılmıştır (Turhan 1998).

Vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile ilgili veya kesilen cezalardan kaynaklanan (Bilici 2008) vergi uyuşmazlıklarının, ülkemizdeki yargı yolu ile çözümünde; vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak görevli olmakla birlikte itirazın Bölge İdare Mahkemelerine, temyizen ve bazı durumlarda ilk derece mahkeme olarak Danıştay’a başvurulmaktadır. Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar için temyiz mercii Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’dur. Ayrıca; kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi, kararın düzeltilmesi gibi diğer bazı kanun yolları da kullanılmaktadır (Akdoğan 2006).

Vergi uyuşmazlıklarının dava yolu ile çözümlenmesinde bazı ülkelerde adli yargıya bağlı, bazı ülkelerde idari yargı bünyesinde, çok az olmakla birlikte her ikisinin karma şekilde veya bağımsız yargı şeklinde işletildiği sistemlere rastlanılmaktadır. Ülkemizde ise *idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi* benimsenmiştir (Kızılot vd. 2006). Vergi yargısının temelleri dört unsura dayandırılmıştır. Bunlardan;

- **Uyuşmazlık;** vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları,
- **Taraflar;** davalı ve davacı sıfatıyla anlaşmazlık konusu durumlara muhatap olan vergi mükellef veya vergi sorumlusu ile vergi idaresini,
- **Yargı organı;** taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözümleyen, sonuca bağlayan ve yargısal tasarrufta bulunan bağımsız, tarafsız ve yetkili yargı organlarını,
- **Yargısal tasarruf;** bağımsız ve tarafsız organlarca bir üst yargı organına intikal ettirilmeyen uyuşmazlıklara ilişkin mahkemelerce verilmiş kararlar ile kesin karar sonucu doğuran tasarrufları ifade etmektedir (Aksoy 1990).

## 1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Niteliği ve Nedenleri

Vergi idaresi ile yükümlü- vergi sorumlusu veya iştirakçi- teşvikçi- yardımcı- ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergileme işlemlerinden dolayı ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına vergi uyuşmazlığı denilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları; anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik vs. düzenlemelerin gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanması sonucu vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden kaynaklanmaktadır (Seviğ <http://www.turmob.org.tr/>). Vergi matrahının

tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanması veya verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, o aşamadan itibaren vergi uyuşmazlığı doğmuş sayılmaktadır (Aksoy 1990).

Vergilendirme işleminin hukuka aykırı sayılabilmesi için uyuşmazlık nedenlerinden bir veya birkaçının gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına neden olan başlıca eylem ve işlemler şunlardır:

**-Yetki yönünden hukuka aykırılık;** yürürlük sürelerince kanunlar uyulması zorunlu, genel, soyut, sürekli ve yazılı hükümler olarak hangi işlemin nerede, kim tarafından ve nasıl yapılacağına ilişkin toplum genelini ilgilendiren aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanmak zorundadır (Kırbaş 1998). Buna göre; yasalarda belirtilen kararların hangi idari makam ve mercilerce alınabileceği *konu itibariyle yetki*, bu yetkinin kullanılacağı süre dikkate alındığında *zaman itibariyle yetki* ve vergi dairesinin yetkisini kullanacağı coğrafi alanda *yer bakımından yetki* kullanımını ifade etmektedir. Vergileme işlemlerinde bu yetkilerin kullanılmasından kaynaklanabilecek tüm yanlışlıklar, yetki yönünden hukuka aykırı bir durum oluşturmaktadır (Tosuner-Arıkan 2014a).

**- Konu yönünden hukuka aykırılık;** “*üzerinden vergi alınan her şey verginin konusu*” olmakla birlikte vergiler, adını genellikle üzerine konuldukları konulardan (gelir, servet, tüketim vb.) almaktadır. Sağlıklı bir vergileme açısından, ilgili kanunda verginin neyin üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, aynı zamanda mükellefiyetin hedefi ve amacını da göstermektedir (Akdoğan 1997). Yasalarda verginin neyin üzerinden alınacağını açık bir şekilde ifade edilmediği her türlü işlem ya da eylemlerin vergilendirilmemesi gerekmektedir. Böyle bir işlem veya eylem için kıyas yolu da kapalıdır (Erginay 1984).

**-Şekil yönünden hukuka aykırılık;** vergilendirme işlemleri belirli usul ve esasa göre yapılmalıdır. Böylece, hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği hem de vergi alacağının güvence altına alınması sağlanmaktadır. Vergi idaresince yapılan vergileme işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu hale gelinceye kadar uyulması gereken yol, usul hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil unsurunu ifade etmektedir (Aksoy 1990). Vergileme işlemlerinin yazılı olma ve işlemi yapan görevlinin imzalama zorunluluğu bulunmaktadır. Şekil açısından hukuki aykırılıklar; bir işlemin yazılı bildirilmemesi, yetkilinin imzalamaması, vergilendirme işleminin yapılmasından önce bazı hazırlıklara girişilmesinin yasada öngörüldüğu durumlarda hazırlayıcı işlemlerin yasaya uygun bir şekilde yapılmaması veya hiç yapılmamasından kaynaklanmaktadır (Tosuner-Arıkan 2014a).

**-Sebeb yönünden hukuka aykırılık;** sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya iten nedendir. İdare yaptığı işlemi hukuka uygun ve gerçek sebeplere dayandırmak zorundadır. Hukuki sebep, idarenin yürürlükteki kanun hükmüne uygun işlem yapmasını; gerçek sebep (maddi sebep) ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir. İdarenin vergilendirme işlemini dayandırdığı sebebin gerçek olmaması veya gerçek olsa bile kanun hükmüne uygun olmaması halinde sebep yönünden hukuka aykırılık söz konusu olmaktadır (Candan 2006).

#### 1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Türleri

Vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkış şekillerine göre yedi alt başlık altında toplanabilir.

##### 1.4.1. Verginin Esası veya Tutarına İlişkin Uyuşmazlıklar

Bir vergi alacağının tahsili için vergi doğuran olayın gerçekleşmesi, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir. Bu aşamalarda bazen mükellef veya vergi idaresi leh veya aleyhine hatalar söz konusu olabilmektedir. Vergi hataları ve düzeltilmesi ile ilgili esaslar VUK 116. ve müteakip maddelerde düzenlemiştir. Bir hatanın vergi hatası olabilmesi koşulları şunlardır:

-“*Haksız bir işlemin olması*”; vergilendirme işleminin hukuka ve kanuna aykırı olması gerekmektedir. Haksız işlemin idare veya mükellef leh veya aleyhine olması önemli değildir. Bu hatalara örnek olarak verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi, kanunda açık olarak vergiye tabi olmayan kimselerden vergi istenmesi, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi sayılabilir.

-“*Fazla veya eksik vergi istenmesi*”; vergilendirmeye ilişkin vesika ve işlemlerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış olması vs. sonucu vergi miktarının hatalı hesaplanmasıdır. Eğer yapılan yanlışlık eksik veya fazla vergi istenmesi ya da alınması bakımından vergi miktarını etkilemiyorsa hatadan söz edilemez. Haksız vergilendirmeden kaynaklanan fazlalığın mükellefe geri verilmesi gerekmektedir. Aksi halde verginin esas ve tutarı üzerinde doğru işlem tesisi için yargılama sürecine tabi tutulması gereği doğmaktadır.

