



VERGİ YARGISININ İŞLEVLERİ ÖZELİNDE KANUN YARARINA BOZMA VE ETKİLERİ

Özgür SAYGIN ^{1*}
Ulvi SANDALCI ²

Öz

Kanun yararına bozma kararı daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmadığı için vergi yargısında davanın tarafı olan ve lehine hüküm verilen mükellefin hakkı teslim edilmemekte ve çıkarlar dengesini koruma işlevi ile vergi adaletini sağlama işlevi sekteye uğramaktadır. Bu çalışmanın amacı vergi yargısında olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına bozmanın neden olduğu sosyoekonomik etkileri incelemek ve çeşitli maliyet analizleri ile durum tespiti yapmaktır. Bu kapsamda çalışmada olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına bozmanın kararlarının geriye yürümemesi nedeniyle mükelleflerin hak arama gayreti, ödenen vergi ve cezalar ile dava sürecine bağlı işlem maliyetlerine katlandığına ulaşılmıştır. Bununla birlikte bu maliyetlerin kanun yararına bozmaya konu olan mahkeme kararlarına göre farklılıklar oluşturduğu gözlemlenmiştir. Kanun yararına bozmanın bu yapısının değiştirilmesi ve mükellef haklarının teslim edilerek hukuk devleti temelini bir gereği olan hukuki güvencenin sağlanması önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Yargısı, Kanun Yararına Bozma

JEL Kodları: H20, H21, H29

EFFECTS AND APPEAL FOR THE SAKE OF LAW IN FUNCTIONS OF TAX JURISDICTION

Abstract

As the decision to disrupt the benefit of the law does not remove the legal consequences of the decision of the previously finalized authority, the right of the taxpayer, who is a party to the lawsuit and ruled in favor of the case, is not delivered and the function of maintaining the balance of interests and the function of providing tax justice is interrupted. The aim of this study is to examine the socioeconomic effects of tax law, which is an extraordinary legal remedy in tax jurisdiction, and to make due diligence with various cost analyzes. In this context, it was found that taxpayers endeavored to seek rights, paid taxes and penalties and transaction costs related to the litigation process due to the failure of the decisions to break the benefit of the law, which is an extraordinary legal remedy. However, it has been observed that these costs create differences according to court decisions subject to the appeal for the sake of law. It is important to change this structure of the distortion for the appeal for the sake of law and to provide legal guarantee which is a requirement of the rule of law by delivering the rights of taxpayers without delay.

Keywords: Tax, Tax Jurisdiction, Appeal for the Sake of Law

JEL Codes: H20, H21, H29

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Maliye Bölümü, ORCID 0000-0002-2159-7112,

* **Sorumlu Yazar** (Corresponding Author): ozgur.saygin@dpu.edu.tr.

² Arş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Maliye Bölümü, ORCID 0000-0003-1527-0815.

Başvuru Tarihi (Received): 30.09.2019 **Kabul Tarihi** (Accepted): 11.10.2019

Giriş

İdarenin kamu düzenini sağlamak üzere kamu gücüne dayalı tek taraflı olarak tesis ettiği idari işlemler, kişiler ve kurumlar üzerinde hak kayıplarına neden olabilmektedir. Kamu idareleri ile kamu gücüne sahip olmayan kişi ve kuruluşlar; kamulaştırma kararlarında, yıkım kararlarında, kamu personellerine ve öğrencilere uygulanan disiplin cezalarında, vergi cezalarında ve vergi tarhiyatlarında ve daha birçok konuda karşı karşıya gelmektedirler. İdari işlem tesis eden kamu idareleri yasalardan kaynaklanan güçleri ile idari işlemi uygulayabilmektedir. Fakat idari işleme muhatap olan taraf doğrudan idari işlemin yapılmasına müdahale edememektedir. Tek taraflı tesis edilen işlem nedeniyle idari işlemi yapmaya zorlanan kişi ve kuruluşlar idari yolları kullanmak suretiyle itiraz edebilirler ve/veya dava açma haklarını kullanabilirler. Ortaya çıkan hukuka aykırılık iddiasına dayalı itiraz başvuruları, idari işlemi ortaya koyan kurumun tabi olduğu yasal mevzuatta tanımlandığı üzere yine idari işlemi yapan idareye yapılmaktadır. Dolayısıyla idare itiraza taraf tutumuyla eğilebilmekte ve itirazı reddedebilmektedir. Bu durumda idarenin tesis ettiği idare işleme karşı kişi ve kurumların hak arama yolu idari ve vergi davaları ile olabilmektedir.

Kanunun yararına bozma 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun 51. Maddesinde düzenlenmiş bir kanun yoludur. İlgili kanunda ilk derece mahkemelerin kararlarına karşı istinaf ve bölge idare mahkemelerinin kararlarına da temyiz yolları tanımlanmıştır. Mahkeme kararlarına karşı kanunda belirtilen sınırlar üzerindeki her dava için istinaf ve temyiz yolları hak arama aracı olarak geniş bir kullanım alanına sahiptir. Fakat kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilenmesi daha dar bir uygulama alanına sahiptir. Nitekim kanun yararına bozmaya hem sık olarak gidilememekte hem de kanun yararına bozma kararları sınırlı düzeyde verilmektedir.

Vergi yargısının işlevlerinden olan çıkarlar dengesini koruma ve vergi adaletini sağlama çerçevesinde kanun yararına bozmayı incelediğimiz çalışmanın amacı bu müessesenin neden olduğu sosyoekonomik etkileri incelemek ve çeşitli maliyet hesaplamaları ile yeterlilik ve gerekliliğini tespit etmektir. Bu kapsamda öncelikli olarak vergi yargısı kavramı ve yargılama hukukundaki yeri açıklanmıştır. Sonrasında vergi yargı organları ile bu organların kararlarına karşı hangi hal ve şartta olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına bozmaya gidilebileceğine değinilmiştir. Bunun devamında İYUK'ta yer alan Kanun yararına bozmanın niteliği ve bu olağanüstü kanun yolunun çıkarlar dengesini koruma ve vergi adaletini sağlama işlevleri kapsamında neden olduğu mükellef aleyhi durumlar irdelenmiştir. Son kısımda ise kanun yararına bozmanın vergi yargısının taraflarına olan etkileri analiz edilmiştir.

1. Vergi Yargısı

Yargılama hukuku, yargılama işlevini düzenleyerek bireyler veya birey ile devlet arasında herhangi bir uyuşmazlık olması durumunda, hakların korunmasına yönelik gerekli görülen yaptırımların nasıl uygulanacağına ilişkin kuralları belirlemektedir. Yargılama hukuku karşılıklı hakların korunması ile birlikte hukuksal barışın ve kesinliğin tesis edilmesi ve korunmasını da amaçlamaktadır (Küçük & Taşkın, 1999).

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yoluna ya idari yollardan sonuç çıkmaması ya da bu yollara hiç gidilmemesi halinde başvurulabilir. Barışçıl bir yol olarak kabul edilen idari çözüm yollarının aksine yargısal çözümde, davacı ve davalı arasındaki çekişme, yargı kurumunun kararı ile son bulmaktadır. Yargısal süreç ile hem söz konusu uyuşmazlık ortadan kalkmakta hem de idarenin yargısal denetimi yapılarak, hukuk devleti ilkesinin gereği olan vergilendirme işlemlerinin kanuniliği sağlanmakta ve bu sayede verginin kanuniliği ilkesi geçerli kılınmaktadır (Oktar, 2008).

İdarenin eylem ve işlemleri kapsamında hukuk devleti ilkesi uygulamasını veren en önemli iki özellikten biri idarenin hukuka bağlılığı iken diğeri mali sorumluluğudur. İdarenin yargısal

denetime tabi olması ise, bunu sağlayan bir diğer unsurdur. İdarenin belli bir alan içerisindeki işlemlerinin denetlenmesi olan vergi yargılaması, hukuk devleti içerisinde önemli bir konuma sahiptir. Nitekim vergi yargılaması hukuku, hukuk devleti ilkesi ile bu ilkenin bir gereği olan idarenin yargısal denetiminden Anayasal temelde karşılık bulmaktadır (Aksüt, 2012).

