

Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi

t
100

T Ü R K İ Y E ' D E
V E R G İ Y A R G I S İ S T E M İ .

(Doçentlik Tezi)

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
Merkez Kütüphane

Dr. M. Kâmil NURDUR /

1974

99846

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sayfa</u>
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
VERGİ YARGISININ GENEL	
ESASLARI	
I- VERGİ YARGISI KAVRAMI VE VERGİ YARGISININ NİTELİĞİ..	5
A. <u>Vergi Yargısı Kavramı</u>	5
B. <u>Vergi Yargısının Niteliği</u>	7
II- VERGİ YARGISININ GENEL YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ..	12
A. <u>Genel Yargının Gelişimi ve Yargı Kolları</u>	12
B. <u>Yargı Kollarının Bağımsızlığı</u>	15
C. <u>Vergi Yargısının Bağımsızlığı Sorunu</u>	16
1. Vergi Yargısının Bağımsız Bir Yargı Kolu Olma- ması Görüşü.....	19
a. Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Yargı Düzeni İçinde Çözülmesi.....	19

b. Vergi Uyuşmazlıklarının Adli Yargı Düzeni İçinde Çözülmesi	24
2. Vergi Yargısının Bağımsız Bir Yargı Kolu Olması Görüşü.....	28
III- VERGİ YARGISININ FONKSİYONLARI.....	31
A. <u>Vergi Yargısının Esas Fonksiyonu (Uyuşmazlıkları Çözümleme Fonksiyonu)</u>	31
B. <u>Vergi Yargısının Diğer Fonksiyonları</u>	32
1. Tanzim Fonksiyonu.....	32
2. Vergilemede Güvenlik Sağlama Fonksiyonu.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

YABANCI ÜLKELERDE VERGİ

YARGISI

I- KARA AVRUPASI ÜLKELERİNDE VERGİ YARGISI.....	35
A. <u>Alman Hukukunda Vergi Yargısı</u>	35
1. Genel Olarak.....	35
2. Malî Mahkemeler.....	37
3. Federal Malî Mahkeme.....	40
B. <u>Fransız Hukukunda Vergi Yargısı</u>	43
1. Genel Olarak.....	43
2. Vasıtasız Vergiler ile Muamele Vergisinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	44
a. İdare Mahkemeleri.....	44
b. Danıştay.....	46
3. Vasıtalı Vergiler, Harçlar ve Gümrük Vergisinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	48

	<u>Sayfa</u>
C. <u>İtalyan Hukukunda Vergi Yargısı</u>	50
1. Genel Olarak.....	50
2. Vasıtasız Vergiler İle Transfer Üzerinden Alınan Vasıtalı Vergilerden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	51
a. İlçe Vergi Komisyonları.....	51
b. İl Vergi Komisyonları.....	52
c. Vergiler Merkez Komisyonu.....	53
d. Adli Yargıya Başvurma.....	54
3. Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergilerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı.....	55
II- ANGLOSAKSON ÜLKELERİNDE VERGİ YARGISI.....	55
A. <u>İngiliz Hukukunda Vergi Yargısı</u>	55
1. Genel Olarak.....	55
2. Genel Komiserler.....	58
3. Özel Komiserler.....	59
4. Adli Mahkemelere Baş Vurma.....	60
B. <u>Amerikan Hukukunda Vergi Yargısı</u>	61
1. Genel Olarak.....	61
2. Vergi Mahkemesi.....	62
3. Adli Mahkemelere Başvurma.....	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YARGI ÖRGÜTÜ

I- TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNİN TARİHİ GELİŞİMİNE KISA BİR BAKIŞ.....	65
II- BU GÜNKÜ SİSTEMDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA BAKAN ORGANLAR.....	68

A. <u>Vergi Uyuşmazlıklarına İdarî Mahkeme ve Hakem Mahkemesi Olarak Bakan Organlar</u>	68
1. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Giren Vergilerle İlgili Uyuşmazlıklara Bakan Organlar.....	68
a. Vergi İtiraz Komisyonları.....	68
aa. Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları.....	69
bb. Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları.....	70
b. Vergiler Temyiz Komisyonu.....	71
c. Danıştay.....	72
aa. Dava Daireleri.....	74
bb. Dava Daireleri Kurulu.....	74
cc. İctihadı Birleştirme Kurulu.....	75
2. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Girmeyen Vergilerle İlgili Uyuşmazlıklara Bakan Gümrük Hakem Kurulu.....	75
B. <u>Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Adlî Yargı Organları</u>	76
C. <u>Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan İdarî Kuruluşlar</u>	77
1. Uzlaşma Komisyonları.....	78
2. Diğer İdarî Kuruluşlar.....	79
III- <u>KURULMASI ÖNGÖRÜLEN SİSTEMDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA BAKACAK VERGİ MAHKEMELERİ</u>	79
A. <u>Vergi Mahkemelerinin Kurulması Konusunda Genel Bilgi</u>	79
B. <u>Vergi Mahkemelerinin Kuruluş Şekli</u>	80
C. <u>Vergi Mahkemelerinin Görevleri</u>	81
Ç. <u>Vergi Mahkemeleriyle İlgili Kurullar</u>	81
1. İdare Mahkemeleri Kurulları.....	82

	<u>Sayfa</u>
2. İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulu.....	82
3. İdare Mahkemeleri Merkez Kurulu.....	83
D. <u>Vergi Mahkemelerinde Çalışacak Personel</u>	84
1. Başkan ve Üyeler.....	84
2. Başyardımcı ve Yardımcılar.....	84

DURDUNCU BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YARGI USULÜ

I- VERGİ YARGISINA BAŞ VURMADAN ÖNCE GİDİLEBİLECEK YOLLAR.....	86
A. <u>Vergi Hatalarının Düzeltilmesi</u>	86
1. Vergi Hatalarının Konusu.....	86
2. Vergi Hatalarını Düzeltme Usulü.....	87
B. <u>Uzlaşma</u>	88
1. Uzlaşmanın Sınırları.....	89
a. Uzlaşmanın Konusu Yönünden.....	89
b. Uzlaşmanın Tutarı Yönünden.....	90
2. Uzlaşma İsteği.....	90
3. Uzlaşma İsteğinin İncelenmesi.....	91
4. Uzlaşmanın Sonuçları.....	92
a. Uzlaşma İşlemlerinin Kesinliği.....	92
b. Uzlaşma Ve İtiraz.....	92
C. <u>Pişmanlık</u>	92
Ç. <u>Cezalarda İndirme</u>	93
II- VERGİLERİN TAHAKKUK AŞAMASINDA DOĞAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ YARGI USULÜ.....	94

A. <u>Vergi Usul Kanunu Kapsamına Giren Vergilerde</u>	94
1. İtiraz.....	94
a. Vergi İtiraz Komisyonlarına Baş vurma.....	94
b. İtirazların İncelenmesi.....	96
c. İtirazların Sonuçları.....	97
2. Temyiz.....	97
a. Temyiz İsteği.....	97
b. Temyiz İncelemeleri.....	99
c. Temyizin Sonuçları.....	100
3. Danıştay'a Baş Vurma.....	101
B. <u>Vergi Usul Kanunu Kapsamına Girmeyen Gümrük Vergilerinde</u>	102
1. Gümrük Vergilerinde İtiraz Yolları.....	103
a. Gümrük Haken Kurulunca Çözüme Bağlanan Uyuşmazlıklarda.....	103
b. İdarî Kuruluşlarca Çözüme Bağlanan Uyuşmazlıklarda.....	105
c. Gümrük Vergilerine İlişkin Cezalardan Doğan Uyuşmazlıklarda.....	106
2. Gümrük Vergilerinde Temyiz Yolu.....	107

III- KESİN OLARAK VERİLEN VEYA KESİNLEŞMİŞ OLAN KARARLARDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ YARCI USULÜ..... 107

A. <u>İncelemelerin İadesi</u>	108
1. İncelemelerin İadesini Gerektiren Nedenler...	109
2. İncelemelerin İadesi İsteği.....	110
3. İncelemelerin İadesi İsteğinin Doğurduğu Sonuçlar.....	110

	<u>Sayfa</u>
B. <u>Kararların Düzeltilmesi</u>	111
1. Kararların Düzeltmesini Gerektiren Nedenler..	111
2. Kararların Düzeltmesi İsteği.....	112
3. Kararları Düzeltme İsteğinin Doğurduğu Sonuçlar.....	112
C. <u>Kararların Açıklanması</u>	113
IV- VERGİLERİN TAHSİLİ SIRASINDA DOĞAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ YARGI USULÜ.....	113
A. <u>Ödeme Emirlerinden Doğan Uyuşmazlıklarda</u>	113
B. <u>İhtiyati Haciz Kararları Üzerine Doğan Uyuş-</u> <u>mazlıklarda</u>	115
C. <u>Haciz İşlemlerinden Doğan Uyuşmazlıklarda</u>	116
Ç. <u>Doğal Afetler Nedeniyle Vergilerin Terkininden</u> <u>(Silinmesinden) Doğan Uyuşmazlıklar</u>	118
D. <u>Tecil (Erteleme) İsteği Üzerine Doğan Uyuşmaz-</u> <u>lıklarda</u>	119