-“*Haksız işlemin kanunda sayılan hata türünden olması*”; ortaya çıkış nedenleri itibarıyla VUK’nun 117. maddesinde “hesap hataları\*”, 118. maddesinde de “vergilendirme hataları\*\*” ele alınmıştır. Bu iki kanun maddesinde yer almayan yanlış vergi işlemleri vergi hatası olarak kabul edilmemektedir.

-“*Hatanın hem vergi dairesi hem de mükellef tarafından yapılabileceği*”; söz konusu hatalar genellikle kişisel olup vergi idaresi personeli veya mükellef tarafından dikkatsizlik, dalgınlık sonucu meydana gelmektedir (Tosuner-Arıkan 2014a).

Vergi hatalarından oluşan vergi uyuşmazlıkları genellikle idari çözüm yöntemi olan düzeltme yoluyla çözülmektedir. Düzeltme talepleri yerinde görülmeyen mükelleflere keyfiyet yazı ile tebliğ edilmektedir. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar “şikayet yolu” ile Maliye Bakanlığı’na başvurabilmektedir (Yüce 2014).

#### 1.4.2. Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar

Vergi suç ve kabahatleri ve bunlara uygulanacak cezalara ilişkin düzenlemelerin önemli kısmı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Diğer bazı vergi kanunlarında da vergi suç ve kabahatleri ve bunlara verilecek cezalara yönelik hükümler bulunmaktadır. Yine, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile Gümrük Vergisi Kanunu’nda da cezai hükümlere yer verilmiştir (Tosuner-Arıkan 2014b). Ayrıca, VUK vergiler yanında resim ve harçlar için de geçerlidir (VUK md.1). Dolayısıyla, vergi ceza hukuku hem vergiye ilişkin kabahat, suç ve cezaları hem de resim ve harçlara ait kabahat, suç ve cezaları kapsamaktadır. Vergi ceza hukukunda vergi kabahatleri yönünden korunan hukuki fayda hazine kayıplarının önlenmesi iken, vergi suçları bakımından korunan hukuki fayda kamu düzeninin korunmasıdır. Söz konusu bu cezai yaptırımların ortak ve amacı vergi kanunlarının gereği gibi uygulanmasıdır (Şenyüz vd. 2013).

Vergi cezalarını gerektiren olaylar; vergi dairesi veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili görevlilerce tespit edilmektedir. Yoklama ve vergi inceleme sürecinde ceza gerektiren haller raporlarda gösterilirken, delillerin kaybolma olasılığı bulunan durumlarda cezayı gerektiren hususların tutanakla tespiti yolu izlenmektedir (Arslan 2012).

Hazineye karşı olan borçlarını ödemekten kaçınan yükümlülerin yaptırıma bağlanması üzerine vergi idaresince iki yol izlenmektedir:

\* Matrah hataları, vergi miktar hataları ve verginin mükerrer olmasıdır.

\*\* Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, verginin konusunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hatalardır.

- İdari ve mali yetkisini kullanmak suretiyle yükümlüye Vergi Usul Kanunu 341. ve 359. maddeleri gereğince vergi ziyayı, kaçakçılık, kusur, usulsüzlük vb. vergi suçları nedeniyle belli oranlarda ve miktarlarda para cezası öngörülen yaptırımlar uygulanabilmektedir.

- Ceza hukuku tarafından da yaptırıma bağlanmış ihlaller durumunda ceza kovuşturması başlatılmaktadır. Türk Vergi Sisteminde yükümlü, VUK'da öngörülen para cezalarından çok daha ağır cezalara (hapis, meslekten men) dahi çarptırılabilir. Vergi suçlarından “kaçakçılık” ve “kaçakçılığa iştirak” suçunun işlendiğini öğrenenler bu durumu yetkili makamlara ihbar etmesi gerekmektedir. Aksi halde bu kişilere bir yıla kadar hapis cezası uygulanması öngörülmüştür (TCK md. 278). Bildirim zorunluluğu tüm suçlarda olduğu gibi vergi suçları için de geçerlidir. Vergi incelemesi esnasında tespit edilen kaçakçılık suçları için savcılığa suç duyurusunda özel düzenlemeye gidilirken diğer vergi suçlarında savcılığa bildirilmesi veya suç duyurusunda bulunmada genel hükümler uygulanmaktadır. Vergi incelemesi yapanlara Cumhuriyet Savcılığı'na bildirim zorunluluğu "adli bir görev" olmaktadır. Kaçakçılık suçunun savcı tarafından öğrenilmesi bu konuda düzenlenen “Vergi Suçu Raporu”nun savcılığa intikali ile gerçekleşmektedir. Bu rapor savcı için idarenin görüşü olup savcılık makamı için bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır (Şenyüz 2013). Ancak bu cezalar, ceza hâkimi tarafından verilebilir. Bu kapsamdaki uyuşmazlıklar vergi davasının konusunu oluşturmazlar. 2576 sayılı yasanın 6/a maddesindeki “vergi, resim ve harçlarla bunlara ilişkin cezalar” cümlesindeki “cezalar” kelimesinden yukarıda belirttiğimiz birinci tür yaptırımlar anlaşılmalıdır.

#### **1.4.3. Verginin Tahsiline İlişkin Uyuşmazlıklar**

Tahsil konusundaki uyuşmazlıkların verginin matrahı, tarhı ve tahakkuku alanlarındaki uyuşmazlıklardan farkını anlayabilmek için tahsil işlemlerini diğerlerinden ayırt edilmesi gerekmektedir. İdari birim olarak vergi idaresi özel kişilerle eşit olmayan üstün yetkilere sahip olmakla birlikte normal olarak yetkilerini zorlama yollarına başvurmadan kullanmaktadır. Trotobas'ın bir ifadesinde de belirtildiği gibi “isteyerek ödeme, verginin tahsilinde kuraldır”. Bazı hallerde, yükümlü iyi niyet göstermeyerek ödeme yapmazsa, vergi idaresi “zorla tahsil” yoluna giderek etkili zorlama araçları ve usulleri kullanmak zorunda kalmaktadır. Bu usullerin kullanılması da doğal olarak bazı itirazlar ve uyuşmazlıklar doğurabilmektedir. Yükümlünün, bir verginin esasını ve tutarını değil de hazinenin istediğini yapması için kendisine karşı yapılan takibin hukuka uygunluğunu uyuşmazlık konusu yapması halinde, artık uyuşmazlık dar anlamda vergilendirme işlemi (tarh ve tahakkuk işlemi) üzerinde değil, tahsil işlemi üzerinde gerçekleşmektedir (Turmangil <http://www.dergiler.ankara.edu.tr/>).