Hukuk devleti ilkesi en genel manada, bütün eylem ve işlemlerinde hukuka, hukukun genel ilkeleri ile anayasa çerçevesinde hareket eden, insan haklarına saygılı ve bütün eylem ve işlemlerinde yargı denetimine tabi olan devleti ifade etmektedir. Nitekim devlet idari birimleri ile bireylerden vergi toplarken, idari eylem ve işlemlerde bulunur. Her türlü vergilendirme ile ilgili işlemlerin güven içinde yapılabilmesi için mükelleflere idari yollara ile birlikte yargı organlarına da başvurma imkânı tanınmaktadır. Bu yolla herhangi bir uyuşmazlık durumunda vergileme işlemlerinin kanunlara uygun olarak yapıp yapılmadığı yargı organlarıncaya denetlenmektedir (Hatipoğlu, 2007).

İdarenin tüm iş ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olması, hukuk devleti ilkesinin bir zorunluluğudur. Anayasanın 125. maddesinde, “*idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü ile hem idarenin iş ve eylemleri yargısal denetim altına alınmış hem de yargısal süreç kapsamında taraflara en üst düzeyde hukuki güvence verilmiştir. Yani kendi güvenliklerini sağlama açısından vergi idaresi ile vergi mükelleflerinin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabi tutulmuştur (Öz & Organ, 2008). Bu denetimin etkin olarak yürütülebilmesi sadece tarafların menfaatlerini değil, aynı zamanda kamunun menfaatini de ilgilendirmektedir. Zira, idari yargılama hukuku ile vergi yargılama hukuku kamu hukuk dalları içerisinde yer almaktadır ve vergi yargılaması yoluyla sağlanan hukuka uygunluk denetimi, temel olarak tarafların hak ve menfaatlerinin üstünde bir durum ortaya çıkarmaktadır (Ergün, 2006). Nitekim kimi durumlarda yargı organları tarafından idarenin menfaatine göre karar verilirken kimi durumlarda mükelleflerin menfaatine göre verilmektedir. Burada asıl olan hukuk kuralları içinde haklı olanın tespiti ve hakkının teslimidir. Bu da şüphesiz menfaatlerin üzerinde bir anlayışı temsil etmektedir.

Bu çerçevede vergi yargısı, devletin vergilendirme ile ilgili eylem ve işlemleri nedeniyle idare ve mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme ile ilgili işlemleri belli bir düzen içinde yürüten hukuk kurallarını uygulayarak çözüme kavuşturan yargısal hüküm oluşturma faaliyeti olarak tanımlanabilmektedir (Tosuner & Arıkan, 2008). Diğer bir deyişle, vergi yargılamasının ve genel çerçevede idari yargılama usulünün amacı, hukuk devletinin uygulanmasının sağlanmasıdır (Özkan, 2000)

Vergi yargılama hukuku ise, vergi yargısında uyuşmazlığın taraflarca yargı organına başvurusundan kesin hüküm niteliği kazanana kadarki süreç içerisinde uygulanacak usul ile vergi organlarının kuruluş ve işleyiş şekillerini belirli kurallar çerçevesinde düzene sokan hukuk dalını ifade etmektedir (Tosuner vd., 1999). Ayrıca vergi yargılama hukuku, vergi uyuşmazlıklarının hukuki çözümü için başvuru kuralları ile birlikte vergi yargı teşkilatı ve kurumlarının kuruluş ve işleyişine yönelik esasları da kapsamaktadır (Bilge, 1965).

Vergi yargılama hukuku; şekli vergi hukukunun kapsamı dâhilindedir. Şekli vergi hukuku devletle bireyler arasında vergi yasaları dolayısıyla meydana gelen hukuki ilişkilerin usule ve gerçekleştirilmesine ilişkin yönlerini düzenlemektedir. Maddi vergi hukuku ise, mükelleflerin vergi borçlusu olma durumlarını inceleyen kurallar bütünüdür. Herhangi bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıktığında ve bu uyuşmazlık yargı organlarıncaya incelendiği zaman, idare ile mükellef arasında vergilendirme ile ilgili işlemler nedeniyle ortaya çıkan hukuki ilişkilerin kanunlara uygunluğu incelenir. Yargı organlarıncaya böyle bir maddi vergi hukuku ilişkisinin incelenmesi şekli vergi hukukunun konusu kapsamında olmaktadır (Tosuner & Arıkan, 2008).

Vergilendirme ile ilgili işlemler de idari birer işlem oldukları için hukuka uygunluklarının yargısal denetimi hukuk devleti sisteminde işlevi olan vergi yargılamasıyla yapılmaktadır. İdari makamların vergi ile ilgili kesin ve yürütülmesi zorunlu olan tüm işlemleri idari işlem özelliği taşıdığından vergi davasının konusunu oluşturabilirler. Bu kapsamda vergilendirme işlemlerinde taraf olan vergi alacaklısı ile borçlusu arasında davaya konusu olabilecek uyuşmazlıklar yargı organları tarafından karara bağlanmakta ve kesin olarak çözüme kavuşturulmaktadır (Öz & Organ, 2008) Bu sayede vergi yargısı, hem vergi ile uyuşmazlıkları çözmeye görevini yerine getirmekte hem de vergi borcu/alacağı ilişkisinin tarafı olanlar arasında hukuk kuralları çerçevesinde menfaat dengesini kurarak korumaya çalışmaktadır (Yüce, 2013).

Türkiye’de örgütlenme itibariyle idari yargının bir kolu olan vergi yargısında uyuşmazlıkların çözümünde başvuru hukümler genel itibarla İdari Yargılama Usul Kanunu’nda (İYUK) düzenlenmiştir. İYUK’da idari yargıya ilişkin yer alan genel kurallar vergi yargısını için de geçerli olmakla birlikte bazen vergi ile ilgili işlemlerin farklılaştığı konularda İYUK’ta vergi yargısı ile ilgili özel hükümlere yer verilmiştir. İYUK ile birlikte Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Davaları” başlıklı 5’inci kitabında da vergi yargılama hukuku ile ilgili olarak vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar, dava ve duruşma konuları düzenlenmiştir (Erdem, 2010). İdari yargı hukuku, idarenin, idari eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıkları inceleme kapsamına almaktadır. Bununla birlikte mali uyuşmazlıkların incelenmesi de bu kapsamdadır. Mali yargı ise, vergi yargısını da çevreleyen geniş bir kavramdır. Bu anlamda mali yargının devletin tüm mali araçlarına ilişkin, vergi yargısının ise sadece vergi ile ilgili uyuşmazlıklarla ilgilidir (Yıldız & Bostan, 2017).

Türkiye’de vergi yargılaması ile ilgili yetkili mahkemelerin kuruluş ve işleyişi, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir (Özmen, 2011). İdari/vergi yargılama hukukunda üç çeşit yargı mercii vardır. Bunlar ilk derece yargı mercii olarak idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri ile bazı durumlarda Danıştay’dan oluşmaktadır. İdare ve vergi mahkemelerinin bir üst yargı mercii konumunda bir ara mahkeme niteliğine sahip bölge idare mahkemeleri bulunmaktadır. Söz konusu bu mahkemeler 2576 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir. En üst yargı mercii sıfatına haiz olan Danıştay ise 2575 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir (Yüksel, 2016).