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- VERGİ YARGISININ YÜKÜNÜ HAFİFLETEN UZLAŞMA MÜESSESE-	
SİNİN YETERSİZLİĞİ.....	120
A. <u>Uzlaşma Müessesesinin Önemi</u>	120
B. <u>Uzlaşma Müessesesinin Gelişme Devresinde Olması</u> ..	123
C. <u>Uzlaşma Müessesesinin Gereği Şekilde İşleyeme-</u> <u>yişinin Nedenleri</u>	127
II- VERGİ YARGI SİSTEMİMİZİN ÖRGÜT YÖNÜNDEN DEĞERLEN-	
DİRİLMESİ.....	132

A. <u>Bu Günkü Vergi Yargı Örgütünün Değerlendirilmesi..</u>	132
1. Vergi Yargısının Bir Yargı Birliğine Sahip Olmayışı.....	132
2. Vergi Yargısının İdarî Kuruluşlara Bağlı ve Onun İçinde Olması.....	135
a. Genel Olarak.....	135
b. Alt Derece Vergi Yargı Organları Olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları.....	136
aa. 1961 Anayasası Açısından.....	136
bb. 521 Sayılı Danıştay Kanunu Açısından...	143
cc. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından.	145
c. Alt Derece Vergi Yargı Organı Olarak Gümrük Hakem Kurulu.....	148
3. Vergi Yargısının Üç Dereceli Olması.....	150
a. Üç Dereceli Yargı Sisteminin Gerekliliğini Savunanların Görüşleri	151
b. Üç Dereceli Yargı Sisteminin Gereksizliğini Savunanların Görüşleri	152
4. Vergi Yargı Sisteminin Toplu Yargı Organlarından Oluşması.....	154
a. Toplu Yargı Organlarının Gerekliliğini Savunanların Görüşleri.....	155
b. Toplu Yargı Organlarının Gereksizliğini Savunanların Görüşleri.....	156
B. <u>Kurulması Öngörülen Vergi Yargı Örgütünün Değerlendirilmesi.....</u>	158
1. Vergi Yargısının İdarî Yargı Koluna Bağlılığı.	158
2. Vergi Mahkemelerinin Bağımsızlığı ve Güvencesi	164

a. Yargı Organlarının Bağımsızlığı ve Güven- cesi Kavramı.....	164
b. Vergi Mahkemelerinin Bağımsızlığı.....	167
c. Vergi Mahkemelerinde Görev Alacak Üyelerin Güvencesi.....	169
3. Danıştay Tipi Mahkemeler.....	171
4. Mahkemelerde Görev Alacak Kişilerin Nitelikleri	172

III- VERGİ YARGI SİSTEMİMİZİN USUL HUKÜMLERİ YÖNÜNDEN

DEĞERLENDİRİLMESİ.. ..	174
A. <u>Vergi Uyuşmazlıklarında Davanın Açılması Sürelerinin Düzensiz Oluşu.....</u>	174
B. <u>Vergi Hukukumuzda Yürütmenin Durdurulması Sorunu.</u>	178
1. Teorik Olarak Vergi Hukukunda Yürütmenin Dur- durulması.....	178
2. Pozitif Vergi Hukukumuzda Yürütmenin Durdurul- ması.....	181
a. Alt Derece Vergi Yargı Organlarına Baş Vurmada.....	181
aa. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına Baş Vurmada.....	181
bb. Kurulması Öngörülen Vergi Mahkemelerine Baş Vurmada.....	183
b. Danıştay'a Baş Vurmada.....	184
C. <u>Vergi Hukukumuzda Yargılama Giderleri Sorunu.....</u>	186
1. Vergi Hukukunda Yargılama Giderlerinin Nite- liği ve Önemi.....	186

	<u>Sayfa</u>
2. Vergi Hukukumuzda Yargılama Giderlerini Düzenleme Çabaları.....	187
IV- VERGİ YARGISININ FONKSİYONLARINI GEREĞİ ŞEKİLDE YERİNE GETİREMEYİŞİ.....	190
A. <u>Vergi Yargı Organlarının Uyuşmazlık Çözümleme Fonksiyonunu Gereği Şekilde Yerine Getiremeyişii..</u>	190
1. Vergi Yargı Organlarının Kapasite Yetersizliği	190
2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünün Çok Uzun Süre Alması.....	195
3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünün Çok Uzun Süre Almasının Neden ve Sonuçları.....	197
a. Nedenleri.....	197
b. Sonuçları.....	198
B. <u>Vergi Yargı Organlarının İctihat Yaratma Fonksiyonunu Gereği Gibi Yerine Getiremeyişii.....</u>	200
SONUÇ.....	202
BİBLİYOGRAFYA.....	207

K I S A L T M A C E T V E L İ

A.A.T.U.H.K.	: Anne Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.
a.g.e.	: Adı geçen eser.
a.g.m.	: Adı geçen makale.
Bkz.; bkz.	: Bakınız.
D.	: Daire.
Dan.	: Danıştay.
D.D.D.G.K.	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu.
D.K.	: Danıştay Kanunu.
E.	: Esas.
H.U.M.K.	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu.
G.K.	: Gümrük Kanunu.
İ.N.K.T.	: İdare Mankemeleri Kanunu Tasarısı.
K.	: Karar
Mad.; mad.	: Madde.
s.	: Sayfa.
s.k.	: Sayılı kanun.
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi.
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu.
V.U.K. Değ. Tas.	: Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı.
V.U.K. Gen. Teb.	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

G İ R İ Ő :

Vergi tarihsel bir kategoridir. Tarihsel bir olay olarak vergi, zaman ve yere göre büyük değişikliklere uğramıştır. Vergi, önceleri her yerde verenin isteğine bağlı idi. Halk kabile başkanlarına yahut devlet başkanlarına, çoğu zaman dinsel ve diğer çeşitli nedenlerle vergiyi bir armağan şeklinde veriyordu. Zamanla hükümdarlar, bizzat sosyal sınıflara başvurarak kendilerinden malî yardım istemişlerdir. Yani bu zamanda vergi, malî bir yardım niteliğinde idi. Bu ikinci aşamanın sonuna doğru ise bu müessese, bir görev ve fedakârlık olarak kabul edilmeye başlandı. Ancak bu devirlerde, verginin kanunî bir dayanağı olması nedeniyle, vergi yargısının sözü bile edilmiyordu.

Daha sonraları ise vergi, kanunî bir zorunluluk şekline büründü. Fakat o zamanlar da da vergi sistemleri, hukukî dayanak ve kurallardan yoksun, basit ve dar bir anlayış içinde hazırlanmış bir kaç kanundan oluşuyordu. Böyle olunca da vergi uyumsuzlukları sayı olarak çok az oluyor, bunlar da uygulamadan çıka-

rılan kurallara göre çözümlenerek sonuçlandırılıyordu. Yani, vergi yargısının bu günkü şekli, bir kavramı ve önemi gene yoktu.

Zamanla vergilerin son derece çeşitlenmesi, vergi yüklerinin eskiye oranla kıyaslanmayacak şekilde ağırlaşması ve vergi kanunlarının günün koşullarına uydurulması amacıyla sık sık değiştirilmesi; ortaya yığınla vergi anlaşmazlığı çıkarmış ve böylece de vergi yargısı önem kazanmaya başlamıştır. Bir gerçeği yansıtan "Adalet Mülkün Temelidir" deyimini, bugün artık vergi yargısı için de geçerli olmaktadır. Çünkü istenilen (gerçek) vergi adaleti, ancak iyi organize edilmiş bir vergi yargı düzenine sahip olmakla sağlanabilir.

Türkiye Cumhuriyeti ise, Osmanlı İmparatorluğu'ndan Orta Çağ artığı ilkel bir vergi sistemi devir almıştır. Böyle bir vergi sisteminde de bir vergi yargısından söz edilemeyeceği açıktır. Cumhuriyet Döneminde vergi sisteminde girilen temelli reform hareketine paralel olarak, vergi yargısında da bazı yenilikler yapmak için çabalar gösterilmiş ise de, bunların istenilen sonuçları vermediğini görmekteyiz. Diğer bir deyimle, vergi sisteminin düzeltilmesinden elde edilen sonuçlar, vergi yargısından elde edilen sonuçlardan çok daha ileri olmuştur denilebilir. Nitekim, Türkiye'de vergi yargısı, bu günkü sistemin kurulmasından bu yana, değişik açılardan inceleme konusu yapılmış ve hatta bu konuda bazı tasarılar hazırlanarak önerilerde bulunulmuştur.

Ancak, gerek bunlar ve gerekse 1961 Anayasası paralelinde temel bir reformu gerçekleştirmek için yapılan girişimler, çeşitli nedenlerle amaca ulaşamamış ve vergi yargısı gibi çok önemli bir sorun çözümlenmeden bu güne kadar askıda kalmıştır. Nitekim, 1.Şubat.1974 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde okunan Ecevit Hükümet Programında "Vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmesi amacıyla, vergi yargı sistemi değiştirilecektir." denilmek suretiyle bu ~~konunun~~ aktüalitesini sürdürdüğünü ve bir çözüm yolu beklediğini görmekteyiz.