#### **1.4.4. Yürütmenin Durdurulması**

Yasalarda aksi belirtilmediği durumlarda idari yargı açısından dava açılması ya da temyize gidilmesi kural olarak dava konusu işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak taraflardan birinin talebi ve uygun koşulların varlığı halinde yetkili mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verebilmektedir. Geçici bir önlem özelliği taşıyan bu uygulama ile dava konusu idari işlemin hukuki varlığı sona ermeyip, sadece uygulanmasını dava sonuna kadar ertelenmektedir (Yüce 2014). Özellikle, bir yükümlü kendisine yüklenen bir vergiyi uyuşmazlık konusu haline getirerek bu borcu derhal ödemek istemeyebilir. Bu durumda, “idari işleme karşı açılmış davanın idari işlemin yürütülmesini durdurulmaması ilkesine” bir istisna getirmek gerekmektedir. Eğer, dava sonucunda bir vergi indirimi veya verginin kaldırılması söz konusu olursa, Hazine tarafından haksız yere alınmış tutarları yasal gecikme faizleri de üzerine eklenerek yükümlüye geri vermek gerekecek ve Hazine zarara girecektir (Duran 1982). Bunun yanı sıra masum bir yükümlü uzun bir süre, belki de işlerinin düzenli işlemesi için gerekli olan nakitten mahrum kalması söz konusudur. Bu nedenlerle 2577 sayılı yasanın 27. maddesi 8. bendi vergilerin esasına ve miktarına ve vergi

cezalarına ilişkin vergi davalarında dava açılmasıyla birlikte tahsil işlemlerinin kendiliğinden duracağını belirtmektedir. Ancak,

- Beyanname üzerinden yapılan işlemler,

-Tahsilat işlemlerini içeren iki konuya ilişkin işlemlerin kural olarak yürütülmesi dava açılması ile durmamaktadır. Fakat bu *tür işlemlerin uygulanması telafisi güç veya imkânsız zararlar doğurabilecekse ve aynı zamanda işlem açıkça hukuka aykırı görünüyorsa*, hâkim işlemin yürütülmesini 90 gün için durdurabilir. Vergi hâkimi yürütmeyi durdurma kararı verirken, özellikle işlemin özüne girmekte “açıkça hukuka aykırı” olup olmadığını araştırırken meselenin ve şartların uygun olması ve teminat verilip verilmediğine dikkat etmektedir (Yüce 2014).

#### **1.4.5. Vergilemeye İlişkin Düzenleyici İşlemler**

Mali yasalara işlerlik kazandırmak amacıyla yürütme organı düzenleyici mahiyette işlemler (tüzük, yönetmelik, genelge, tebliğ vs.) yapabilmektedir. Bu düzenleyici işlemlerin hukuka aykırı olması halinde iki olasılık söz konusudur:

- Genel idari yargı hukuku esasları dâhilinde bu düzenleyici işlemlerin ilam tarihinden itibaren (2577 sayılı yasanın 7. maddesinin 2 fıkrası) *60 gün içinde* (aynı madde 1. fıkra) ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da iptal davası açılabilir,

- Vergiler konusundaki bir düzenleyici işleme dayanarak bir bireysel işlem ile yükümlü vergilendirilirse, yükümlü açısından bazı yasal hak arama yolları mevcuttur. Bunlardan *birincisi*; yükümlü düzenleyici işlemi kendisine uygulayan bireysel işleme karşı, 2577 sayılı Kanunun m.7 /2-b gereğince işlemin uygulandığı andan itibaren *30 gün içinde* vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Bu dar anlamıyla bir vergi davasıdır. Bu dava sırasında yükümlü kendisine uygulanan bireysel işlemin ve bunun dayandığı düzenleyici idari işlemin yasaya aykırı olduğunu ileri sürebilmektedir. *İkincisi*; yükümlünün kendisine uygulanan bireysel işlemin dayandığı düzenleyici işleme karşı bireysel işlemin uygulandığı tarihten itibaren *60 gün içinde* Danıştay'da iptal davası açabilmesidir (2577 sayılı Kanun, m. 7/4, 7/1). Burada Danıştay'ın görevi düzenleyici idari işlemin yasaya aykırı olup olmadığını incelemek, aykırıysa iptal etmektir. *Üçüncüsü* ise; yükümlünün yukarıda sayılan yollardan her ikisine birden kendi süreleri içinde başvurabilmesidir. Herhangi bir dava yoluna gidilmesi, diğerine de gidilmesini etkilememekte hatta bir davanın sonucu diğerini etkilememektedir (2577 sayılı Kanun, m. 714).

#### **1.4.6. Vergi İdaresi Aleyhine Açılan Tazminat Davaları**

Bilindiği üzere vergi yargısı aslında bir verginin esası ve tutarı hakkındaki vergilendirme işlemini inceleyen, düzelter ve denetleyen bir yargılama sürecidir. Bazı istisnai durumlarda vergi idaresinin sorumluluğu kapsamında tazminat davaları gibi seyrek ve somut durumlar için da kararlar da alabilmektedir. Genellikle, vergi davasının sonunda elde edilen sonuçlardan bir vergi tutarının değişmesi veya takip önlemlerinin iptali, dava açan yükümlüyü tatmin etmeye yetmektedir. Eski hale getirme ile tazmin etme genellikle aynı sonucu elde eden iki paralel yoldur. Birincisinin gerçekleşmesi ikinciye gerek bırakmamaktadır. Ancak, önceki duruma dönülmesi olanaksız durumlarda ya zarar olarak kardan yoksunluk ya da geçen zamana bağlı onarılamaz bir yıkım söz konusudur. Bu tür sonuçlarda, tazmin yolu tek etkili yol olarak görülmektedir (Turmangil, <http://www.dergiler.ankara.edu.tr/>).

Vergi idaresinin sorumluluğuna dayanan başka bir tazmin talebi de diğer idareler gibi vergi dairelerinin ağır hizmet kusuru sonucu bir zarar vermiş olmalarından doğabilmektedir. 2577 sayılı yasanın 28/3. maddesinde öngörüldüğü üzere, vergi mahkemesi kararlarına göre işlem



yapmayan vergi idarelerine karşı açılacak maddi ve manevi tazminat davaları buna örnek gösterilebilir

#### 1.4.7. Vergi Benzeri Mali Yükümler Konusundaki Uyuşmazlıklar

Vergi benzeri mali yükümlülükler getiren bireysel işlemler dolayısıyla meydana gelen uyuşmazlıkların vergi uyuşmazlığı sayılmayacağı açıktır. Ancak, vergi benzeri mali yükümlülükler tabi olan yükümlünün statüsü objektif hukuk tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenleniyorsa ve bu statüye göre yükümlünün devlete, il özel idarelerine, belediye ve köylere olan borçları idarenin bireysel işlemiyle belirleniyorsa, bu yükümlünün esasına ve tutarına ilişkin davalar, vergi uyuşmazlıklarını çözen davalar ile nitelik açısından büyük benzerlikler taşıyabileceklerdir. 2576 sayılı Kanununun 6. maddesine; her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuku ile bunların zam ve cezalarının kesilmesi, tarh işlemleri, diğer kanunlarla verilen işler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari yargı içinde özel görevli vergi mahkemelerince çözüme kavuşturulmaktadır. Örneğin, belediyelerin arsalarla ait asgari ölçüde birim tespitine ilişkin kararlarına karşı vergi daireleri, kurum ve kuruluşların vergi mahkemesine dava açması gibi (Tosuner-Arkan 2014b).

#### 1.5. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği Türleri

Hukuk kuralının ya da nesnel hukuksal durumların ihlaline dayanan idari davalar “objektif”, öznel bir hukuksal durumun ihlaline dayanan davalar ise “sübjektif” dava niteliği taşımaktadır. Objektif davalar; iptal davaları, temyiz davaları ile idari ceza davalarından oluşurken sübjektif davalar ise sözleşmeden doğan davalar ile tam yargı davalarını kapsamaktadır (Ağar <http://www.idare.gen.tr>).

Her iki dava grubunun ana işlevi idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olması ve hukuka aykırılıklarının giderilmesidir. Tam yargı davası ile giderilmek istenen hukuka aykırılık; bireyin sübjektif haklarını daha yakından ilgilendirme bağlamında sübjektif öge taşımakla birlikte, sübjektif işlemlere yönelik iptal davaları ile objektif hukuka uygunluk amacı da yerine getirilmek istenmekte ve kişisel planda ihlal edilen hakkın korunması ve onarımı amaçlanmaktadır. İptal davaları; genel hukuk düzeninin korunması ile ilgili olup hukuka aykırı işlemin iptaliyle hukuk düzeninin zedelenmesi önlenmekte ve ortaya çıkan hukuki anlaşmazlık yargı kararıyla onarılmaktadır (Özbalcı 2006).