Kurulacakları yerler ve yargı çevreleri Adalet bakanlığınca belirlenen vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıkları konusunda genel görevli, bağımsız ilk derece yargı mercileridir. Bu mahkemeler tek hakim ve kurul halinde olmak üzere iki çeşitli yolla görev yaparlar. Toplam 44.000³ TL’nin altında kalan davalar, 2576 sayılı Yasanın 7/1 maddesi uyarınca tek hakimle karar bağlanır (Öncel vd., 2014). Uyuşmazlık miktarı bu tutarın üstünde olan davalarda ise vergi mahkemeleri, davaya kurul halinde bakmak zorundadır. Tek hâkim tarafından verilen kararlarda konusu 6.000 TL’nin altından olanlarda verilen kararlar 2577 sayılı Yasanın 45/1 maddesi uyarınca kesin hüküm oluşturup bu kararlara karşı istinaf ve/veya temyiz yoluna başvurulamamaktadır (Şenyüz vd, 2019).

Bölge idare mahkemeleri ise, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Bölge idare mahkemelerinde en az iki daire bulunur. Bunlardan biri idare diğeri ise vergi dairesidir. Bölge idare mahkemelerinin görevleri arasında, İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak, Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen

³ İYUK EK 1. Maddeye göre “Bu Kanunda öngörülen parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.”

görevleri yapmaktır (Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun, 1982).

Vergi yargılama hukukunda ilk derece mahkemesi olarak bölge idare mahkemelerinin herhangi bir görevi bulunmadığından, vergi yargılaması sürecinde bölge idare mahkemelerine doğrudan dava açılmamaktadır. Bölge idare mahkemesinin İstinaf mercii olarak görevi ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların kanun yolu denetimini yapmaktır. Bununla birlikte dava konusu miktarı 144.000 TL altında olan davalarda, bölge idare mahkemelerince verilen kararlar 2577 sayılı Yasanın 46/b maddesi uyarınca kesin olup, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz (Yıldız & Bostan, 2017).

Vergi yargısının en üst merciiinde bulunan Danıştay yüksek mahkemesinin görevleri; vergilerle ilgili genel düzenleyici işlemler için açılacak iptal davalarına bakmak ile birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlerde ilk derece mahkemesi olmaktır. Danıştay bunlardan başka vergi davalarında temyiz mercii sıfatıyla, yani üst derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır (Öncel vd., 2014).

Danıştay'ın on iki dava dairesinden dördü vergi ile ilgili davalara bakmaktadır. Bunlardan üçüncü daire, Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını, Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere, dördüncü daire; Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları, Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularına, yedinci daire; Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını, Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularına ve dokuzuncu daire; Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, temyiz başvurularını, Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularına bakmakla görevlidir (Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı, 2016). Vergi dava daireleri kurulu ise vergi dava daireleri başkanları ile her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından seçilecek üç üyeden oluşur. Bu kurul vergi mahkemelerinin verdiği ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararları temyiz mercii olarak inceler (Danıştay Kanunu [DK], 1982)

Türkiye'de, 6545 sayılı "*Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*"la idari yargıda reform olarak nitelendirilebilecek bir adım atılmış ve "itiraz" yerine "istinaf" kanun yolu getirilmiştir. Bu önemli değişiklik İdari yargının bir kolunu oluşturan vergi yargısını da doğrudan etkilemektedir (Erdem, 2014). Bu düzenlemeye göre ilk derece mahkemeleri olan idare ve vergi mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı önce mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf başvurusunda bulunulması, sonrasında ise uyuşmazlık çözülmezse temyize gidilmesi gerekmektedir. Böylece itiraz yolu kaldırılıp bölge idare mahkemelerine istinaf görevi yüklenmiş ve temyize gitmeden önce zorunlu bir kanun yolu daha getirilmiştir. Yani yeni yapılan düzenleme ile ilk derece mahkemelerinin verdiği kararlara karşı doğrudan temyiz yoluna başvurma imkânı kaldırılmıştır (Yüksel, 2016).

Bu düzenlemeye ilişkin İYUK 45. Maddenin 1. fıkrasında

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmesi olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu altı bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi

mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. (İdari Yargılama Usul Kanunu [İYUK], 1982, 45. md)

hükmüne yer vermiştir.

Yeni düzenlemeye göre vergi davalarına ilişkin süreç şu şekilde işlemektedir: İlk olarak her türlü vergi uyuşmazlığına karşı ilk derece yargı mercii olan vergi mahkemelerine başvurulması söz konusudur. Dava konusu miktar 6.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıklar bu aşamada kesin hükme bağlanmaktadır. İkinci aşamada 144.000 TL'ye kadar olan uyuşmazlıklar Bölge idare mahkemesinde istinafa başvuru yoluyla burada sonuçlandırılmaktadır. Son aşamada ise dava konusu miktarı 144.000 TL'yi aşan uyuşmazlıklarda çözüm için Danıştay'a temyiz için başvurulmaktadır (Ayyıldız, 2015). Özetle dava konusu miktar 6.000 TL'yi aşmayan uyuşmazlıklar hakkında vergi mahkemeleri tarafından verilen hükümler kesin olup, bu hükümlere karşı Bölge idare mahkemesinde istinafa gidilemez. Dava konusu 144.000 TL'yi aşmayan uyuşmazlıklar hakkında bölge idare mahkemeleri tarafından verilen hükümler de kesin olup, bunlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulamaz (Öncel vd., 2014).

İstinaf, ilk derece mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı hukuki ve maddi inceleme yapılmasına imkân tanıyan kanun yoludur. Temyiz kanun yolu ile yalnızca ilk derece mahkemelerinin verdikleri son kararların hukuka uygunluğu incelenmekte iken (hukuki inceleme), istinaf kanun yolunda hukuki inceleme ile birlikte maddi inceleme de yapılabilmektedir. Yani temyiz kanun yolunda Danıştay ilk derece mahkemeleri tarafından verilen hükmü sadece onaylar veya bozarken istinaf kanun yolunda bölge idare mahkemesi maddi inceleme yoluyla ilk derece mahkemelerinin yerine geçip karar verebilmektedir (Yüksel, 2016).

2. Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına bozma 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda üçüncü bölümde kararlara karşı başvuru yollarında 51. maddede düzenlenmiştir. İdari yargılamanın tarafları verilen mahkeme kararlarını belirli kurallar dâhilinde bir üst mahkemeye götürebilmektedir. İstinaf ve temyiz müesseseleri dava konusu tutarlar dikkate alınarak uygulamada sıklıkla kullanılmaktadır. Kanun yararına bozma uygulamada yapısı nedeniyle nadiren başvuru alan bir istisnai kullanım alanına sahip kanun yoludur.

Kanun yararına bozmayı düzenleyen 51. madde kapsamı itibariyle iki ana bölümde tasnif edilebilir. Birinci tasnifte idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin verdiği kesin kararlar sayılabilir. 2577 sayılı yasada ilk derece mahkemelerin verdiği kararlara karşı başvuru yollarının düzenlendiği üçüncü bölümde 45. maddede istinaf müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre maddenin ilk fıkrasında idari ve vergi mahkemelerinin 5000 TL'yi (2019 yılı için bu rakam 6000 TL'dir) aşmayan konularda verecekleri kararların kesin olduğu hükmü yer almaktadır. Bu manada bahsi geçen tutarlar için görülen davalara ilişkin istinaf yolu kapalıdır. Ayrıca bölge idare mahkemelerinin 46. Maddede temyiz sınırı olarak belirlenen tutara kadarki davalarda verdiği kararlar da kesindir. Buna göre ilgili maddede 100 bin TL'yi (2019 yılı için bu rakam 144.000 TL'dir) aşan davalara temyiz yolunun açık olacağı belirtilmiştir. 100 bin TL'yi aşmayan davalarda bölge idare mahkemelerinin verdiği kararlar kesindir. 2577 sayılı yasada yazan dava limitleri her yıl güncellenmektedir. Çalışmamızda anlam birliği sağlanması için yasada yazan tutarlar yerine güncel tutarlar kullanılacaktır. 2019 rakamları ile idare ve vergi mahkemelerinin 6000 TL'yi aşmayan tutarlar için verdiği kararlar ile bölge idare mahkemelerinin 144 bin TL'yi aşmayan tutarlar için verdiği kararlar kanun yararına bozma kapsamındadır.