Görülüyor ki; Türkiye'de vergi yargısı üzerinde yapılan çalışmalar parça parça kalmış ve bütünleşerek bir sonuca ulaşamamıştır. Bu itibarla ~~teziniz~~, Türkiye'de askıda kalmış olan vergi yargısını değişik yönlerden incelemek, eleştirileri ve önerileri bir araya toplayarak konuyu bütünleştirmek ve bu alanda girişilecek reformun temel ve ilkelerinin ne olması gerektiğini verebilme açısından bir deneme niteliği taşıyacaktır.

Araştırmamız, beş bölümden oluşmaktadır. Esas konumuz Türkiye'de vergi yargısı olmasına rağmen, ileride bu konuda yapılacak değerlendirmelere yararlı olacağını düşünerek çalışmamızın birinci ve ikinci bölümlerinde, vergi yargısının genel esasları ile beş yabancı ülkede uygulanan vergi yargı sistemleri hakkında kısa olarak bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Bilindiği üzere yargı kavramı, bir yandan uyuşmazlıklara

bakan yargı kuruluşlarını ve diğer yandan da o yargı kuruluşlarının uyguladıkları usul hükümlerini içine alan geniş bir deyimdir. Ancak, bu konuda yazılmış bütün eserlerde, yargı örgütleri ile bu örgütlerin uyguladıkları usul kurallarını birbirlerinden ayırarak, ayrı başlıklar altında işlenmesi gelenek halini almıştır. Biz de bu paralelde yürüyerek, araştırmamızın üçüncü bölümünde, Türkiye'de vergi yargı örgütü ve dördüncü bölümde de, Türkiye'de vergi yargı usulü ile ilgili mevzuatı toplu ve sınırlı bir şekilde belirttik.

Araştırmamızın temel kısmını oluşturan ve Türk vergi yargı sisteminin değerlendirilmesi başlığını taşıyan beşinci bölüm, kendi içinde dört alt başlık içinde incelenmeye çalışılmıştır. Bu bölümün ilk alt başlığına, vergi yargısının yükünü hafifleten uzlaşma müessesesinin, bu günkü durumda yeterli bir çalışma gösterip göstermediğini ortaya koymaya çalışmakla başlanmıştır. Üçüncü ve dördüncü bölümlerdeki ayrıntıya paralel olarak, bu bölümün bundan sonra gelen kısımlarında, vergi yargı sistemimiz, önce örgüt yönünden ve daha sonra ise usul hükümleri yönünden fazla ayrıntıya girmeden değerlendirilmeye çaba gösterilmiştir. En son ise, vergi yargı sistemimizin, fonksiyonlarını istenilen şekilde yerine getirip getiremediği araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISININ GENEL ESASLARI

I- VERGİ YARGISI KAVRAMI VE VERGİ YARGISININ NİTELİĞİ

A. Vergi Yargısı Kavramı

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının (conflict resolution procedures in taxation) karşılığında deyim olarak İngiltere ve Amerika'da "contentious fiscal", Fransa'da "contentieux fiscal", Almanya'da "steuerjust" veya "berufungsverfahren" ve İtalya'da da "giurisdiziona tributaria" veya "giurisdiziona fiscale" gibi terimler kullanılmaktadır.

Ülkemizde ise bu konu, malî kaza (yargı), vergi kazası (yargısı), maliye yargısı ve vergi mahkemeleri gibi terimlerle ifade edilmektedir. Fakat, malî yargı ve vergi yargısı terimleri bunlardan en çok kullanılanlarıdır.

Esasında gerek malî yargı ve gerekse vergi yargısı kav-

ramları, malî kanunlardan doğan uyumsuzlukları çözümleyen yargılama kurallarını kapsar. Ancak, bu kavramlar tam olarak birbirleriyle eşdeğer anlamda değildirlerdir. Bu iki kavram arasındaki ayrılık, malî hukuk ve vergi hukuku arasındaki ayrılıktan ileri gelmektedir. Bilindiği gibi malî hukuk veya maliye hukuku, devletin bütün malî faaliyetlerini düzenleyen kuralları inceleyen bir hukuk dalıdır. Devletin malî faaliyetleri ise, başlıca kamu gelirleri ile kamu giderlerine ve bunların denkleştirilmesine aittir. Vergi hukuku ise, malî hukuktan daha dar bir anlam taşımaktadır. Yani vergi hukuku, özellikle vergilere, daha doğrusu, devletin zora dayanan gelirleri alanındaki faaliyetlerine değinmektedir. Diğer bir deyişle, malî hukuk devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider ve patrimonium vb. bütün malî işlemlerine yaygın bulunduğu halde, vergi hukuku bunlardan yalnız kamu gelirlerine ilişkin bulunmaktadır (1).

İşte bu ayırımın, malî yargı ve vergi yargısı için de geçerli olması gerekir. Yani, malî yargı, devletin tüm gelir

(1) Malî Hukuk ve vergi hukuku konusunda geniş bilgi için bkz. ERGİNAY Akif, Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti, Maliye Enstitüsü Konferansları, (Beşinci Seri-1959), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 124, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s.123-127; ERGİNAY Akif, Vergi Hukuku, III. Bası, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 337, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.3,4; TUNCER Selâhattin, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971, s.41,42; TUNCER Selâhattin, Vergi Hukuku Ders Notları (Teksir), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1973, s.20-27.

ve gider kanunlarından doğan uyuşmazlıkların çözüm yollarını, vergi yargısı ise, bunlardan sadece vergilere ilişkin olanlarını kavrar. Diğer bir deyişle, vergi yargısı malî yargının önemli bir bölümüdür denilebilir (2).

Burada ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki; vergi yargısı kavramı içinde, sadece vergi uyuşmazlıklarının yargı organları önünde çözülmesi sırasında izlenecek usul kurallarının değil, vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyişi ile ilgili kuralların da yer alması gerekir (3).

B. Vergi Yargısının Niteliği

Devlet, egemenlik hakkına dayanarak, vatandaşlarının ödeme güçlerine göre onlara bazı vergi mükellefiyetleri yükler. Bunun karşılığında ise mükelleflere, kendileri için yapılan vergi işlemlerine itiraz hakkı verir. Bunun amacı istenilen vergi adaletini sağlamaktır.

Vergi adaleti, esas olarak yasama organlarınca getirilen vergi kanunları ile sağlanmaya çalışılır. Fakat bu ye-

(2) Bu konuya ilişkin olarak bkz. BİLGE Necip, Medeni Yargılama Hukuku Dersleri, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1965, s. 31, 32.

(3) Genel yargı kavramının kapsamı konusunda bkz. BİLGE, a.g.e., s. 9; KURU Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, İkinci Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968, s. 2, 3; KURU Baki, Nizasız Kaza, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1961, s.9, 10, 12.

terli değildir. Çünkü, vergi kanunlarının sayı olarak çok olması ve ekonomik hayatın sürekli değişmeler sonucu bu kanunların sık sık değiştirilmesi, uygulamada birçok güçlükler yaratmaktadır. Bugün yalnız mükellefler değil, vergi memurları dahi vergi kanunlarını gerçek olarak anlamakta güçlük çekmekte ve uygulamada birçok hatalara sebep olmaktadır. Ayrıca, vergi memurlarının kanunları çoğu kez dar anlamda yorumlayarak gereğinden çok vergi almak istemeleri ve bazı mükelleflerin de mümkün olduğu kadar az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek istemeleri, istenilen vergi adaletini sağlamayı daha da güçleştirmektedir(4). Yani; vergi adaleti tek başına vergi idaresi tarafından sağlanamamaktadır (5).

Bu durumda, vergi idaresinin veya vatandaşların işlemleri ile bozulan vergi adaletini düzeltmek ve kanun hükümlerini olaylara tam olarak uygulayabilmek için vergi yargısı gerekli olmaktadır. Gerçekten bu konu, bir hukuk devletinde vergilerin

(4) ERGINAY, Vergi Hukuku, s. 95.

(5) Fakat vergi yargısının etkinliği, vergi idaresinin iyi bir şekilde organize edilmesi, vergi memurlarının gereği gibi yetişmiş olması ve hatta vergi mükelleflerinde vergi anlayışının yerleşmiş olmasına da sıkı sıkıya bağlıdır. Bu nedenle, batı ülkelerinde vergi memurları sık sık açılan kurslarla eğitilmekte ve vergi mükellefleri vergicilik bakımından olgunlaştırılmaktadır. Bkz. BAYSAL Mümtaz, İngiltere'de Malî Kaza, Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 86, Karınca Matbaası, Ankara, 1956, s.15,22; Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: I, Damga Matbaası, İstanbul, 1969, s. 403, 404.

kanunlara uygunluğu ilkesinin bir sorunluluğudur. Bylece vergi yargısı, bir yandan vergi idaresinin dar görüşlerini veya vergi kanunlarına yanlış anlam vermesini, diğer yandan da mükelleflerin hatalı işlemlerini nleniş olmaktadır (6).