İdari yargının bir kolu olan vergi yargısı, kişilerle vergi dairesi arasındaki uyuşmazlıklara “vergi davası” şeklinde bakmaktadır. Bu tür davalara, vergisel uyuşmazlıklar konu edilmekle beraber, geniş anlamda ceza mahkemelerinde kovuşturulan vergi suçları da bu uyuşmazlıklar kapsamındadır. Dolayısıyla, vergi mahkemelerinin görmekte olduğu uyuşmazlıklara da sadece vergi mahkemeleri bakmamaktadır (Yaşın 2006). Vergi uyuşmazlığı, vergi ihtilafı, vergi yargısı, vergi davası gibi kavramlar arasında uygulamada bir karışıklık ve birbirinin yerine kullanılma görülmesi üzerine, 6.1.1982 tarihli ve 2575, 2576 ve 2577 sayılı yasalar “vergi davası” ile “vergi uyuşmazlığı” deyimlerini tercih ederek kullanmışlardır. Daha önceki idari yargı mevzuatındaki vergi “ihtilafı” kelimesinin karşılığını Fransızca “contentieux” kelimesinde bulmak mümkündür. Aslında Latince “contenderc” kökünden gelen bu kelime; karşıt çıkarları savunan taraflar arasındaki ilişkilerin doğurabileceği zorlukları belirtmektedir. Hukuk açısından ise “ihtilaf” kelimesi;

- Hukuk özneleri arasında doğabilecek uyuşmazlıkların bütünü,
- Uyuşmazlıkların çözümlenmesini sağlayacak yargısal usuller olmak üzere iki ayrı anlama gelebilmektedir.

Vergi davasının hukuki niteliğini, onu vergi uyuşmazlığından soyutlayarak belirlemek bir eksiklik olup uyuşmazlığın niteliği kendisinin hangi yolla çözümlenebileceğini de gösterecektir. Zaten 2576 ve 2577 sayılı yasalarda “vergi davası” deyimini ile ne tür bir davanın kastedildiği tam olarak belli değildir. Özellikle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda başlı başına bir bölüm olarak düzenlenmemiş, genel hükümler arasına serpiştirilmiş özel hükümler yoluyla idari davalar ile bazen aynı, bazen değişik usullere bağlanmıştır (Turmangil <http://www.dergiler.ankara.edu.tr/>).

Vergi davasının açılabilmesi için öncelikle vergi idaresince yükümlünün borçlandırılmasına yönelik bir dizi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlemler, bazen idare ile yükümlüleri karşı karşıya getiren vergi uyuşmazlıklarına dönüşebilmektedir. Söz konusu vergi uyuşmazlığının çözümüne ilişkin kullanılan yargısal usuller de vergi davası olarak nitelendirilmektedir (Seviğ, <http://www.turmob.org.tr/>).

Dava açma hakkını kullanmak açısından; yükümlülerin hak ehliyetine sahip olması yeterli görülmüştür. Söz konusu gerçek ve tüzel kişiler, doğrudan veya yetkili temsilciler vasıtasıyla dava açabilmekte veya davaya ilişkin her türlü iş ve işlemleri takip edebilmektedirler. Gerçek kişilerden reşit olmayan küçükler, temyiz kudretinden yoksun bulunanlar ile kısıtlı kişilere ait davalar kanuni temsilciler veya kanuni temsilcilerin mahkemelerde vekâlet verdiği avukat aracılığıyla, tüzel kişilerde de tüzel kişiliğin yetkili organınca dava açma süreleri içinde kullanılmaktadır (Sönmez-Ayaz 1999).

Vergi davasına konu olan işlemler; genel düzenleyici ve bireysel işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu işlemlerden, tüm mükellefleri ilgilendiren *genel ve objektif* nitelikli tüzük, yönetmelik, bakanlar kurulu kararları gibi düzenlemelere “genel düzenleyici işlemler”, herhangi bir kişiyi ilgilendiren *özel ve subjektif* nitelikli işlemlere (ikmalen veya re’sen tarhiyat yapılması veya ceza kesilmesi vb.) de “bireysel işlemler” adı verilmektedir (Pehlivan 2014). Vergi mahkemesinde bir davanın açılabilmesi için;

- Verginin ikmalen, resen veya idarece tarhi ile bu vergilere ilişkin cezanın kesilmesi,
- Takdir ve tadilat komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması,
- Kesinti yolu ile alınan vergilerde ödemenin yapılmış ve ödeme yapanlarca verginin de kesilmesi gerekmektedir.

Söz konusu eylem ve işlemlerden ortaya çıkabilecek yanlışlıkların giderilmesi, haksızlıklara yol açabilecek işlemlerin önlenmesi veya yasaların amaç ve fonksiyonlarına uygunluğunun sağlanması açısından vergi davaları büyük önem taşımaktadır (Akdoğan 2013).

Mükellefler, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazken (VUK md. 378), “*ihtirazi kayıtlı*” olarak vermeleri halinde söz konusu beyanlarına karşı dava açma hakkına sahiptirler (İYUK md. 27). Ayrıca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre yapılan ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve ödeme emri tebliğine karşı taraflarca dava açma yolu açık tutulmuştur (Pehlivan 2014).

“*Vergi uyuşmazlığı*” deyimini vergi idaresi ile yükümlüleri karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıkları, “*vergi davası*” deyimini ise bu uyuşmazlıkların çözümüne uygun yargısal usulleri kapsamaktadır. Vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında mükelleflerin haklarında vergi, ceza, faiz veya zam vb. uygulamalarından kaynaklanan sorunlarını yargıya taşımaları; doğrudan yargıya başvuru şeklinde olabildiği gibi idari çözüm yollarının yeterli görülmemesi veya bunların dışında diğer vergi ile ilgili uyuşmazlıklar yaşamaları durumunda söz konusu olmaktadır (GİB 2009) .

### **1.5.1. Vergi Davasının Özellikleri ve Türleri**

Bir vergi davasının başlıca özellikleri şunlardır;

- *Vergi davasının taraflarından biri vergi idaresi olmalıdır.* Vergi idaresi kavramı ile vergi ve benzeri mali yükümlülükler bakımından bu unsurları tarh, tahsil ve/veya talebe yetkili kamu kurumları kastedilmektedir.

- *Bir verginin mükellefi/sorumlusunca vergi idaresine ödenmesi-vergilendirme- ilişkisinden kaynaklanmalıdır.* Örneğin, haksız iade olunan bir verginin, vergiyi haksız iade eden kamu görevlisinden aranmasına ilişkin veya bir vergi dairesine girerek soygun yapan kişilere karşı söz konusu paranın geri alınması için açılacak davalar bir vergi davası değildir. Vergi davası, kural olarak vergi kanunlarının uygulanmasından doğan bir dava olmakla birlikte, vergi kanunlarında vergi davalarının dışında bazı ceza, hukuk ve idari davaların açılmasını öngören hükümleri de içerebilmektedir.

- *Vergi davası, parasal edimin dışında bir edim içermemelidir.* Davanın biçimsel özellikleri arasında; vergi davası, bir verginin ve/veya ferilerinin kaldırılması veya iadesi talebini içermelidir (Gözübüyük-Tan 2003).