Kanun yararına bozmanın kapsamı içinde ikinci tasnif, istinaf ve temyiz imkanı bulunan fakat istinaf ve temyiz başvurusu yapılmadan kesinleşmiş mahkeme kararlarıdır. İdari Yargılama Usul Kanununun 45. maddesinde idari ve vergi mahkemelerinin istinaf sınırını aşan davalar için verdiği kararlara karşı 30 gün içinde bölge idare mahkemesine istinaf başvurusu yapılabileceği

belirtmiştir. Bu durumda ilk mahkemeden olumsuz cevap alan taraf 30 gün içinde bölge idare mahkemesine gitmez ise mahkeme kararı sürenin dolması nedeniyle kesinleşmiş olur. Benzer bir şekilde 46. maddede düzenlendiği üzere bölge idare mahkemesinde görülen 2019 yılı için 144.000 TL'yi aşan davalarda, davanın kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz başvurusu yapılmaz ise bölge idare mahkemesinin kararı kesinleşmektedir.

Vergi davalarında ve diğer idari davalarda kanun yararına bozmaya konu olabilecek davalar mahkemelerin verdiği kesin kararlar ile istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardır. Sonuç olarak bahsi geçen kapsam idari, vergi ve bölge idare mahkemelerin verdiği kesin kararlar ile bu mahkemelerin kararlarına karşı başvuru yapılmadığından kesinleşmiş kararları olarak özetlenebilmektedir.

Kanun yararına bozmanın meydana gelmesi için iki ana unsur meydana gelmelidir. Bu iki ana unsurdan ilki kesin olarak verilen veya kesinleşmiş mahkeme kararının hukuka aykırılığı durumudur. İkinci unsur da bu hukuka aykırılığın ilgili bakanlığın lüzumu veya kendiliğinden Danıştay başsavcısı tarafından tespit edilmesidir. Dolayısıyla öncelikle hukuka aykırı bir mahkeme kararının oluşması ve sonrasında bunun başsavcı tarafından kanun yararına temyiz edilmesi gerekmektedir. Kanun yararına bozma müessesinin etkin bir şekilde çalışabilmesi Danıştay Başsavcısının ilgili hukuksuzluktan haberdar olmasına bağlıdır. İdari Yargılama Usul Kanununda mahkeme kararlarının bir örneğinin Danıştay Başsavcısına gönderilmesi gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla uygulamada Danıştay Başsavcısı davanın taraflarından birinin yazdığı dilekçelerle haberdar olmaktadır (Candan, 2005).

3. Kanun Yararına Bozmanın Çıkarlar Dengesini Koruma ve Vergi Adaletini Sağlama İşlevleri Kapsamında İrdelenmesi

Hukuk devletinde vergilerin kanunilik ilkesi sadece vergi türünün veya oranlarının kanuni dayanağının olması değil, bununla birlikte vergileme işlemlerinin tümü ile ilgili yargı yoluna başvurulması imkânının var olmasını da zorunlu kılar (Tosuner & Arıkan, 2008). Yargı yoluna başvurabilme imkânı bireylerde adalet duygusu oluşması açısından önem arz etmektedir. Ortaya çıkan herhangi bir uyuşmazlıkta taraflar kim olursa olsun çözümü için yargı yoluna başvurma ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince hukuki bir güvence altına alınması hukuk devleti ve adalet duygusunun oluşması ve gelişmesinde önemli bir etkidir (Yılmaz, 2013).

Kamu gücü yoluyla mükelleflerin üzerine yüklenen vergilerin, anayasa ve yasalara uygunluğunun bir yargı organı tarafından denetlenebilmesi, hukuk devleti olmanın bir neticesidir ve dolayısıyla idareyi, Anayasa'da yer alan "verginin kanuniliği ilkesi" gereğince uygun davranmaya yönlerecektir (Özmen, 2011). Vergilerin Anayasaya uygun kanunlarla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını ifade eden vergilerin kanuniliği ilkesi, ayrıca vergilerin kanunlara uygun şekilde tahsil edilmesini de kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi kanunları uygulanırken idarenin iş ve eylemlerinin hukuka uygunluk denetimine tâbi olması hukuk devleti ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir (Karakoç, 1999).

Hukuk devleti kavramının varlığı idare hukukunun doğuş ve gelişimiyle ortaya çıkmıştır denilebilir. Nitekim Devletin, bireysel ve toplumsal hayata olumlu veya olumsuz anlamda yoğun olarak müdahil olmak zorunluluğunda olan işlevi idari işlevdir. Bundan dolayıdır ki bir takım ayrıcalıklı yetkilere sahip olan idare, kişi hak ve özgürlüklerini tehlikeye sokabilecek yetkileri de elinde bulundurmaktadır. Bu noktada idari yargının bir kolu olan vergi yargısının belirli kurallar sınırlaması ve bu sınırlamayı denetleyen işlevleri ortaya çıkmaktadır (Yüce, 2013).

Bu kapsamda vergilendirme işleminin tarafları olan mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar yargı organları tarafından verilen kararlar çerçevesinde kesin olarak çözümlenmektedir. Dolayısıyla, vergi yargısı, idarenin vergi ile ilgili iş ve eylemlerinin

denetlenmesine olanak sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan yargı alanını temsil etmektedir (Öz & Organ, 2008).

Sosyal hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergi yargısı asli ve tali olmak üzere iki işleve sahiptir. Vergi yargısının asli işlevi, idari yollarla anlaşarak çözüme kavuşturulamayan vergi uyuşmazlıklarının bir sonuca bağlanmasını sağlamaktır. Başka bir deyişle, mükellef ile vergi idaresi ve ceza sorumlusu arasındaki ihtilafların idari aşamada çözüme kavuşturulmaması durumunda vergi yargı organları tarafından bu ihtilafların çözüme kavuşturulması vergi yargısının asli işlevini oluşturmaktadır (Aksoy, 1990). Vergi yargılamasının bu asli işlevi ile birlikte vergi hukukunun kendine has yapısı nedeniyle tali olarak nitelendirilebilecek diğer bazı işlevleri de mevcuttur. Bu tali işlevler, uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma, içtihat yaratma, hukuki güvenliği sağlama, çıkarlar dengesini koruma, vergi adaletini sağlama ve yargısal denetim sağlama olarak sıralanabilmektedir (Tosuner vd., 1999; Aksoy, 1990; Yüce, 2013; Öz & Organ, 2008).

Vergi yargılamasına ilişkin asli ve tali işlevlerin tümü, üzerinde çalışılması gereken konular olmakla birlikte çalışmamızda üzerinde duracağımız işlevler “Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi” ile “Vergi Adaletini Sağlama İşlevi” olacaktır. İdari yargılama usul kanununda yer alan kanun yararına bozmanın eski merci kararının hukuki sonuçlarına etki etmeme özelliği bahsi geçen işlevler açısından değerlendirilecektir. Nitekim olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına bozmanın kendine has özelliklerinden olan eski merci kararının hukuki sonuçlarına etki etmeme özelliği bazı hallerde vergilemede adaleti zedeleyecek durumların ortaya çıkmasına neden olmakta ve idare-mükellef çıkar ilişkilerinde mükellef aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

3.1. Çıkarlar Dengesini Koruma İşlevi

Hukuk kuralları bireyler ya da bireyler ile idareler arası ilişkilerde menfaat dengesini kurup genişleterek sosyal barışın sağlanmasına hizmet eder. Bir hakkın ihlal edilmesi durumunda bir menfaat dengesi bozularak sosyal barış zarar görmektedir. Diğer yandan bireyler ya da bireyler ile idareler arası menfaat dengesinin bozulması uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Uyuşmazlığın sona ermesi, hem uyuşmazlığı ortadan kaldırır hem de bozulan sosyal barışı yeniden tesis eder (Yüce, 2013).