Vergi yargısına konu olan vergi uyuşmazlıkları, başlıca; mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyet uyuşmazlıkları, verginin matrahının belli edilmesi ve saptanması, verginin tutarı, muafiyet ve istisnalar ve mükellefin şahsında hatalar nedeniyle meydana gelir. Ceza kesmede uyuşmazlık, vergi suçlarına ait bir uyuşmazlıktır. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emirlerine, ilgili şahsın borcu olmadığı, bunu tamamen ödediği veya kısmen ödediği veya bu borcun zamanaşımına uğradığı iddialarından doğar (7). İhtiyati haciz, haciz, doğal afetler nedeniyle vergilerin ter - kini ve vergilerin tecili işlemlerinden doğan uyuşmazlıkları da bu tür uyuşmazlıklar arasında saymak mümkündür.

Bu üç ana kategoriye, yetki aşmasından doğan uyuşmazlıklar ile kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuşmazlıklarda eklenebilir. Yetki aşmasından doğan uyuşmazlıklar, mükelleflerin vergi konusundaki idarî düzenlemelerinin kanunlara aykırılığını ileri sürmelerinden, kanuna aykırılık iddialarından doğan uyuş-

(6) BAŞAR Suat, Vergi Kazasının Mahiyeti, Maliye Enstitüsü Konferansları, (Birinci Seri-1955), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakóltesi Yayınları, No: 85, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1956, s.61.

(7) ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 95, 96.

mazlıklar ise, salınan vergilerin dayanağını oluşturan metnin kanuna veya hukukun genel ilkelerine aykırı olduğu görüşlerinden ortaya çıkar (8).

Sistem ayrılıkları bir yana, batı ülkelerindeki vergi yargı sistemleri gözden geçirildiğinde, bu konuda başlıca şu temel ve ortak prensiplerin var olduğu görülür:

i. Vergi uyumsuzluklarının mükellef ve vergi idaresi arasında barışçı yollarla çözümlenmesi çok büyük bir yer tutmaktadır. Böylece uyumsuzlukların % 90'ından daha büyük bir kısmı bu yollarla çözümlendiğinden, vergi yargı kuruluşlarının iş yükü büyük ölçüde azalmış olmaktadır. Bu yollar diğer yandan da, mükelleflerin gelir kaynaklarını yok etmeden, yani mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan vergi alınmasını sağladığından vergilerin verimliliğini de artırmaktadır. Bu tür çözüm yollarına örnek olarak, başta uzlaşma olmak üzere, vergi hatalarının idarece düzeltilmesi, pişmanlık, cezalarda indirim ve vergilerin terkinin veya hafifletilmesi yollarını gösterebiliriz.

ii. Vergi yargı organları, her türlü etkiden uzak ve genellikle bağımsız olarak görev yaparlar. Yani vergi yargı organları, sadece kanun ve hukukun genel ilkelerine dayanarak kararlarını verirler. Bu kuruluşlar kararlarını, idarî tebliğlerle konulan ve düzenleyici karakterden yoksun hükümlere ve idarî

(8) Bkz. BAKLACIOĞLU Sadık, Vergi Hukukunun İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi (Teksir), Ankara, 1970, s. 111, 113, 114.

görüŖlere dayandırmazlar. KuŖkusuz bunun böyle olması için adı geçen bu yargı kuruluŖlarında görev alan kiŖilerin yargıç güvencesi altında bulunmaları gerekir. Yoksa, vergi uyuŖmazlıklarında idare, hem taraf, hem de karar veren veya karar veren kuruluŖu etkileyen bir organ durumuna geçerek istenilen eŖitliĐi bozabilir (9).

iii. Vergi uyuŖmazlıklarının en kısa sürede özömlenmesini sağlayacak özel usul kuralları uygulanmaktadır. Yargı organlarının kuruluş ve alıŖmaları bu esasa göre düzenlenmiŖtir.

iv. Vergi yargı kuruluŖlarının yükü, dava giderleri politikasıyla de hafifletilmeye alıŖılmaktadır. Yani, mükelleflere baŖlangıta, vergi yargı organlarına baŖ vururken mümkün olduğu kadar az dava giderleri yükletilmekte, buna karŖılık davalarını kaybedenlerden bütün giderler tahsil edilmekte ve devlet alacağının tahsilinde meydana gelen gecikme nedeniyle de onlardan tazminat alınması yoluna gidilmektedir. Diğer yandan ise, davalarını kazanan kiŖilere gider tazminatı verilmektedir. Böylece iyi niyetli vergi mükelleflerinin uyuŖmazlıklarını yargı organları önüne götürme olanakları geniŖletilmiŖ, kötü niyetli olanların ise bu eŖit giriŖimleri önlenmiŖ olmaktadır.

v. Vergi uyuŖmazlıklarının kamu cezası ile ilgili olanları adli yargının görev alanına girmektedir.

(9) BAKLACIOĞLU, a.g.e., s. 110, 111.

vi. İlk dereceyi oluşturan yargı organlarının kararları, olayın maddî yönü bakımından kesin sayılmakta, bunların kararlarına karşı sadece hukukî yönden, yani kanunlara uygunluğu bakımından üst derecedeki organlara baş vurabilmektedir (10).

II- VERGİ YARGISININ GENEL YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

A. Genel Yargının Gelişimi ve Yargı Kolları

Eskiden yargı kolları arasında bir ayırım yapmaya gerek görülüyordu. Gerek yargı organı ve gerekse yargılama bir birlik içinde idi. Yani ilk önceleri sadece özel kişiler arasında çıkan hukukî uyuşmazlıklar yargı konusu oluyor, bunlar da adli yargı organları tarafından çözümleniyordu. XVIII nci yüzyılda, kamusal idarelerin girişimlerinin pek az olması nedeniyle, idarî yargının sözü bile edilmiyordu. XIX uncu yüzyılda kamusal hizmetlerin çoğalması idarî uyuşmazlıkları ortaya çıkardı. Kamusal idarelerin girişimleri arttıkça, özel kişiler ile kamusal idareler arasındaki uyuşmazlıklar çoğalmaya başladı.

Başlangıçta idarî uyuşmazlıklar, özel kişiler arasında çıkan uyuşmazlıkları yargılayan genel; yani, adalet mahkemeleri tarafından yargılanmaya başlandı. Fakat daha sonra, bu tür uyuş-

(10) Bkz. ALAYBEK Ali, Almanya'da Vergi Murakabesi ve Malî Kaza, Maliye Vekâleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 98, Danga Matbaası, Ankara, 1956, s.2, 3, 101-110; ARIKAN Arif, Malî Kaza, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: II, Sayı: 1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1955, s. 30, 31; Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 2.

mazlıkların adalet mahkemelerinde çözümlenmesini istemeyen ve bunda büyük sakınca gören bir düşünce akımı ortaya çıktı. Bu şekilde düşünenler görüşlerini şu şekilde savunmuşlardır:

i. Kuvvetler ayrılığı ilkesi, idarî uyumsuzlukların adalet mahkemelerinde yargılanmasına elverişli değildir. İdarî işlemler, adalet mahkemelerinin yargısal denetimine bağlı tutulursa, yürütme kuvvetinin otoritesi kalmaz. Yargı kuvveti yürütme kuvvetinin üstüne çıkar. İdare adalet mahkemelerinin etkisi altına girer.

ii. İdarî uyumsuzlukların teknik özellikleri vardır. Adalet mahkemeleri idarenin teknik inceliklerini bilemezler. Bu nedenle bu gibi uyumsuzlukları yargılamak için ayrı mahkemeler kurulmalıdır.

iii. Sosyal yaşantının ilerlemesi ile birlikte kamu hizmetlerinin artması, idarî girişimlerin çoğalması, ortaya yığınla idarî uyumsuzluklar çıkarmıştır. Esasen yüklü olan adalet mahkemelerine bu yeni yığınları da yüklemek doğru olmaz. Teknik nitelikleri bakımından da özellikleri olan bu yeni yığınları yargılamak için idarî mahkemelerin kurulması gerekir.

iv. Adalet mahkemelerinin bağımsızlıkları, bu mahkeme yargıçlarının kanunlardan başka bir şeye bağlı olmamaları, davacılar için kuşkusuz çok değerli bir inançtır. Fakat idare mahkemelerini de bağımsız olarak kurmak ve yargıçlarını da ka-

nundan başka bir şeye bağlı tutmamak mümkündür (1).

Bu nedenlere dayanarak özellikle Kara Avrupası ülkelerinde ve ülkemizde idarî uyumsuzlukları çözümlmek üzere adlî yargıdan ayrı olarak, idarî yargı düzeni kurulmuş ve bu uyumsuzluklar bu yargı düzeni içinde yer alan mahkemelere verilmiştir (2). Bu arada askerî uyumsuzlukların özellikleri nedeniyle askerî yargıda bağımsız bir yargı kolu şekline büründürülmüştür. Birinci ve özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra daha da ileri gidilerek, yasama organlarının faaliyetlerini, sınırlı bir ölçüde de olsa, yargısal denetime tâbi tutmak üzere yepyeni bir yargı çeşidi olarak anayasa yargısı ortaya çıkmış bulunmaktadır (3).

Bugün Dünya'nın birçok ülkelerinde bağımsız yargı kolu olarak adlî, idarî, askerî ve anayasa yargısı sayılabilir. Vergi yargısının ise bağımsız bir yargı kolu olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bir kısım yazarlar, vergi yargısının bağımsızlığına karşı çıkarken, bir kısım yazarlar da bu yargı kolunun da bağımsızlığa kavuşturulması gerektiğine inanmaktadırlar.