Vergi davası türleri hukukumuzda belirlenmemiş olmakla birlikte vergilendirmeyi ilgilendiren eylem ve işlemlere dayalı uygulamalar dikkate alındığında aşağıda sayılan dava türlerine rastlanmaktadır (Ankara Bölge İdare Mahkemesi, <http://www.ankarabim.adalet.gov.tr>);

- 1-Af yasaları ile ilgili uyuşmazlıklar,
- 2- Arsa Birim Değer Vergisi,
- 3- Belediye Gelirleri,
- 4- Çevre Temizlik Vergisi,
- 5- Damga Vergisi,
- 6- Diğer Vergiler,
- 7- Düzeltme ve şikâyet işlemleri,
- 8- Emlak Vergisi,
- 9- Fonlar,
- 10- Gelir Vergisi,
- 11- Gider Vergisi,
- 12- Gümrük Vergisi,
- 13- Haciz,
- 14- Harçlar,
- 15- İhtiyati haciz- ihtiyati tahakkuk işlemleri,
- 16- Katma Değer Vergisi,
- 17- Kurumlar Vergisi,
- 18- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- 19- Ödeme Emri,
- 20- Özel Tüketim Vergisi,
- 21- Tam Yargı,

- 22- Taşıt Alım Vergisi,
- 23- Ücretlilere İlişkin Vergi İadesi,
- 24- Veraset Ve İntikal Vergisi,
- 25- Vergi Cezaları,
- 26- Vergi iade- mahsup talebine ilişkin olumsuz işler,
- 27- Vergiye İlişkin İptal Davaları,
- 28- Yurt Dışı Çıkış Yasağı,
- 29- 3100 Sayılı Yasa Uygulaması,
- 30- 6183 Sayılı Kanuna İlişkin Diğer İşler

### 1.5.2. Vergi Davaları İçerisindeki Tam Yargı Davaları

Tam yargı davaları, idari işlem ve eylemlerden dolayı hakları muhtel olanlar tarafından açılan davalar olup, idari davaların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır (Karavelioğlu 2006). İdari yargı içerisinde örgütlenmiş vergi yargısı açısından da durum farklı olmayacaktır. Yani vergi uyuşmazlıklarında da mükellefler için tazmin durumları öngörülmüştür. Vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesince bakılacak iki tam yargı davası ayrıca düzenlenmiştir.

*Bunlardan birincisi;* vergi mahkemesinin kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları, *ikincisi de* vergi dairesince infazın geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar (Öncel vd. 2007). Bu kapsamda, İdari Yargılama Usul Kanunu Kararların Sonuçları başlıklı 28. maddesi 3. fıkrası ile birlikte istisnai bir noktada hüküm oluşturularak; “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin birinci fıkrasında da Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur ve “*bu süre, hiç bir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren başlar ve 30 günü geçemez*” ifadesiyle tam yargı davasının zemini oluşturulmuştur (İYUK. Md. 28\1).

İkinci bir istisnai durum ise; aynı maddenin altıncı fıkrasında hükme bağlanmış olup; tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir denilmektedir (İYUK.m.28/6). Maddenin bu fıkrasıyla birlikte bir tazmin durumu daha ortaya konulmuştur. Tam yargı davası sonucu, idarece gerçekleştirilmesi gereken maddi tazminin yerine getirilmemesinden dolayı kanunlarca belirli oranlarda gecikme faizi uygulamasına gidilerek mükellefin haklarını korumaya yönelik bir hukuki ortamın varlığı söz konusudur. Bu istisnai noktada iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Bunların ilki; bir tazmin olayının varlığıdır, yani haksız işlem ve eylemlerden dolayı doğan bir tazmin ki, bu durum yargı denetiminin tam yargı davasıyla bağdaştığını belirtmektedir. İkinci durum yine idarenin infazı geciktirmesiyle ilgili bir gecikme zammı ödeme durumuyla idarenin karşı karşıya bırakılmasıdır.

Aslında söz konusu bu ikinci tazmin durumunu vergi hukukunda tam yargı davası sonuçlarıyla ilişkilendirmek yerine Borçlar Hukuku içerisinde özel bir durum olarak kabul etmek daha doğru olabilir. Bu davalar dışında, ihtiyati haciz işlemine karşı iptal ve tam yargı davaları açılabileceği düşüncesi de tartışma konusu olabilmektedir. İhtiyati haciz, cebri icra hukukuna özgü kamu alacağını korumaya yönelik bir işlem olmakla birlikte, idari bir işlem özelliği taşımaktadır. İhtiyati hacze yönelik davalarda idari yargılama usul kanunu ilkeleri geçerli olmakla birlikte, kamu alacağını güvence altına alma isteği dolaysıyla, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun

ilkelerini de esas almaktadır. İcra iflas hukukun da ihtiyati hacze ancak bir mahkeme tarafından karar verebilirken, Vergi İcra Hukukunda ihtiyati haciz tümüyle bir idari işlem özelliği taşımakta ve idare re'sen bu yetkiyi kullanabilmektedir. İhtiyati haciz davasının hukuki niteliği sorununa da iptal ve tam yargı davaları çerçevesinden yaklaşmak gerektiği düşünülmelidir. Sübjektif bir hakkı tartışma konusu yapma yaklaşımı içerisinde, ihtiyati haciz işlemine karşı açılan dava bakımından da bir borç sorunundan kaynaklanan salt sübjektif bir hukuki durumun varlığı ileri sürülerek ihtiyati hacze yönelik davanın da tam yargı davası niteliğinde olduğu ileri sürülebilir (Dönmez 1998).

İhtiyati haciz kararını kaldıran yargı merciinin kararlarını yerine getirmeyen idarenin tam yargı davası ile karşı karşıya kalacağı açıktır. Bu davaların iptal davası olduğu kanısına varılmasının en önemli nedeni, bu davanın yükümlünün sübjektif hukuku ile ilgili bir dava olmakla birlikte, asıl amacının idarenin öngörmüş olduğu kararın yasal çerçeve içerisinde olup olmadığına denetlenmesidir. Yargının bu tip davalarda yaptığı denetim esasında yasallık denetimidir. İhtiyati haciz davalarına farklı bir açıdan bakıldığında ise, yapılan ihtiyati haciz işlem ve eylemlerinden dolayı gelen bütün zararlardan dolayı alacaklı taraf sorumlu tutulmaktadır. Yasa, ihtiyati hacizden zarar gören borçluya ve üçüncü kişilere zararlarını tazmin ettirmek üzere alacaklıya karşı dava açma hakkı tanımıştır (İİK. Md. 259). Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun da bu türden maddelere yer verilmemiş olmasına rağmen genel idare hukuk ilkeleri gereğince bu tür zararlardan dolayı zarar gören kişinin dava açma hakkının bulanacağını belirtmek mümkündür. AATUHK'nun 82. maddesine göre; *"Haczedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur. Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır."* Aynı kanunun 83. maddesinde ise menkul malları koruyacak ve kollayacak olanların mecburiyet ve mesuliyetleri düzenlenmiştir. Alacaklı tahsil idaresi tarafından muhafaza edilmesi gereken menkul malların zarar görmeleri durumunda idarenin sorumluluğu sonucu malları talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile tazmin etmek zorundadırlar. Bu mecburiyeti yerine getirmeyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine affolunamayacak bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp AATUH kanunun hükümleri gereğince takip olunmaktadır ( AATUHK Md. 83/2). Bu amaca hizmet eden dava türü, idari yargının klasik dava türlerinden biri olan tam yargı davasıdır. Adli yargıda görülmekte olan edim davalarına benzeyen bu dava ile idare hukuku alanında ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi istenmektedir (Dönmez 1998).