Vergi hukukunun en temel görevi mükellef ile idare arasındaki çıkarlar dengesinin korunmasını sağlamaktır. Vergi hukuku uygulamalarından kaynaklı ortaya çıkan ihtilafların yargısal çözümünü sağlayan vergi yargılama hukukunun temel görevi de aynı çıkarlar dengesini hukuka uygun olarak tesis etmektir. Vergi yargısı mercileri uyuşmazlıklarla ilgili hüküm tesis ederken, daha fazla vergi tahsil edilmesini isteyen vergi idaresi/hazine çıkarları ile ekonomik insan (homo economicus) özelliğinin bir neticesi olarak daha az vergi ödemek isteyen mükelleflerin yararları (kişisel yarar) arasında çıkar dengesini hukuk çerçevesi içinde kurmalıdır. (Karakoç, 1999).

Kamu hukuku dalı olan vergi yargılama hukukunda kamu hukukunun uygulanarak kamu düzeninin tesis edilmesi amaçlanmaktadır. Nitekim vergi yargısının ruhu, idarenin hukuka bağlılığını sağlamaktır. Dolayısıyla bireysel çıkar, toplum menfaati ve kamu düzeni vergi konularında iç içe girmiş durumdadır. Vergi yargılaması ile uygulamaya çalışılan hukuka uygunluk denetimi, asıl olarak davanın taraflarının hak ve menfaatleri üzerinde bir durum gerçekleştirmektedir (Ergün, 2006).

Devlet vergilendirme ile ilgili objektif ve subjektif iş ve eylem ortaya koyarken üstün ve emredici gücüne dayanmaktadır. Nitekim devlet vergi olarak vatandaşların birikimine el atmakta, bireyin gelirene, harcamasına ve servetine ortak olmaktadır. Burada devletin asıl amacı kamu yararı doğrultusunda olabildiğince daha fazla kamu hizmeti sunmak olduğundan daha fazla finansman kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Her ne kadar devletin vergi toplama amacının esası kamu yararı olsa da bazı durumlarda devletin çıkarları, bireyin maddi çıkarı ile karşı karşıya gelmektedir. Vergi yargısı organları, vergilendirmeden doğan çıkar çatışmasını, çıkarların karşılıklı dengelenmesini

gözeterek çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır (Öz & Organ, 2008). Vergi yargısı organlarının hukuk devleti ilkesi çerçevesinde idareye karşı mükelleflerin çıkarlarını koruma temelinde hareket etmesi buna yönelik kararlar vermesi toplumsal huzur ve barış için kesin kural olmaktadır. Ancak kanun yararına bozmanın kendi işleyişi neticesinde eski merci kararının hukuki sonuçlarına etki etmeme özelliği birtakım kararların mükelleflerin çıkarlarını olumsuz yönde etkilemesine yol açmaktadır.

3.2. Vergi Adaletini Sağlama İşlevi

Vergi adaleti, öncelikli olarak adaleti tesis eden vergi kanunları çıkarmak yoluyla sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, vergi adaletinin tesisinde sadece âdil vergi kanunları çıkarmak yeterli olmamaktadır. Aynı zamanda vergi kanunlarının doğru şekilde uygulanması da gerekmektedir. Bu çerçevede, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak idarenin hukuka aykırı vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru hakkı tanınarak vergi adaletinin gerçekleşmesi amaçlanmaktadır. Vergilendirme ile ilgili kuralların yazılı olması yeterli olmadığından aynı zamanda vergilendirme ile ilgili idari işlemlerin hukuki denetimi sağlanarak, uygulamanın da bu kurallara göre yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir (Aksüt, 2012).

Hukuk düzeninin toplumda tesis edilebilmesi için hukuk kurallarının herkese eşit olarak uygulanması ve ihtilaflar ile ilgili verilen kesin hükümlere herkesin uyması gerekmektedir. Taraflar arasında ortaya çıkan bir uyuşmazlık ile ilgili yargı mercilerince verilen hükümlerin kamuoyu tarafından da kabulü önem arz etmektedir. Uyuşmazlıkların, yargı mercilerince verilen kararlar neticesinde çözüme kavuşturulmasının kabulü verilen kararların toplumda bir itibar görmesini sağlayacaktır. (Küçük & Taşkın, 1999). Yargı mercilerinin verdiği kararlar adalet dağıtıcı sonuçlar doğurduğu sürece toplumsal barışı sağlayacaktır. Nihayetinde idari yargı kapsamında değerlendirilen vergi yargısının toplumsal barışı tesis etmesi gerekmektedir.

Vergi kanunları ve vergi idaresi tarafından alınan bir takım önlemler vergi adaletini istenildiği ölçüde sağlamamaktadır. Nitekim sürekli olarak değişikliğe uğrayan ve karmaşık bir yapıya sahip olan vergi mevzuatı mükellefler ve kamu personellerince yeterli düzeyde anlaşılammamaktadır. Bunun sonucu da her iki tarafın vergilendirme ile ilgili birtakım yanlış uygulamalara yönelmelerine neden olabilmektedir. Bundan da vergi borçlusu olan mükellefler daha fazla zarar görmektedir. Taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların hem vergi yargı organlarına intikal ettirilebilmesi hem de vergilendirme işlemleri ile ilgili uygulamaların denetlenerek kanunların herkese eşit şekilde uygulanmasının sağlanması, vergi adaletine ulaşmada önem arz etmektedir (Karakoç, 1999).

Yargısal denetiminin vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir rolü vardır. Vergilendirme ile ilgili iş ve eylemlerin yargı denetimine tabi tutularak vergi yargılama hukukunun görevini eksiksiz ve düzenli bir biçimde yerine getirmesi sonucunda vergi adaleti sağlanacaktır. Vergi adaleti sağlanması da tam manasıyla sosyal ve ekonomik barışın tesisi anlamına gelmektedir (Yüce, 2013).

Vergi yargısı, temel olarak idare edenlerin iş ve eylemlerinin denetlenmesi ve bu sayede idare edilenlerin idare karşısında güven içinde olmalarını amaçlamaktadır. Vergi yargılaması ile hukuk devleti ilkesi birbirleriyle içi içe geçmiş kavramlardır. Bununla birlikte, vergi yargılaması ile kamusal adaletin tesis edilmesi de amaçlanmaktadır (Ergün, 2006). Vergi adaleti temel olarak vergi yükünün bireyler arasında adil bir şekilde dağılımını ifade etmektedir ve kanun koyucunun sağlamayı amaçladığı bu dengenin uygulamada bozulmaması gerekmektedir. Bunun sağlanmasında esas rol kanun koyucunun amacı ve iradesindedir. Aksi halde vergi adaleti sadece yazılı kanun metinleri arasında yer alır. Vergi adaletini sağlamak için idarenin de tasarruflarını denetleyerek bozulan dengeyi düzelterek ve idarenin iş ve eylemlerini denetleyecek bir yargı gücünün varlığı vergi adaletinin sağlanmasında şarttır (Hatipoğlu, 2007).

Vergi yargısının mükellefleri vergi kanunları karşısında koruma ve idarenin işlemlerine karşı bir denetleme işlevi yürütmesi yoluyla vergilemede adaletin sağlanmasına önemli bir katkı sağlaması bu yargılamanın esasını oluşturmaktadır. Fakat kanun yararına bozmanın mükellef yararına sonuçlar doğurmaması mükellefler nezdinde vergi adaletini zedeleyebilmektedir.