(1) DERBİL Süheyp, İdare Hukuku, Cilt: 1, Dördüncü Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, No: 85, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1955, s. 151.

(2) İngiltere ve Amerika gibi Anglosakson ülkelerinde, bugün dahi idarî uyumsuzlukların adlî yargının görev alanı içine girmektedir.

(3) BİLGE, a.g.e., s. 5, 6.

B. Yargı Kollarının Bağımsızlığı

Bazı yargı organlarının veya yargılama yetkisi bulunan kuruluşların, belirli bir konu ve konular hakkında bazı yetkilere haiz olmaları, bu kuruluşların, ayrı ve bağımsız bir yargı kolunu oluşturduklarını göstermez. Bağımsız bir yargı kolu olabilmek için, adı geçen bu organların kendilerine özgü son bir denetleme organlarının bulunması, yani o organın üstünde ve onun kararlarını denetleyebilecek ve bozabilecek başka bir organın bulunmaması gerekir (4). Örneğin, bugün hukuk mahkemelerinin içinde ayrı ticaret mahkemelerinin mevcut olması, ayrı bir ticarî yargının veya hukuk mahkemelerinin yanında bir de ceza mahkemelerinin bulunması, ayrı ayrı birer hukukî ve cezaî yargının var olmasını gerektirmez. Çünkü, gerek ticaret mahkemelerinin ve gerek ceza mahkemelerinin kararları son olarak Yargıtay'ın denetimine tâbidir. Yargıtay'ın üzerinde ise artık hiçbir denetim organı yoktur. Aynı esas, idari yargıda da görülür. İdarî örgüt içinde yargı yetkisine haiz bazı yargı görevi yapan organların bulunması, bu organların ayrı bir yargı kolunu oluşturduklarını ortaya koymaz. Çünkü, organik yönden idarî ve maddî yönden yargısal işlemler yapan bu kuruluşların kararları son olarak idarî yargının en üst organının denetimine tâbidir (5).

(4) ONAR Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt:III, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, s. 1823.

(5) ONAR, a.g.e., s. 1823.

Bazı hukukçular ise bu kavramı biraz daha dar anlamda kullanmaktadırlar. Onlara göre bu kavram, hukukî nitelikleri itibariyle bir bütün oluşturan işlerin bağımsız bir yargılama usulüne tâbi olması anlamına gelmektedir. Yani, hukukî nitelikleri itibariyle bir bütün olan işler, aynı yargı çeşidi adı altında toplanır ve bunlar hakkında o yargı çeşidine özgü yargılama kuralları uygulanır. Onların düşüncesi açısından cezaî yargı da bir yargı çeşididir. Çünkü, bu yargı çeşidi yargı organlarının ceza işleri hakkındaki faaliyetini kapsar ve ayrı bir yargılama usulüne sahiptir (6).

Görüldüğü üzere bir yargı kolunun bağımsızlığı demek, yargı organlarında görev yapan yargıçların bağımsızlığı ve hatta yargı organlarının bağımsızlığı demek değildir. Bu kavram daha geniş bir anlam taşımaktadır. Esas olarak bir yargı kolunun bağımsızlığını, yukarıda belirtilen en geniş anlamda anlamak gerekir. Yani, hukukî nitelikleri itibariyle bir bütün oluşturan işleri ayrı bir yargılama usulüne bağlayarak, bu işleri gören yargı organlarını da bağımsız yüksek bir mahkemenin denetimine tâbi tutmak şeklinde kabul etmek en doğru yoldur (7).

C. Vergi Yargısının Bağımsızlığı Sorunu

Bundan önce de kısaca değinildiği üzere, vergi yargısının bağımsızlığı bugün tartışmalıdır. Genellikle idare hukukçuları, vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemekte ve vergi

(6) KURU, a.g.e., s. 3.

(7) Bu konuda geniş bilgi için bkz. ONAR, a.g.e., s.1823-1827.

uyuşmazlıklarının idarî yargı içinde çözümlenmesi tezini savunmaktadırlar. İdare hukukçular gibi özel hukukçular da, bu yargının bağımsızlığını benimsememekte, fakat vergilere ilişkin uyuşmazlıkların idarî yargı yerine, adlî yargı kolu içinde çözümlenme gereğini ileri sürmektedirler. Daha çok maliyecilerden oluşan diğer bir grup ise, vergi yargısının adlî ve idarî yargı gibi bağımsızlığa kavuşturulması ve bu tür uyuşmazlıkların böyle bir yargı düzeni içinde çözümlenmesinin yerinde olacağını belirtmektedirler. Dünya ülkeleri uygulamalarında, bu üç tip yargının uygulama alanı bulduğunu görmekteyiz. Örneğin, vergi uyuşmazlıkları, İsveç ve Lüksemburg'ta idarî yargı, Belçika ve Hollanda'da adlî yargı, Almanya'da da bağımsız vergi yargısı içinde çözümlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının adlî ve idarî yargı içinde çözümlenmesi gerektiğini ileri süren iki görüşü uzlaştırmaya çalışanlar ise, bir kısım vergi uyuşmazlıklarının idarî, diğerlerinin de adlî yargı kolu içinde çözümlenmesinin yerinde olduğunu ortaya koymaktadırlar. Bu görüş daha çok teorik değil, tarihi bir nedene dayanmaktadır (8). Söz konusu bu sisteme örnek olarak Fransa ve Türkiye'de uygulanan sistemleri gösterebiliriz.

Vergi uyuşmazlıklarının hakem mahkemelerine (kurullarına) bırakılması, ayrı bir şekil olarak düşünülebilir. Bu mahkemeler, genellikle vergi dairesi temsilcileriyle mükellef tem-

(8) Bkz. TROTABAS Louis, Finances Publiques, Dalloz, Paris, 1967, s. 579, 580.

silcilerinden oluşur. Ancak bu şeklin pek savunulur olmadığı ileri sürülmektedir. Gerçekten yargı yetkisinin, her şeyden önce, kamu otoritelerince kullanılması gereğinin yanı sıra, temsilcilerin karşılıklı ilgi ve menfaatleri bu çeşit mahkemelerin işleyişini güçleştirebilir. Öte yandan, bu mahkemelerde kanunların tam olarak uygulanmasından çok, karşılıklı tavizlere yer verileceği akla gelmektedir. Hakem mahkemelerinin başına meslekten bir yargıcın getirilmesi ise, bu yargıcın diğer üyeler üzerinde, bunların vergi konusundaki bilgisizlikleri nedeniyle etki yapabilecekleri ve sonuçta tek yargıçlı mahkemelerin bütün sakıncalarını ortaya çıkarabileceği açıktır (9). Bu mahkemelerin kararları, sonunda ya adlî yargı, ya da idarî yargı kuruluşlarına temyizden intikal ettirilmektedir. Bu sistemleri uygulayan ülkelere de örnek olarak İngiltere, Amerika, İtalya ve gene Türkiye'yi gösterebiliriz. Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde eskiden geniş uygulama alanı bulan bu şekil, yavaş yavaş ortadan kalkmaktadır (10). Bugün vergi uyuşmazlıklarına bakması gereken mahkemelerin saptanması konusundaki tartışma, genellikle belirttiğimiz ilk üç sistem üzerinde yapılmaktadır. Yani, vergi uyuşmazlıkları, acaba bağımsız bir vergi yargısı düzeni içinde mi çözümlenmeli, yoksa bu uyuşmazlıklara adlî veya idarî yargı kolu içinde mi bakılmalıdır. İşte biz bundan sonra bu sistemler üzerinde duracak ve bunların savunulabilir yanlarını ortaya koymağa çalışacağız.

(9) ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 97.

(10) ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 97.

1. Vergi Yargısının Bağımsız Bir Yargı Kolu Olmaması
Görüşü

a. Vergi Uyuşmazlıklarının İdarî Yargı Düzeni
İçinde Çözülmesi

Adlî yargının dışında ve bağımsız nitelikte bir idarî yargının varlığı, bu iki yargı kolu arasındaki prensip ve yapı farkına dayanır. Yani bu iki yargı düzeninin birbirinden ayrılması, bunların çözümledikleri uyuşmazlıklara uygulanan kuralların ayrı oluşundan değil, bu kuralların dayandığı esaslardaki ayrılıktan ileri gelir. Örneğin, ticaret mahkemeleri Ticaret Kanunu'nu, diğer hukuk mahkemeleri ise daha çok Medenî Kanunu uygularlar. Böylece, adlî yargı düzeni içinde bulunan yargı organlarının uyguladıkları kanunlar ve çözümledikleri uyuşmazlıklar arasında fark vardır. Fakat bu durum yargı kolunun değişmesini, yeni bir yargı kolunun kurulmasını gerektirmez. Çünkü, Ticaret Kanunu'da, Medenî Kanun da aynı esas ve prensiplere ve irade serbestisine dayanır. Her iki çeşit uyuşmazlık karşısında hukuk yargıcının rolü aynıdır. Yani her iki uyuşmazlıkta da yargıç, bu uyuşmazlıklara özel hukukun esaslarını uygular (11).