Aslında vergi davalarının bir kısmı da özelliklerinden dolayı ceza davası türüne girmekte ve belirli işlem ve eylemlerden dolayı hapisle tazyik hükmü verilmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan kaçakçılık; kaçakçılığa iştirak (teşvik ve yardım dâhil); vergi mahremiyeti esasına riayet etmemek, vergi muameleleri ve incelemeleri ile ilgili vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, mükellefin vergi kanunları ile ilgili hesap, yazı ve sair işlerini ücretsizde olsa yapmaları gibi suçlar vergi kanunlarına aykırı fiiller dolayısıyla, ceza mahkemelerince hürriyeti sınırlayıcı cezalara hükmolunmaktadır (Ufuk 2002).

Ayrıca, AATUHK'na göre idarece düzenlenen ödeme emirlerine karşılık 7 gün içinde mal bildirimde bulunmama sonucunda hapisle tazyik söz konusu olmaktadır. Vergi ceza hukukunda görülen davalardan biri de vergi mahremiyeti ihlali suçudur. Vergi mahremiyeti ihlali suçü görevden doğan bir vergi suçudur. 5728 sayılı kanun 272. maddesiyle VUK'nun 5. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargı organı görevlileri, vergi kanunlarına göre kurulan komisyon üyeleri, vergi işlerinde görev yapan bilirkişiler, yükümlülerin hasiyet, şeref ve haklarına tecavüz edemezler. Vergi mahremiyetini ihlal edenler için VUK 362. maddesi, TCK 239. maddesi uyarınca cezai işlemin gerekliliğine işaret etmektedir. "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin

açıklanması” başlıklı TCK’nun 239. maddesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası mahremiyeti ihlal edenlere öngörülmektedir (Pehlivan 2014). Bununla birlikte haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilen kişilerin bu durum dolayısıyla karşı taraf, kişi veya kurumu tam yargı davasıyla karşı karşıya bırakabilir. Saygınlığı zedelenen kişi durumun tazmini isteyebilecektir.

### 1.5. 3. Vergi Davalarının Tam Yargı Davası - İptal Davası Tartışmaları

Vergi davasının tam yargı davası mı yoksa bir iptal davası mı olduğu hukukçular ve akademisyenler arasında tartışma konusudur. Bu konuda değişik görüşler ortaya konulmuştur. Bu görüşler üç başlık altında toplanmaktadır (Öncel vd. 2007).

#### 1.5.3.1. Tam Yargı Davası Olduğunu Savunanların Görüşleri

Bu düşüncenin temellerini Fransız hukukçu *Duguít* atmıştır. Objektif yargı sübjektif yargı ayrımı yapan Fransız hukukçu söz konusu bu ayrıma göre vergi davasında bir borç söz konusu olup salt bir sübjektif hukuk sorunu bulunduğunu ileri sürmüştür (Turmangil <http://Auhf.Ankara.Edu.Tr/>). Bunun doğal sonucu olarak Fransa’da da vergi davaları birer tam yargı davası olarak kabul edilmektedir (Gözübüyük-Tan 1999). Ülkemizde bu alanda çalışan birçok akademisyenin ortak görüşüne göre; “*vergi davasında para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olduğu*” yönündeki hükme dayanarak, vergilemenin idari işlemlerde kişisel (sübjektif) planda para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin varlığı ilkesi nedeniyle bu tür davalarının tam yargı davası olduğu ileri sürülmektedir (Tosuner-Arıkan 2014). Vergi davalarında vergi mükellefleri tahakkuk ettirilen verginin esasına veya miktarına itiraz etmektedirler. Bu sebepten dolayı Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri veya Vergi Mahkemeleri gördükleri dava sonunda dava konusu verginin kaldırılmasına veya indirilmesine karar vermek üzere bakmaktadırlar. Öyle ki; bu tür davaların içeriğinde “sübjektif bir hak ihlalin varlığı” tartışılarak sonuçta vergi mahkemesince iade, tadil, terkin veya tazmin gibi kararların almasının söz konusu olduğuna vurgu yapılmaktadır (Candan 1984).

Bazı yazarlar da vergi davasının, davaya konu olan hakkın objektif dava konusunun da ancak objektif bir yargıya yer verdiğini, vergi yargısının yükümlünün haklarını müdafaa etmemesi ve vergi idaresinin faaliyetleri kontrol etmesi yüzünden tam yargı davası olacağını savunmuştur. Bu kaniya varan akademisyenler iddialarını 2577 sayılı Kanun 28/5\*, 213 sayılı Kanun 112/3\*\*, 6183 sayılı Kanun 58/5 fıkra hükümleri ve Harçlar Kanununun vergi yargısı ile ilgili hükümlerine dayandırmaktadırlar. Özellikle 2577 ve 213 sayılı Kanun’lardaki hükümlerde, vergi mahkemesi kararına göre yükümlüden istenecek vergi ve cezanın ilk tarhiyattan farklı olabileceğini, bir başka deyişle, “*tadilen tasdik kararı*” verilebileceğini göstermesi açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca, İYUK’ un 12. maddesinde; “*ilgililerce haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay’a idare ve vergi mahkemelerine tam yargı davası açabileceği*” yönünde hüküm yer almaktadır. Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunan görüşe göre; vergi yargıcı, uyuşmazlık konusu vergilendirme işlemi iptal etmekle yetinmeyip tam yargı davasında olduğu gibi işlemin esası hakkında da bir karar vermektedir. Böylece, vergi idaresince

\* “*Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra **bu kararlara göre tespit edilecek** vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.*” Bu hüküm, “*(...) vergi davasının, tarh edilen vergi ve kesilen cezanın miktarı konusunda da olabileceğini ve mahkemenin tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarını değiştirebileceğini göstermektedir.*”

\*\* “*Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, **vergi mahkemesi kararına göre** hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.*”

haksız tahsil edilmiş verginin iadesine ilişkin olan vergi davaları yanı sıra bu işlem ile ilgililer bir zarara uğratılmışsa bu zararların telafisi için açılacak davalar da şüphesiz tam yargı davası niteliği taşımaktadır (Ağar, <http://www.idare.gen.tr>).

### 1.5.3.2. İptal Davası Olduğunu Savunanların Görüşleri

Vergi davalarının iptal davası olduğu hususunda değişik görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden bazıları şunlardır:

İptal davaları; idarenin hukuka uygun davranması, hukuka aykırı karar ve işlemlerin ortadan kaldırılması yönünden önemli bir araç olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Objektif davalardan olan iptal davaları ile bir idari işleminin hukuk düzenine, objektif hukuk kurallarına uygunluğu incelenmekte ve bir idari işlem unsurları açısından hukuka aykırılık taşıyorsa, iptal işlemi gerçekleştirilmektedir (Tosuner-Arıkan 2014b). Örneğin; ödeme emirlerine karşı açılan davalarda amaç, hukuka aykırı olduğu düşünülen ödeme emrinin iptali olduğu için, bu davaların iptal davası olduğu söylenebilmektedir (Alpaslan 2013). Vergi davasının iptal davası olduğunun ileri sürülmesinde de davanın konusu önem arz etmektedir. Bu görüş, “*vergi yargıcının önündeki sorun gerçekte, her şeyden önce bir vergilendirme işleminin vergide yasallığa aykırı olup olmadığının araştırılmasıdır (...) ile “vergi davasının iki unsurunu, yükümlünün statüsü ve vergilendirme yetkisinin denetlenmesi oluşturmaktadır”* ifadelerinde yer alan hükümlere dayandırılmıştır (Nazalı 2008).