4. Kanun Yararına Bozmanın Vergi Yargısının Tarafları İçin Etkisi

İdari yargılama hukukunun temelinde kamu gücüyle donatılmış idare karşısında hak kaybı uğrayanların hak arayışını güvence altına alma tutumu yatmaktadır. Bu bağlamda davacı tarafın haklılığı ölçüsünde verilen mahkeme kararları, meydana gelen hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmaya ve/veya meydana gelen hak kayıplarını karşılamaya yöneliktir. Kanun yararına bozma hukuka aykırı verilen karar nedeniyle hukuk siteminde meydana gelen bozulmayı onarmayı sağlayan bir müessesedir. Kanun yararına bozma hukukun Ülkenin her yanında aynı anlam ifade etmesini sağlamaktadır. Kanun yararına bozma hukuka aykırı kesinleşmiş mahkeme kararlarının benzer uyuşmazlıklarda emsal karar olarak kullanılmasının önüne geçmektedir. Bu sayede Ülke genelinde hukuk birliği sağlamaktadır (Candan, 2006).

Kanun yararına bozma, hukuk siteminde ifade ettiği anlamla birlikte mükellefe sunduğu sonuçlar itibariyle değerlendirilmelidir. İdari Yargılama Usul Kanununun 51. Maddesinde Kanun yararına bozma kararının daha önce verilmiş mahkeme kararının hukuki sonuçlarının değişmeyeceği ifade edilmiştir. Daha açık bir ifade ile Vergi Mahkemesi ve Bölge idare mahkemelerinin kesin kararları ile istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlar sonucunda kendisine tarh edilen vergi ve cezayı ödemek zorunda kalan mükellef kanun yararına bozma sonucunda ödediği vergi ve cezaları geri alamayacaktır. Kanun yararına bozma esasında vergi idaresinin hukuka aykırı olarak tesis ettiği idari işleme karşı açılan davaların da hukuka aykırı kararlar vermesi sonucunda ortaya çıkan bir kanun yoludur. Dolayısıyla kanun yararına bozma mükellef yararına sonuçlar doğurmayacaktır. Kanun yararına bozmaya konu olan mahkeme kararlarının 51. Maddede ifade edildiği üzere yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade etmesi koşulu aranmaktadır. Yürürlükteki hukuka aykırılık durumu sadece esas yönüyle ele alınmamalıdır. Usul açısından yürürlükteki hukuka aykırı şekilde verilen kararlar da kanun yararına bozma nedeni olarak sayılabilmektedir. Fakat usul yönünden hukuka aykırılığın kanun yararına bozma nedeni olabilmesinin ölçütü mahkemelerin kararını etkileyebilecek bir usul hatası olması gerekmektedir (Candan, 2006). Verilen kararları etkilemeyen usul yönünden hukuka aykırılıklar kanun yararına bozmaya konu olamaz.

4.1. Kanun Yararına Bozma İle Oluşan Maliyet Türleri

Kanun yararına bozma kararı 51. Maddede ifade edildiği üzere bozulan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmamaktadır. Bu durum davayı kaybeden, mahkeme tarafından reddedilen mükellef için eski merci kararı ile kendisine yüklenilen mali yükümlülüklerin devam edeceği anlamına gelmektedir. İdari yargılama mevzuatı bütünü değerlendirildiğinde kamu gücü karşısında zayıf olan davacı tarafı korumaya yönelik bir anlam ifade ederken, kanun yararına bozma müessesesi bu temel felsefenin istisnası olabilecek durumları doğurabilmektedir. Ayrıca kanun yararına bozma müessesesi bozulan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmama özelliği nedeniyle, eski merci kararıyla davayı kaybeden tarafın idare olması durumunda da düzeltici yeni bir hüküm doğurmayacaktır. Fakat çalışmamızda kanun yararına bozma müessesesinin daha çok davacı mükellef menfaatleri açısından eleştirisi yapılmaktadır.

Açılan vergi davaları aracılığıyla hak arama girişimlerinin kanun yararına bozma ile sonuçlanması mükellefin hukuki haklılığını ortaya koyabilmektedir. Fakat bu haklılık katlanılan tüm maliyetlere rağmen fiili yeni bir durum oluşturmayacaktır. Dolayısıyla kanun yararına bozma kamu düzeni ve hukuk sisteminde bir tutarlılık sağlarken mükellef yararına sonuçlanmayacaktır. Dolayısıyla mükellefin hak arama girişimleri yüklenilen çeşitli maliyetlerin mükellef üzerinde kalmasına

neden olacaktır. Çalışmamızın bu bölümünde vergi davasının davacı tarafı olan mükellefin yüklediği maliyetler ele alınacaktır.

Vergi davalarında davacı taraf olan mükellef ortaya bir “hak arama gayreti” koymaktadır. Hak arama gayreti, mükellefin mevcut hayat rutininden çıkması, dava sürecine vakit ve emek ayırması ve dahası bir kamu kuruluşuna dolayısıyla da bağlı bulunduğu devlet mekanizmasına karşı dava açması gibi psikolojik maliyetler olarak nitelendirilebilir. Davacı tarafın hak arama gayretine bağlı yüklediği psikolojik maliyetler, kanun yararına bozma kararı ile mükellefin haklılığı ihtimalinde bile kendisine faydaya dönüşmemektedir. Bu yönüyle yapacağımız analizlerde bahsi geçen bu maliyet “hak arama gayreti” şeklinde ifade edilecektir.

İkinci olarak dava açan mükelleflerin katlandığı maliyetler vergi davasına konu olan vergi ve cezalar ile ilgilidir. Nitekim kanun yararına bozma kararı ile sonuçlanan vergi davası, mükellefin ödediği vergi ve cezaları geri almasına imkan tanımayacaktır. Dolayısıyla “ödenen vergi ve cezalar” mükellefin katlandığı ikinci maliyet grubunu oluşturmaktadır.

Kanun yararına bozma kararı ile sonuçlanan vergi davalarında mükellefin katlandığı/üzerinde kalan üçüncü grup maliyetler mahkeme harçları, avukatlık masrafları gibi *dava sürecine bağlı işlem maliyetleridir*.

Çalışmamızda hak arama gayretine bağlı maliyetleri “h” ile, dava konusu ödenen vergi ve cezaları “v” ile, son olarak da davanın görülmesine bağlı mahkeme masrafları ve avukatlık ödemelerini ve benzerlerini ifade eden sürece bağlı işlem maliyetleri “s” ile ifade edilecektir.

4.2. Kanun Yararına Bozulan Yargı Kararlarına Göre Maliyetlerin Değerlendirilmesi

Vergi davalarının hangi ihtimallerde kanun yararına bozma ile sonuçlandığı ve bunun mükellef için ifade ettiği anlamlar 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununun 51. Maddesinde açıklanmaktadır. İlgili maddede ifade edilen kanun yararına bozmaya konu olabilecek merci kararları iki ana kısımda tasnif edilebilir. Birinci kısım idare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlardır. İkinci kısım ise istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardır.

Şekil 1: Kanun Yararına Bozmaya Konu Olan Yargı Kararları



Kaynak: (Tarafımızca derlenmiştir.)

Vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlarının kanun yararına bozulması da kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Birinci ayırım vergi mahkemelerinin kesin olarak karar verdiği 6.000 TL'ye kadar olan davalardır. İkincisi ise Bölge idare mahkemelerinin kesin olarak karar verdiği konusu 6.000-144.000 TL arası davalardır. Bu iki durumda da kanun yararına bozma müessesinin geçmiş yargı kararlarının hukuki sonuçlarına etki etmemesi nedeniyle, mükellef tarafından yüklenilen bazı maliyetler mükellefin üzerinde kalacaktır. Kanun yararına bozmaya konu olabilecek davaların durumuna göre mükellefin katlanacağı maliyetleri ele almaya çalışacağız.