Buna karşılık, idarî uyuşmazlıklara bakan organlar, birinci plânda idarî kanunları uygularlar. İdarî kanunlardan doğan uyuşmazlıkların dayandıkları esaslar ve bağlı oldukları hukukî prensipler ise, özel hukuk alanına dahil uyuşmazlıklara

(11) ONAR, a.g.e., s. 1825.

uygulanan kuralların hukukî dayanaklarından farklıdır. Yani, yukarıda değinildiği gibi, özel hukuk ve bunun dallarını oluşturan medeni hukuk, ticaret hukuku gibi hukuk dalları, eşit hak, çıkar ve irade serbestisi esasına dayandığı halde; kamu hukuku, kamu çıkarlarının özel çıkarlardan üstünlüğü esasına dayanır (12). Bugün idarî yargının varlık nedeni, geleneksel alışkanlıkların dışında, tamamen buna dayanır (13).

Vergi uyumsuzlukları da gerçekten diğer idarî uyumsuzluklar niteliğindedir. Çünkü, vergi hukukunun konusu olan vergi olayları, devlet veya ona bağlı kamu kuruluşlarının yaptıkları vergi işlemlerinden doğmaktadır. Bu işlemler devlet egemenliğine dayanarak, kamu hizmetleri giderlerini karşılayacak kaynakların sağlanması için yapılır. Vergi olayı nedeniyle kişilerle vergi idareleri arasında doğan ilişkiler, özel kişilerin kendi aralarındaki ilişkilerden ayrıdır. Çünkü, vergi ilişkilerinin yanında kamu gücü bulunmaktadır (14). Bu nedenle, bu tür uyumsuzluklara bakan yargıcın rolü, idarî uyumsuzluklara bakan yargıcın rolünün aynıdır (15).

Adlî yargı ile idarî yargı arasındaki ayrılık, çözümlenen uyumsuzlukların ve bu uyumsuzluklara uygulanan ana pren-

(12) ONAR, a.g.e., s. 1851.

(13) GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, Idari Yargı, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No: 116, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s. 7.

(14) Bu konuda bkz. ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 8.

(15) Bkz. ONAR , a.g.e., s. 1825.

siplerin özelliğinden ortaya çıktığına göre, adlî ve idarî yargı dışında ayrı ve bağımsız bir vergi yargısının kurulması doğru değildir. Çünkü, vergi uyuşmazlıklarının çözümü görevinin idarî yargıdan alınarak bağımsız bir yargı koluna bırakılması, idare hukukunun bütünlüğünü bozarak bu yargı kolunu zayıflatmış ve uygulamadaki hukukî istikrarı ortadan kaldırmış olur (16). Diğer yandan böyle bir yol izlenmesi, gereksiz yere devlete büyük bir malî yük yükler (17).

İdare hukuku gittikçe genişleyen bir hukuk dalıdır. Dün özel hukuk alanı içine giren bazı konular, bugün bir idare hukuku konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yayılmanın doğal sonucu olarak da birçok teknik konular idare hukuku alanı içine girmektedir. Eğer, idare hukukunun tartışmasız içinde yer alan vergi hukukunu ve vergi yargısını bu hukuk dalından ayırırsak, gene bu hukuk konularından olan kalkınma hukuku, imar hukuku, döviz hukuku gibi yeni ortaya çıkan kavramların ifade ettikleri konulara da bağımsızlık tanımak gerekir. Çünkü bunların da en az vergi hukuku ve vergi yargısı kadar ayrı teknik ve özellikleri vardır. Böyle bir ayırım ise, idare hukukunun bütünlüğünü gereksiz yere parçalamış ve ortaya onbeş yirmi kadar bağımsız hukuk ve yargı kolu çıkarmış olacaktır (18).

(16) ONAR, a.g.e., s. 1826.

(17) Bkz. DURAN Lütfi, Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonlar İle Vergi İhtilaflarının Âkibeti, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: XIV, Sayı: 2, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967, s.54.

(18) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanun Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 1972, s. 72, 73.

Gerçekten, vergi kanunlarının uygulanmasının bazı teknik bilgileri gerektirmesi, vergi hukukunun ve vergi yargısının bağımsızlığını gerektirmez. İdarî yargıcı, teknik esasları farklı olan vergi uyuşmazlıklarını da idare hukuku esasları içinde çözümler. Çünkü vergi hukukunun kökleri idare hukukuna bağlıdır. Eğer teknik yönden var olan farklar yargının değiştirilmesini gerektirirse, o takdirde Bakan-Hakim esasını diriltmek; uyuşmazlıkları hukuk, adalet ve hakkaniyet bakımından değil, sadece teknik bakımından çözmek olur. Böyle bir çözüm şekli hukukî çözüm şekli değil, teknik çözüm şeklidir. Bu iş, bir yargı işi değil, bir bilirkisi işidir (19).

İdarî yargının yanında bir de vergi yargısının kurulması, idarî ve vergi yargısı arasında da birçok görev ve hüküm uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Bu doğacak uyuşmazlıkların, bağımsız yargı kuruluşlarının karşılıklı görev alanlarına girmelerini veya görevi alanına giren konularda çekimser kalmalarını önlemek ve aynı olay hakkında çatışan hükümlerden doğan adaletsiz ve haksız durumları kaldırmak amacıyla kurulan uyuşmazlık mahkemeleri tarafından çözümlenebileceği ileri sürülebilir. Fakat, herhangi bir hukuk düzeninde yargı organlarının görev alanları ne kadar yerinde ve kesinlikle birbirinden ayrılmış ve uyuşmazlık yer ve usulleri kabul edilmiş olursa olsun, bunun sağlanamayacağını uygulamalar göstermiştir. Bu tür çıkacak uyuşmazlıkları asgari bir düzeyde tutmanın en uygun yolu, bağımsız yargı kollarını mümkün olduğu kadar az

(19) ONAR, a.g.c., s. 1851.

sayıda tutmaktır (20).

Nitekim, 1961 Anayasası ile bağımsız yargı kuruluşlarının artırılması, bu alanda çeşitli uyumsuzlukların ortaya çıkması sonucunu doğurmuştur (21). Hatta, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetleyen ve sorumlularının hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama görevini yapan Sayıştay'ın, kendisini bağımsız bir yargı kuruluşu olarak görüp, Yüksek Mahkeme kararları niteliğinde kararlar yayınlaması (22) bu tür uyumsuzluk sayılarını artırmıştır.

Demek ki; aynı esasları uygulayan mahkemelerin kararları arasında ayrılıklar bulunması, bir ülkede adalete, yargı fonksiyonunun ve yargısal işlemlerin gerek olaylar ve gerekse hukukî hükümleri bakımından ifade ettiği sosyal gerçeklik esasına ve kati hüküm hakkındaki düşüncelere uymaz. Bağımsız bir yargı düzeninin kurulmasını gerektiren nedenler, sadece uygulanan kanunları veya bunların uygulama alanlarını teknik yönden

(20) Bkz. OZYÖRÜK Nukbil, İdare Hukuku Ders Notları (Teksir), Ankara Hukuk Fakültesi, s. 179.

(21) Bu konuda bkz. DURAN Lütfi, Yüksek Mahkemeler Arasında İctihad Uyumsuzluğu, Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri, Yıl: 1, No: 1, Cezaevi Matbaası, İstanbul, s. 9-27.

(22) Bkz. ÇOLAKUNER Memduh, Sayıstay ve Vergileme, Maliye Bülteni, Sayı: 667, Ankara, 1971, s. 44-50.

anlama ve bu konularda uzman olma işi değildir. Bir vergi tekniğinin ve vergi kanunlarının var olması, bağımsız bir vergi yargısının varlığını gerektirmez. Çünkü bu kanunlara hâkim olan esas da, bütün idare hukukunda olduğu gibi, kamu yararının özel yararlarla üstünlüğü esasına dayanır. Fakat burada, özel yararların da korunması ve böylece de hukukun genel prensiplerinin adalet ve hakkaniyet kurallarının ve gereklerinin ışığı altında bu iki zıt yararların uzlaştırılması göz önünde tutulmalıdır. Bu bakımdan bütün bu uyuşmazlıkların aynı düşünce ve aynı esaslarla çözümlenmesi gerekir. Bu da aynı esasları uygulayan yargı organlarından çıkan uyuşmazlıkların aynı yüksek mahkemede birleştirilmesi ve bunun içtihatlarına diğerlerinin de uyması gerekliliğidir. Bunun için de idare hukuku ve idarî yargıyı gereksiz yere parçalayarak yargı kolları arasında çıkacak görev ve hüküm uyuşmazlıklarını fazlalandırmamak gerekir (23). Yoksa, her bir hukuk alanında birden çok yargı düzeninin kurulması, bunların verecekleri kesin hükümlerin hukukî varlıkları, dokunulmazlıkları ve her yargı düzeninin bağımsızlığı nedeniyle, öyle hukukî farklılıklar yaratacaktır ki; bunun acısını ~~çaha~~ çok yönetenler değil yönetilenler çekecektir (24).

b. Vergi Uyuşmazlıklarının Adlî Yargı Düzeni
İçinde Çözülmesi

Vergi hukukunun en yakın bağıllık ve ilişkisi olduğu hukuk dalı, özel hukuk dalıdır. Başta Fransız özel hukukçusu

(23) ONAR, a.g.e., s. 1895, 1896.