Bu görüşün temelinde; vergi uyuşmazlıklarının, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklandığı ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiası yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi uyuşmazlıklarının idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde iptal davaları kategorisinde yer almasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

2577 sayılı İYUK’ un 2/1-a maddesi gereğince; idari işlemlerden dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak davaların iptal davası olarak nitelendirilmesi, vergi davasının da iptal davası niteliğine gerekçe olarak gösterilmektedir. Ancak, bu noktada subjektif nitelikteki vergilendirme işleminin menfaat ihlali mi, yoksa hak ihlali mi yaratacağı konusunun tartışılması gerekmektedir. Bilindiği üzere, 2577 sayılı kanunun 2/1-b maddesinde tam yargı davalarının, idari eylem ve işlemten dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda; “kişisel hak ihlali” kavramı ile “menfaat ihlali” kavramı iç içe geçmiş olmakla birlikte esasen içeriği menfaat olmayan bir subjektif hakkın varlığından söz edilemez. Bu nedenle vergi davası, ancak hazineye haksız transferler bakımından tam yargı davası niteliği gösterirken, bunun dışındaki hallerde iptal davası özelliği taşıması gerekmektedir.

2577 sayılı kanun 2/1-a maddesinde yer alan “...menfaatleri ihlal edilenler...” hükmü ile özellikle 2/1-b maddesindeki “...kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar ” unsuru, vergi davasına doğrudan tam yargı davası niteliği tanınmasına yol açmayacağı aksine, vergi davasının iptal davası karakterini vurguladığı düşünülmektedir ”. Yine, vergi davasının iptal davası niteliğinin kanun koyucu tarafından kabul edilmesi gerektiğine ilişkin başka bir örnek olarak “*yürütmenin durdurulması*” kurumu gösterilebilir. Yürütmenin durdurulması, bir iptal davası kurumudur ve bu kurumu düzenleyen 2577 sayılı kanun m. 27’de vergi davalarına da yer verilmektedir (Ağar <http://www.idare.gen.tr>).

### 1.5.3.3. Vergi Davalarının Kendine Özgü Bir Üçüncü Kategori Olduğu Görüşü

Bu konu ile ilgili bazı araştırmacılar aslında vergi davalarının tam yargı dava türü içinde değerlendirirken, kimi zaman tam yargı davasından ayrıldığı ve kendine özgü bir dava olduğu görüşüne sahiptirler. Bu görüşün gerekçesi ise; vergi davasının, objektiflik ve yasallık öğeleri

nedeniyle iptal davasının unsurlarını, yargıcın yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını birlikte barındıran “*karma*” bir dava türü olduğu kanısına varılmasıdır (Duran 1988). Vergi davasının karma bir dava türü olduğu düşüncesi “*vergi davasının ağırlıklı olarak tam yargı davası niteliğini taşıdığı*” ve “*vergi davasının ağırlıklı olarak iptal davası niteliğini taşıdığı*” olmak üzere iki düşünsel grupta farklılaşmaktadır (Ağar, <http://www.idare.gen.tr>).

İptal davasına ağırlık veren görüşe göre; vergi davası, temelde objektif hukuki durumun yasallık denetiminin asıl olduğu bir dava türü olarak ortaya çıkar, ancak diğer iptal davalarına göre vergi davalarının ayırıcı bir özelliği vardır ki bu, “*vergi hukukunun özerkliği*”nin yargılama hukukuna yansımalarının bir sonucudur. Vergilendirme işleminin yasallığı denetlendiği sırada vergi yargıcı, önüne getirilen uyuşmazlıkta söz konusu olan öğelerin tümünün yasallığını saptamak durumundadır (Öncel vd. 2007). Klasik Fransız Öğretisi vergi hukukunun ya kamu maliyesi içerisinde ya da idare hukukunda özel bir konu olarak ele almaktadır. Dolayısıyla, vergi davalarının hem iptal hem de tam yargı davaları türlerinden unsurlar taşıyan özel bir dava çeşidi olarak görmek gerektiği savunulmaktadır (Aksoy 1999).

Diğer görüş ise “Alman Öğretisi” olarak literatürde yer alan öğretiye göre; vergi hukuku ve vergi yargısının diğer dallardan bağımsız, farklı özel bir dal olduğu kabul edilmektedir. Öyle ki; vergi yargısı ister idari yargı içerisinde yer alsın, isterse ayrı bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturmaktadır (Kumrulu 1988). Vergi davaları genelde iptal davası kapsamında kabul edilmekle birlikte, hukukilik (*yasallık*) denetimi hazineyi yükümlülere bağlayan ilişkilerin dar çerçevesinde yürütülür ve bu ilişkiler aracılığı ile iki tarafın karşılıklı durumu gündeme gelmektedir. Böylece, vergi davası tam yargı davası niteliğini de kazanır, sonuçta vergi davasının kendine özgü bir yapısı olduğu ortaya çıkmaktadır (Kırbaş 1998).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, idari dava türlerini sayarken vergi davasına yer vermemiş olmakla birlikte aynı kanunun 3/2-e, 17/1, 27/3, 27/6, 28/6. maddelerinde vergi davalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanun kapsamında idari dava türleri arasında vergi davalarının doğrudan sayılmaması; vergi hukukunun ve vergi yargısının kendine özgü farklı ve bağımsız usul ve esaslara sahip olması, vergi davasının da kendine özgü bir dava türü olması gerektiği görüşlerini güçlendirmektedir.

## 2. SONUÇ

Vergi davası genelde vergilendirme işlemlerine yönelik yapılan işlemin iptali için mükellef, sorumlu veya alacaklı kamu idaresince açılabilen ve uygulamada genel olarak iptal davası şeklinde önümüze çıkmaktadır. Her ne kadar vergi davalarının doktrinde tam yargı davası olarak genel görüş hâkim olsa da iptal davası kimliği daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi davalarının iki istisnaya birlikte tam yargı davası şeklinde dava konusu yapılabildiği açıktır. Bu durumlar dışında idarenin işlem ve eylemlerinden mükelleflere vereceği zararlar; örneğin ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinden kaynaklanan ve haczedilen gayrimenkullerin korunamaması sonucu ortaya çıkacak sorumluluk hali sosyal hukuk devleti ilkelerince tazmini gerekli dava konusu yapılabilecek haklar arasında yer almıştır. Özellikle, vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda da şerefi, hasiyeti zedelenen mükellefin manevi kayıpları göz önünde bulundurulmaktadır. Bilindiği üzere geniş anlamda vergi; devletin giderlerini karşılamak üzere gerek gerçek ve tüzel kişilerden, gerekse bazı kamu tüzel kişilerinden belli karşılıksız, mali güce göre ve hukuki cebir altında aldığı paralardır. Bu tanım gereğince vergi hukukundan doğan uyuşmazlıklarda özel hukuk hükümlerinin uygulanması olanağı bulunmadığından, fazla veya gereksiz alınmış bir verginin geri istenmesinde de takip edilecek ve uygulanacak yöntemlerin genel hukuk kaidelerinden farklı olacağı kuşkusuzdur.