Tablo 1: Kanun Yararına Bozulan Yargı Kararlarına Bağlı Mükellef Üzerinde Kalan Maliyetler

Kanun Yararına Bozulan Yargı Kararları	Kanun Yararına Bozma Sonucu Mükellef Üzerinde Kalan Maliyetler
Birinci İhtimal:	
Vergi Mahkemelerinin Kesin Olarak Verdiği Kararlar	$h1+v1(6.000 \text{ TL'ye kadar ödenen vergi ve cezalar})+ s1$
İkinci İhtimal:	
Bölge İdare Mahkemelerinin Kesin Olarak Verdiği Kararlar	$h1+ h2 +v2 (6.000-144.000 \text{ arası ödenen vergi ve cezalar})+ s1+s2$
Üçüncü İhtimal:	
İstinaf İncelemesinden Geçmeden Kesinleşmiş Yargı Kararları	$h1+ v3(6.000 \text{ üzeri fakat } 144.000 \text{ sınır olmaksızın})+ s1$
Dördüncü İhtimal:	
Temyiz İncelemesinden Geçmeden Kesinleşmiş Yargı Kararları	$h1+h2+ v4 (144.000 \text{ üzeri}) + s1+s2$

Kaynak: (Taraflımızca derlenmiştir.)

İlk olarak, kanun yararına bozmaya konu olabilecek vergi mahkemelerinin kesin olarak karar verdiği 6.000 TL'ye kadar olan davaların istinaf yolu kapalıdır. Dolayısıyla birinci ihtimal olarak değerlendireceğimiz durumda mükellef;

$h1(\text{ hak arama gayreti}) + v1(6.000 \text{ TL'ye kadar ödenen vergi ve cezalar})+ s1(\text{ süreç maliyetleri})$ maliyetleri ile karşılaşacaktır. Kanun yararına bozma müessesinin geçmiş yargı kararlarının hukuki sonuçlarına etki etmemesi nedeniyle bun saydığımız maddi ve psikolojik maliyetleri mükellef haklı olsa bile talep edemeyecektir.

Kanun yararına bozmaya konu olabilecek İkinci ihtimal, Bölge idare mahkemelerinin 6.000-144.000 TL arası baktığı davalardır ki bu durumda temyiz yolu kapalıdır. Mükellef, birinci ihtimaldeki vergi mahkemesine dava açmanın tüm maliyetlerine katlanacak ve sonrasında istinaf sürecinde ayrıca yeni maliyetlerle karşılaşacaktır. İlk olarak vergi mahkemesine gidecek olan mükellef $h1$ maliyetine katlanacaktır. İstinaf mahkemesinin verdiği ret kararıyla birlikte hak arama maliyetleri $h1+ h2$ olacaktır. Ödenen vergi ve cezalar $v2 (6.000-144.000 \text{ TL arası})$ seviyesinde maliyet eklenecektir. Son olarak da mahkeme vb. masrafları ifade eden ilk derece mahkemenin $s1$ maliyeti üzerine istinaf sürecinden doğan $s2$ maliyeti eklenecektir. Sonuç olarak istinaf mahkemesinde verilen kararın kanun yararına bozulması, aşağıdaki formülle ifade ettiğimiz maliyetlerin mükellef üzerinde kalmasına neden olacaktır.

$h1 + h2$ (hak arama gayreti) $+v2$ (6.000-144.000 arası ödenen vergi ve cezalar)+ $s1+s2$ (süreç maliyetleri)

Birinci ihtimal ve ikinci ihtimal karşılaştırıldığında mükellefin mağduriyet maliyeti düzeyi istinaf aşamasında kesinleşen davalarda daha yüksektir. Dava konusu 6.000-144.000 arası mükellefler ilk derece mahkeme kararları için birinci ihtimaldeki tüm maliyetleri yüklenip ayrıca istinaf aşamasının maliyetlerine de katlanacaklardır. Dolayısıyla dava süreçlerinde elde edemedikleri haklarının sonradan kanun yararına bozma ile sonuçlanması hukuki olarak haklılıklarının teslim edilmesine fayda sağlayacak, fakat bahsettiğimiz üzere süreçte ortaya konan maliyetler telafi edilmeyecektir.

Kanun yararına bozmaya konu olabilecek merci kararlarının iki ana kısımda tasnif edileceği ifade edilmişti. Yukarıda açıkladığımız ilgili mahkemelerin kesin olarak karar verdiği davalardan sonra kanun yararına bozmaya konu olabilecek ikinci kısımda istinaf ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş mahkeme kararları ele alınacaktır. Bu kısımda önce istinaf incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlar üçüncü ihtimal olarak ele alınacak sonrasına da temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlar da dördüncü ihtimal olarak değerlendirilecektir.

Üçüncü ihtimal durumunda istinaf incelemesinden geçmeden kesinleşmiş davalarda, mükellef vergi mahkemesine dava açmış fakat mahkemenin kararına karşı istinafa gitmemiştir. Davaya konu olan tutar 6.000 TL'nin üzerindedir. Mükellef tek mahkemeye yani sadece vergi mahkemesine dava açmış olduğundan, hak arama gayreti $h1$ seviyesindedir. Dava sonucunda ödemek zorunda olduğu vergi ve ceza istinafa kabul olduğu için 6.000 üzeridir fakat 144.000 sınırı söz konusu olmayabilir. Bu durumda 6.000 üzeri $v3$ seviyesinde ödenen vergi ve cezalar kapsamında bir maliyet olacaktır. Üçüncü ihtimalde ifade ettiğimiz $v3$ değeri bir önceki ihtimalin $v2$ değeri ile benzerlik gösterebilir. $v2$ değeri 6.000-144.000 arası bir değerdir. $v3$ değeri ise 6.000-144.000 arası olabileceği gibi 144.000 üstü bir değer de olabilir. Son olarak mükellef sadece vergi mahkemesine dava açtığı için $s1$ seviyesinde süreç maliyetine katlanacaktır. Bu da;

$h1 + v3$ (6.000 üzeri fakat 144.000 sınır olmaksızın)+ $s1$ şeklinde ifade edilebilir.

Dördüncü ihtimalde ise temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş davaların kanun yararına bozulması durumu bulunmaktadır. Burada mükellef vergi mahkemesine dava açmış, sonrasında mahkemenin verdiği ret kararına karşı istinafa gitmiş, fakat istinaf merciinin kararına karşı temyize gitme imkânı varken karar Danıştay'a temyize götürülmemiştir. Bu ihtimalde hak arama maliyetleri, ilk olarak vergi mahkemesine gidilmesi nedeniyle $h1$ maliyeti ve dahası İstinaf mahkemesine de gidilmesi nedeniyle de ek olarak $h2$ olacaktır. Davaya konu olan tutar 144.000 TL'nin üzerinde olmak durumundadır. Bu da $v4$ ile ifade edilecektir. Son olarak vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesine bağlı süreç maliyetleri $s1+s2$ olacaktır. Son tahlilde temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş davaların kanun yararına bozulması durumunda;

$h1+h2 + v4$ (144.000 üzeri) + $s1+s2$ maliyetleri mükellef üzerinde kalacaktır.

5. Sonuç

Mükellef ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözülememesine karşı hukuk devleti gereğince idarenin yargısal denetimini yaparak mükellefleri idareye karşı güvence altına alan vergi yargılaması olağan kanun yolları ile birlikte olağanüstü kanun yollarını kapsamaktadır. Bu olağanüstü kanun yollarından kanun yararına bozma idari, vergi ve bölge idare mahkemelerinin verdiği kesin kararlar ile bu mahkemelerin kararlarına karşı başvuru yapılmadığından kesinleşmiş kararlarına karşı yeni bir hak arama gayretidir. Buna göre istinaf ve temyiz hükümlerine rağmen hakkının ihlal edildiğini düşünen mükellef uygulamada Danıştay başsavcılığına bir dilekçe ile başvurarak yeni bir hak arama yolu olarak kanun yararına bozma müessesine başvurabilmektedir. Ancak burada üzerinde önemle durulması gereken nokta kanun yararına bozma müessesinin kararlarının geriye yürümemesidir. Nitekim bu yolla mükellefin haklılığı tespit edilse dahi vergi

yargısının temel unsurları olan çıkarlar dengesini koruma ile vergi adaletini sağlama işlevlerine aykırı olarak bu hak teslim edilmemektedir.