(24) ÖZYÖRÜK, a.g.e., s. 179.

François Geny ve Pilon, Savater ve Lalou gibi özel hukukçularının görüş ve düşüncelerine göre özel hukuk, vergi hukukunun da esaslarını kendi içinde toplamaktadır. Harh ve tahakkuk işlemleri birer idarî işlem olmakla beraber, verginin dayandığı hukukî işlem, mülkiyet ve alım-satım gibi ana kavramlar, esasen özel hukuk kavramlarıdır. Bu yönden vergi hukukunu mutlak ve kapalı bir dünya olarak ele almak doğru değildir. İtalyan yazarı Giannini'nin belirttiği üzere vergi mükellefiyeti, esas olarak özel hukuktaki herhangi bir mükellefiyetten farklı değildir. Bu nedenle borçların doğuşu, tadil ve icrası konusundaki ilkeler, vergi hukukunun ilke ve kuralları ile açıkça ve dolaylı olarak değiştirilmedikçe, bunlar, vergi borçlarına da uygulanabilir. Diğer yandan Tesora'ya göre de, vergi usul hukuku, medenî usul hukukuna bağlı ve onun özel bir kısmını oluşturur. Gerçekten vergi usul hukuku, vergi müessesesinden doğmuş bazı özelliklere sahip kurullarla düzenlenmiştir. Bununla beraber, aksi kanunda gösterilmedikçe veya durum ve koşullar gerektirmedikçe, vergi uyumsuzluklarında da medenî usul hukukunun kurullarının uygulanması gerekir. Demek ki; vergi hukukunun açıkça değiştirdiği durumlar bir yana, vergi hukukunun hiç atıf yapmadığı veya dolaylı dolaysız atıf yaptığı bütün vergi konularına özel hukukun ilgili ilke ve kurullarını uygulamak gerekir (25).

(25) Vergi Hukukunun özel hukukla olan ilişkileri konusunda bkz. ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 10, 11, 23, 24; ERGİNAY, Vergi Hukukunun Nevzu ve Muhtariyeti, s. 128, 129; TUNCER, Vergi Hukuku Ders Notları, s. 45-53, 64-67.

Özetle; özel hukukçular, bu hukuka üstünlük tanımakta, vergi hukukunun özel hukuka aykırı düşen kural ve kavramlarını bir istisnai durum olarak görmekte ve sonuç olarak da vergi hukukuna bir bağımsızlık değil, özel hukuk içinde ayrı bir yer vermektedirler.

Vergi hukukunun özel hukukla çok sıkı ilişkileri olduğuna göre, vergi uyuşmazlıklarına da adli yargı organlarıncı bakılması kadar doğal bir şey olamaz. Çünkü, adli yargı organlarında görev almış olan yargıçlar, esasen vergi uyuşmazlıklarına uygulanan kanun ve hukukun genel ilke ve kurallarına yabancı değildirler. Vergi uyuşmazlıklarını çözümlleyen yargıçların sadece vergi alanında uzman olmaları da yeterli değildir. Bugün vergi hukukunun, anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, usul hukuku ve hatta devletlerarası hukukla az çok ilişkisi vardır. Bu ilişkiler, vergi uyuşmazlıklarını çözümlenecek yargıçta, herşeyden önce geniş hukuk kültürü ve formasyonunun bulunmasını gerektirmektedir.

Nitekim, bu nedenle bazı Batı Avrupa ülkeleri, vergi uyuşmazlıklarına bakacak kişilerin hukuk fakültesi mezunu olmalarını ve ayrıca uzun süre yargıçlık yapmalarını asgari bir şart olarak aramaktadırlar (26). Ünlü Fransız yargıç ve hukuk-

(26) Belçika'da vergi uyuşmazlıklarına bakan mahkemelerin bütün üyeleri hukuk doktorudur. Bkz. MOUTTE Jean Van, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The Iniversity of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968, s. 217.

çularından M.P. Fabreguettes, "hukuk ilmi hukuk fakültelerinde ve fakat özellikle adliye saraylarında öğrenilir" demektedir(27).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünü kendisine özgü bir takım özel uzmanlık istemesi ise, bu uyuşmazlıkların genel yargı organları dışında çözümlenmesini gerektirmez. Çünkü, adlî yargıcın karşısına, özel uzmanlığı gerektirerek çıkan tek konu, vergi uyuşmazlıkları değildir. Bugün, adlî yargı organlarının çözümledikleri Ticaret ve İş Kanunlarından doğan uyuşmazlıklar, en az vergi uyuşmazlıkları kadar uzmanlık isteyen konulardır. Bu tür uyuşmazlıkları çözümlöyen adlî yargı organları, vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmekte de idarî yargı organlarından daha çok başarı sağlayabilirler. Kaldı ki; bu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde de yargıç, sık sık bilirkiçilere baş vurabileceği gibi, adlî yargı kuruluşları içinde belli bir mahkeme sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla da görevlendirilebilir. Böylece bu bölümlerde çalışacak yargıçlar, konu üzerinde bilgilerini derinleştirerek, vergi alanında uzman yargıç olarak yetişirler (28).

Diğer yandan taraflar, genellikle uyuşmazlıklarını yargı kuruluşları önüne götürmeden önce, bunları idarî düzeyde çözümlenmeye çalışırlar. Eğer bu yolda istedikleri sonuçları sağlayamazlarsa, o takdirde yargı organlarına baş vururlar. Bu ise,

(27) Bkz. ARIKAN, Vural, Vergi Mahkemeleri, Yeni Gazete, 13 Eylül 1970.

(28) Bkz. ARIKAN Vural, a.g.m.

vergi uyuşmazlığını çözümlöyöcek yargıcın önüne davanın olgunlaşmış bir şekilde gelmesini sağlar (29). Bunun için dava yargıcının vergi konusunda fazla bilgisinin olması gerekli değildir. Esas olan, yargıcın genel hukuk bilgisine sahip olması ve gelen dosya üzerinde bu bilgiye dayanarak bir sentez yapabilmesidir.

2. Vergi Yargısının Bağımsız Bir Yargı Kolu Olması Görüşü

Bilindiği üzere başlangıçta idare hukukundan doğan idarî uyuşmazlıklar, adlî mahkemelerde bakılarak karara bağlanıyordu. Daha sonraları ise, idarî uyuşmazlıkların adlî yargı düzeni dışında bağımsız bir idarî yargı kolu içinde çözümlenmesi gereği ileri sürülmüştü. İdare hukukçuları tarafından ileri sürülen bu tez, daha çok şu iki ana nedene dayandırılıyordu:

i. İdarî uyuşmazlıkların kendilerine özgü teknik özellikleri vardır. Adlî yargı düzeni içinde yer alan mahkemeler, idarî uyuşmazlıkların teknik inceliklerini kavrayamazlar. Bu nedenle bu tür uyuşmazlıkları yargılamak üzere, ayrı idare mahkemeleri kurulmalı ve idarî yargı bağımsızlığa kavuşturulmalıdır.

ii. Sosyal yaşantının ilerlemesi ile birlikte kamusal hizmetlerin artması, ortaya yığınla idarî uyuşmazlıklar çıkar-

(29) Bkz. SCHUTTEVAER H., Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968, s. 473.

mıştır. Esasen yüklü olan adlî mahkemelere bu yeni uyumsuzlukları çözme görevi vermek uygun olmaz. Teknik nitelikleri bakımından ayrı özellikleri olan bu idarî uyumsuzlukları yargılamak için idare mahkemeleri görevli sayılmalıdır.

Bugün ise aynı durum vergi uyumsuzluklarında söz konusudur. Yani, vergi uyumsuzluklarının çözümü birçok teknik ve muhasebe bilgisini gerektirmektedir. Bir adlî yargıcın veya idare mahkemelerinde görev almış bir kişinin bu bilgileri edinmesine imkân yoktur. Özellikle vergi kanunlarının iktisadî olaylara bağlı olarak sık sık değiştirilmeleri, bu güçlüğü bir kat daha artırmaktadır. Diğer yandan, bugün vergi uyumsuzlukları her geçen gün artmaktadır. Bugün, Danıştay'a açılan tüm dava sayısının yarısından çoğu vergi uyumsuzluklarıyla ilgili bulunmaktadır.

Yukarıda da değinildiği üzere bazı idare hukukçuları ise, "vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesi için bilinmesi gereken teknik bilgiler ve özelliklerin, bu uyumsuzlukların bağımsız bir vergi yargısı düzeni içinde çözümlenmesini gerektirmez" demektedirler. Bu hukukçulara göre, idare yargıçlarındaki teknik bilgi eksikliği, bilirkişilere baş vurma suretiyle giderilebilir.

Fakat esas, her davanın bilirkişinin yargıcan kendisi olmasıdır (30). Çünkü, uyumsuzlukların bilirkişilere bırakıl-

(30) EREM Faruk, Ceza Usulü Hukuku, Dördüncü Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 324, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s. 390.

ması çeşitli sakıncalar doğurur. Bu sakıncalar şu şekilde özetlenebilir:

i. Uyuşmazlıkların bilirkişilere bırakılması davaların sonuçlandırılmasını gereğinden fazla geciktirir.

ii. Aynı zamanda bilirkişi incelemeleri, masrafları çoğaltarak uyuşmazlıkların çözümünün maliyetini artırır.

iii. Bilirkişi olarak kabul edilen kimselerin raporları genellikle gerçeği yansıtmaz. Çünkü bilirkişilerin raporları, çok kere ciddi bir inceleme sonucu hazırlanmaz.

iv. Her davada bilirkişiye baş vurulması, yargıçları yavaş yavaş bilirkişilerin düşüncelerine göre karar vermeye ve böylece de yargıçların uyuşmazlık üzerine fazla eğilmemeleri suretiyle onları tembelliğe götürür (31).