Her ne kadar doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşler var ise de, bu düşüncenin ana kaynağı vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan, bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır.” Tam yargı davasının kuramsal niteliği bir yana, idari yargı ile ilgili pozitif hukuk düzenlemeleri dikkate alındığında, vergi davalarının tam yargı davaları kategorisi dışında tutulması gerektiği görülür; zira kanun koyucu, vergi uyuşmazlıklarını tam yargı davalarından özenle ayırmıştır. Örneğin; idare mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 2576 sayılı kanun md. 5 ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecek davaları gösteren 2575 sayılı kanun md. 24 açıkça tam yargı davalarından söz ettiği halde, vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanun’un 6. maddesinde bu dava türüne yer verilmemiş ve aynı ayırım tek yargıyla çözümlenecek davaları belirleyen 2576 sayılı Kanun’un 7. maddesinde de yapılmıştır. Yine, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin dava açma süresi 2577 sayılı Kanun’un 7/2-b maddesinde düzenlenmişken tam yargı davalarında dava açma süresi 2577 sayılı Kanun’un 12. ve 13. maddelerinde ayrıca hükme bağlanmıştır. Bunun gibi, tam yargı davalarında yetki 2577 sayılı Kanun’un 36.maddesinde düzenlenmişken, vergi uyuşmazlıklarında yetki konusunda 2577 sayılı Kanun’un 37.maddesine sevk edilmiştir.

Aynı şekilde, 2577 sayılı Kanun’un 3 ile 28.maddelerinde de vergi davası ile tam yargı davası birbirinden ayrılmıştır. Tüm bu hükümler göstermektedir ki, kanun koyucu, vergi davaları ile tam yargı davalarını birlikte düzenlemekten kaçınmak suretiyle farklı hükümler öngörmüştür. Vergi davası, ilke olarak, iptal davası niteliğini taşır ve bu niteliği ile inşai dava kimliğini kazanır. İstisnai olarak da tam yargı davası niteliğine bürünür; son durumda vergi davası aynı zamanda bir edim davasıdır. Ancak, kuramsal niteliği bakımından asıl tartışılması gereken vergi uyuşmazlıkları, vergi borcunun esas ile cezasına ilişkindir. Sonuç olarak, tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere (örn. haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların “iptal davası”, tahsilden sonra açılan davaların (idare davaları) ise, kural olarak, “tam yargı davası” niteliğini taşıdığı söylenebilir. Bu niteliler kabul edildiğinde, vergi davalarının kuramsal yapısı, “iptal davası ağırlıklı karma model” olduğu söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- Ağar S. “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, s.6, 14, 15-16 <http://www.idare.gen.tr/agarvergidadavaları.htm> , 15 Ocak 2010.
- Aksoy Ş. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.66, 69, 70, 105.
- Aksoy Ş. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.55.
- Akdoğan A. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2006, s.148.
- Akdoğan A. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Geliştirilmiş 6. Baskı, Ankara, 1997, s.120.
- Akdoğan A. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s.162-163.
- Alpaslan M. **Ödeme Emrine Karşı Dava Açılabilir, Düzeltme Talep Edilemez**, 11.4.2013, s.1. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0111/> Erişim:27.05.2014
- Ankara Bölge İdare Mahkemesi. <http://www.ankarabim.adalet.gov.tr>, 25.12.2009.
- Arslan M. **Vergi Hukuku**, MKM Yayıncılık, 8. Baskı, Bursa, 2012, s.307.
- Bilici N. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 18. Bası, Ankara, 2008, s.127.
- Candan T. Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, **Danıştay Dergisi**, S.54-55, Ankara, 1984, s.31.
- Candan T. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaştırma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s.245.

- Çağlayan R. **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, 3. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 2004.
- Çağlayan R. “İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.IX, S.3-4, Ankara, 2005, s.18-19.
- Canatan B. **İdare Hukuku**, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2011, s.170.
- Dolun G. “Mali Kaza”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, 1966 s.117-118, Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/20080.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/20080.html) , 14.12.2009.
- Dönmez R. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.1023, Eskişehir, 1998, s.99, 126.
- Duran L. “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı”, İktisat ve Maliye Dergisi, C. 29, Nisan 1982, Ankara, s. 95-96.
- Duran L. “İdari İşlem Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü”, **Amme İdaresi Dergisi**, C.21, S.1., Mart 1988, Ankara, 1988, s.72.
- Dursun H. **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kurumsal Niteliğini Saptayabilmek**, TBB Dergisi, Sayı:78, 2008, s.234
- Erginay A. **Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası**, 10. Baskı Turhan Kitabevi, Ankara1984, s.39.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92 Mayıs 2009, Ankara. 2009, s.5.
- Gözler K. **İdare Hukukuna Giriş**, 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, Eylül 2010, s.472-473.
- Gözübüyük A. Ş. ve T. TAN. **İdare Hukuku. İdari Yargılama Hukuku**, C. 2, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.614.
- Gözübüyük A. Ş. ve T. TAN. **İdare Hukuku**, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, Ankara 2003, s. 262.
- Karakoç Y. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basın Yayın Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul, 1995, s.15.
- Karavelioğlu C. **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, 6. Baskı, C.1, Ankara, 2006, s.229.
- Kırbaş S. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 1998, s.42, 204.
- Kızılot Ş. ve Z. Kızılot. “Vergi İtilafları ve Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayıncılık, 9. Baskı, Ankara, 2005, s. 62.
- Kızılot Ş., D. Şenyüz, M. Taş ve R. Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yay., Ankara, 2006, s.267.
- Kızılot Ş. “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşaması”, Hürses, 23.12.2002, s.5.
- Kumrulu A. (1989) , **Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri: İşlev- Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara, 1989, s.118- 119.
- Kumrulu A. “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, Ankara, 1993, s.231.
- Kumrulu A. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.36, Ankara, 1988, s.153.
- Nazalı E. **Vergi Davasının Hukuki Niteliği ve Yansımaları**, Vergi Dünyası, Kasım-2008, Sayı:327, s.2, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5154> Erişim: 27.05.2014
- Oktar S. A. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 4.Baskı, İstanbul, 2009, s.335.
- Öncel M., A. Kumrulu ve N. Çağan. **Vergi Hukuku**, Turan Yayıncılık, Ankara,14.Bası, 2007, s.3, 190, 191.
- Özbalcı Y. **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s.35.
- İdare Hukuku; “İdari Yargı Dava Türleri”, <http://www.idarehukuku.net/makale/Idari-Yargi-Davalari.html>, 15.01.2010.
- Pehlivan O. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2014, s. 105, 127, 130, 131.
- Seviğ V. <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/07-11-2003.htm> , 16.01. 2010.
- Sönmez E. ve G. Ayaz. **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.295-296.

- Şenyüz D., M. Yüce ve A. Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 4. Baskı, 2013, s.225.
- Şenyüz D. **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa, 2013, s.352-353.
- Turhan S. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, Ankara, 1998, s.86-87.
- Turmangil C. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, <http://www.dergiler.ankara.edu.tr/dergiler383032857.pdf> , 15.12.2009.
- Tosuner M. ve Z. Arıkan (a). **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s.39, 62, 63, 66, 105-112.
- Tosuner M. ve Z. Arıkan (b). **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, s.261, 49-50, 67.
- Ufuk M. T. “Vergi Usul Kanunu Açısından Ceza Mahkemelerinde Yargılanılacak Suçlar”, Diyalog Dergisi, Sayı:171, Ankara, Temmuz 2002, s.8.
- Yaşın M. **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.44.
- Yüce M. **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2014, s.68, 102-103.