Vergi yargısının işlevlerinden olan çıkarlar dengesini koruma ve vergi adaletini sağlama çerçevesinde kanun yararına bozmayı incelediğimiz çalışmanın amacı bu müessesenin neden olduğu sosyoekonomik etkileri incelemek ve çeşitli maliyet hesaplamaları ile yeterlilik ve gerekliliğini tespit etmektir. Buna göre tablo 1’de hesaplandığı gibi mükelleflerin kanun yararına bozma müessesine kadarki süreçte karşılaştığı ve sosyoekonomik etkileri olan bir takım maliyetler mevcuttur. Bu maliyetler (hak arama gayretine bağlı maliyetler “h”, dava konusu ödenen vergi ve cezalar “v”, davanın görülmesine bağlı mahkeme masrafları ve avukatlık ödemelerini ve benzerlerini ifade eden sürece bağlı işlem maliyetleri “s”) 4 ihtimal üzerine inşa edilmiştir. 1. ihtimalde mükellefler vergi mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlara kadarki süreçte $h1 + v1 + s1$, 2. ihtimalde Bölge İdare Mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlara kadarki süreçte $h1 + h2 + v2 + s1 + s2$, 3. ihtimalde istinaf incelemesinden geçmeden kesinleşmiş yargı kararlarına kadarki süreçte $h1 + v3 + s1$ ve 4. ihtimalde temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş yargı kararlarına kadarki süreçte ise $h1 + h2 + v4 + s1 + s2$ maliyetlerine katlanmaktadır. Kanun yararına bozma müessesesi ile her ne kadar mükellefin haklılığı tescil edilmiş olsa da hükümler geriye doğru sonuç doğurmadığı için katlanılmış maliyetler mükellef üzerinde kalmaya devam etmekte, yani telafi edilmemektedir.

Mükellef kanun yararına bozma aşamasına kadar hak arama adına üzerine düşen görevleri yerine getirmektedir. Kanun yararına bozma kararından önce mükelleflerin ödemiş oldukları vergi ve cezaların geri verilmesi daha adaletli bir sonuç doğuracaktır. Bu manada 51. maddede yapılacak bir yasal değişiklikle mükelleflerin veya duruma göre davalı idarenin ekonomik anlamda korunması sağlanmalıdır. Bununla birlikte mükelleflerin kanun yararına bozma kararları ile ilgili haklarının teslim edilmesi konusunda kurulacak bir komisyona başvuru imkânının oluşturulması da mevcut olan adaletsiz ve çıkarlar dengesine aykırı durumu ortadan kaldıracaktır. Mükelleflerin haklı olduğunun kanun yararına bozma ile tespit edildiği bir durumda kanun yararına bozma ile teslim edilemeyen hakların yukarıda ifade edilen yasa değişikliği veya komisyon kararı ile mükellefe iade edilmesi mükelleflerin yüklenmiş olduğu maliyetleri azaltacak veya telafi edecektir. Bu durum da hem yargıya olan güveni arttıracak hem de hukuk devleti temelini daha da sağlamlaşmasına katkı sağlayacaktır.

Netice itibariyle vergi yargılamasında çıkarlar dengesini koruma ve vergi adaletini sağlama işlevleri kapsamında ele aldığımız olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına bozma müessesine ilişkin ulaşılan tespitler ve bu tespitlere yönelik öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Yargılamanın sonuçları bir bütün olarak anlam ifade etmelidir.
- Kanun yararına bozma müessesesi hukuk sistemi içinde bir tutarlılık sağlarken vergi davalarında davayı açan mükellefin haklarını korumamaktadır.
- Mahkemelerin verdiği kararlar dava açan mükellefleri haklılıkları oranında korumalıdır.
- Vergi yargısının önemli bir işlevi idarenin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle mükelleflerin zarar görmemesini sağlamaktır.
- İdari davaların sonuçları davanın taraflarına ve hukuk sistemine bir bütün halinde fayda sağlamalıdır.
- Devlet ve mükellef arasındaki çıkarlar dengesi kanun yararına bozma ile korunmamaktadır.
- Yargı kararları mükellefin menfaatini korumaz ise toplumda yargıya olan güven azalabilir ve yargı itibar kaybı yaşayabilir. Nitekim mükellefe ödetilmemesi gereken vergi ve cezaların varlığı vergi adaletini de zedelemektedir.
- Mükellefin haklılığı kanun yararına bozma aşamasında tespit edildiğinde de mükellef menfaatlerini koruyacak sonuçlar ortaya konmalıdır.

Kaynakça

- Aksoy, Ş. (1990). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ayyıldız, Y. (2015). *Türk vergi yargısı; iş yükü ve etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilge, N. (1965). *Medeni yargılama hukuku dersleri*. Ankara: Ajantürk Matbaası.
- Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun. (1982, 1 Haziran). *Resmî Gazete* (Sayı: 17580). Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2576.pdf>
- Candan, T. (2006). *Açıklamalı idari yargılama usul kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Danıştay Kanunu. (1982, 1 Haziran). *Resmî Gazete* (Sayı: 17580). Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2575.pdf>
- Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı. (2016). *Danıştay dava daireleri arasındaki iş bölümü kararı*, (Karar No: 2016/72). Erişim adresi: <https://www.danistay.gov.tr/kurumsal-5-dairelerin-is-bolumu.html>
- Demirbaş, A. B. (2012). Vergi Yargılaması Hukuku'nun anayasal temelleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 257-312.
- Erdem, T. (2014). İdari yargıda ve vergi yargısında istinaf. *Vergi Sorunları Dergisi*, 37(311), 19-32.
- Erdem, T. (2010). Vergi yargısında yürütmeyi durdurma kararlarının vergilendirme işlemlerine etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 33(262), 115-138.
- Ergün, Ç. E. (2006). Vergi yargılamasında re 'sen araştırma ilkesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55(2), 66-89.
- Hatipoğlu, C. (2007). Geçmişten bugüne Türk vergi yargısı. *İÜHFM*, 15(1), 85-126.
- İdari Yargılama Usulü Kanunu. (1982, 1 Haziran). *Resmî Gazete* (Sayı: 17580). Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577.pdf>
- Karakoç, Y. (1999). Vergi yargılaması hukukunun işlevleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 19(129), 84-96.
- Küçük, M., & Taşkın, M. (1999). Adli yargılama ile vergi yargılaması arasındaki kesin hüküm ilişkisi, (bağlayıcılık sorunu açısından teorik bir değerlendirme). *Vergi Sorunları*, 22(131), 110-125.
- Öz, E., & Organ, İ. (2008). Vergi yargısının işlevlerine anayasal, yargısal ve mali bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*, 31(233), 56-75.
- Özkan, G. (2000). İdari usul. *Danıştay Dergisi*, 30(101), 132-158.
- Özmen, S. (2011). Danıştay'ın vergi yargılamasındaki rolü. *Vergi Sorunları Dergisi*, 34(278), 97-115.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2019). *Vergi hukuku (genel hükümler)*. Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2008). *Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı*. İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj.
- Yıldız, S., & Bostan, M. K. (2017). Tarihsel süreç içerisinde Türk vergi yargısının gelişimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(7), 107-126.

- Yılmaz, C. (2013). *Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yolu ve etkinliği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- Yüksel, M. (2016). 6545 sayılı kanun ışığında vergi yargılama hukukunda kanun yararına temyiz. *Vergi Sorunları*, 39(328), 127-136.