Ancak, bilirkişi müessesesini de tamamen kaldırmak, özellikle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mümkün değildir. Bu tür uyuşmazlıkları çözümleyen yargıçlardan, vergi konularını ilgilendiren her alanda bilgi sahibi olmaları istenemez. Çünkü, yukarıda da belirtildiği üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümü kendisine özgü bir takım teknik bilgileri gerektirmektedir. Kaldı ki; diğer uyuşmazlıklarda dahi yargıç, daima bilirkişiye

(31) Bkz. BELGESAY Mustafa Reşit, Hukuk ve Ceza Usulü Mahkemesinde Deliller, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 122, Güven Matbaası, İstanbul, 1940, s.109.

baş vurma zorunluluğundadır. Fakat, bilirkişi müessesesinin sıralanan sakıncalarını asgariye indirmek için bu baş vurmaları mümkün olduğu kadar azaltmak gerekir (32). Bu ise, vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen yargıcın kendisinin bilirkişi olmasıyla, yani sadece vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen mahkemelerin oluşturduğu bağımsız bir vergi yargısı düzeninin kurulmasıyla sağlanabilir. Nitekim, idarî yargı bağımsızlığını elde ederken, aynı görüş savunulmuş, idarî uyuşmazlıklara çözümlememin teknik özellikleri olduğu, bu özellikleri kavrayabilecek bağımsız bir idarî yargının kurulması ileri sürülmüştü.

III- VERGİ YARGISININ FONKSİYONLARI

A. Vergi Yargısının Esas Fonksiyonu (Uyuşmazlıkları Çözümleme Fonksiyonu)

Hukuk devleti ilkesinin gelişmesi sonucu, vergileme yetkisi olan kamu kuruluşları karşısında mükellef veya sorumlularının, bazı ödevleri yanında kendileri için yapılan tarh, tahakkuk ve tahsil gibi vergi işlemlerine itiraz etme hakları vardır. İdarece saptanan bir vergi alacağı veya vergi cezası ile ilgili olan vatandaşların, hak ve çıkarlarını güvence altında bulundurmak ve vergilemenin kanunlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla böyle bir yol gereklidir.

(32) Bkz. KIZILYALI Hüsnü, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 286, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, s.260, 261.

Yargısal görev yapan vergi yargı organları, vergi kanunlarının uygulanmasından doğan ve idare ile vergi mükellefleri veya sorumlusu arasında barışçı yollarla çözümlendirilemeyerek kendilerine intikal eden olaylar hakkında bir hükme varırlar. İşte, yargısal kararlar elde etmek amacıyla yargı organları önüne götürülen uyuşmazlıkların böyle bir sonuca bağlanması, vergi yargısının esas fonksiyonunu oluşturur. Kesin hüküm şeklinde ortaya çıkan yargısal tasarruflar, kanunî gerçeklik niteliğine haiz olup, uyuşmazlıkları kesin bir şekilde ortadan kaldırmış olur. Artık taraflar, bu kararlara uyma zorunluğunda olup, aynı nedene dayanarak tekrar dava açamazlar. Kesin nitelikte olmayan kararlar ise, süresi içinde daha üst yargı organlarına intikal ettirilmezse aynen kesin karar sonuçlarını doğurur. Böylece uyuşmazlıkları tek tek çözümlenerek ortadan kaldırılmasını sağlayan bu fonksiyonu ile vergi yargısı, özel sonuçlar doğurmuş olur (1).

B. Vergi Yargısının Diğer Fonksiyonları

1. Tanzim Fonksiyonu

Vergi yargısı, hukukî içtihat (jurisprudence) yaratma yoluyla, esasen karmaşık (kompleks) ve ayrıntılı bir nitelik

(1) TUNCER Selâhattin, Vergi Suç ve Cezaları ve Vergi Anlaşmazlıkları (Malî Kaza), (Basılmamıştır), s. 15; DOLUN Galip, Malî Kaza, Maliye Enstitüsü Konferansları (Onikinci Seri-1966), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 183, Sermet Matbaası, İstanbul, 1966, s. 118.

taşıyan malî mevzuatın boşluklarını doldurmak, hükümleri açığa kavuşturmak ve kanunların hukukî ve bilimsel anlayışa göre uygulamalarına ışık tutmak ve vergiciliğe bu yoldan yön vermektedir.

Bu fonksiyon bütün yargısal faaliyetlerde de söz konusu ise de, vergi yargısında özellikle önem arz eder. Çünkü bugün vergileme alanı, ekonomi ve teknikte devam eden bağ döndürücü gelişmeye ayak uydurmak zorunluluğundadır. Bu ise, sadece vergilemeyi düzenleyen kanun hükümleriyle sağlanamaz. Vergi kanunlarında her zaman bazı boşluklar olabileceği gibi, bazı kanun hükümleri de çeşitli anlamlara gelebilir. İşte vergi kanunlarındaki boşlukları doldurma, çeşitli şekilde tefsir ve vergi uygulamasının ortaya çıkardığı hukukî sorunları çözmek, yargı organlarına düşen bir görev olmaktadır. Vergi hukukunu, ülkenin koşullarını göz önünde tutarak sürekli şekilde geliştirmenin kanunlardan da önemli yolu içtihatlardır (2).

Ancak, vergi yargısının kendisinden beklenen bu çok önemli görevi yerine getirebilmesi için, iyi bir şekilde organize edilmesi ve vergi hukukuna katkıda bulunacak kişilerin vergi kanunları ve hukuk bilgisi dışında muhasebe, iktisat ve işletme alanlarında bilgi sahibi olmaları gerekir (3). Diğer yandan, vergi yargı organlarınının yaratmış oldukları içtihatların

(2) Bkz. DOLUN, a.g.m., s. 118, 119; KIZILYALI, a.g.e., s. 256; TUNCER, Vergi Suç ve Cezaları ve Vergi Anlaşmazlıkları (Malî Kaza), s. 15.

(3) KIZILYALI, a.g.e., s. 256.

gerek mükellef ve vergi daireslerine ve gerekse diğer vergi yargı organlarına yarar sağlayabilmesi için, sürekli ve düzenli bir şekilde yayınlanması gerekir. Aksi takdirde istenilen sonuç elde edilememiş olur. Nitekim, batı ülkelerinde vergi yargı organlarının kararları, sürekli ve düzenli bir şekilde yayınlanmaktadır.

2. Vergilemede Güvenlik Sağlama Fonksiyonu

Vergi yargısının bu fonksiyonu, tek tek olaylar bakımından daha çok vergi uyuşmazlıklarında genel bir sonuç doğurur. Vergi yargısının güvenlik sağlama fonksiyonu, uyuşmazlıkları çözümüleme fonksiyonu ile yakından ilgili olup, onun doğal bir sonucudur. Hukuk devleti anlayışına göre, verginin anayasa ve kanunlara uygun bir şekilde istenip istenmediğinin yargısal denetime tâbi tutulması, bir taraftan vergi ödevlisi için güvenlik sağlayacağı gibi, diğer yandan idarenin vergi yargı organlarına baş vurmaya gerektirdiği durumlarda da idare için aynı güvenliği verir. Pek tabii ki burada da yargı kuruluşlarının kendilerinden beklenen güvenliği sağlayabilmeleri için, istenilen bir çalışma düzenine ulaşmış olmaları gerekir (4).

(4) DOLUN, a.g.m., s. 118.

İKİNCİ BÖLÜM
YABANCI ÜLKELERDE VERGİ YARGISI

I- KARA AVROPASI ÜLKELERİNDE VERGİ YARGISI

A. Alman Hukukunda Vergi Yargısı

1. Genel Olarak

Araştırmamızın birinci bölümünde de kısaca değinildiği üzere Alman vergi yargı sistemi, Dünya'nın diğer ülkelerindeki vergi yargı sistemlerinden apayrı bir özellik göstermektedir. Bu ülkede vergi uyuşmazlıkları, iki dereceden oluşan bağımsız bir yargı kolu içinde çözümlenmektedir. Bu yargı kolunun ilk derecesini Malî Mahkemeler "Finanzgerichte", ikinci derecesini de vergi yargıtayı olarak görev yapan Federal Malî Mahkeme "Bundesfinanzhof" oluşturmaktadır.

Bu günkü Alman vergi yargı sisteminin ikinci özelliği ise, bir yargı birliğine sahip olmasıdır. Yani, genel vergiler için uygulanan yargılama kuralları, Gümrük ve Tüketim Vergileri

için de uygulanır. Bu vergilerden doğan uyuşmazlıklar da, aynen diğer vergiler gibi Malî Mahkemeler ve Federal Malî Mahkeme sistemi içinde çözümlenerek sonuçlandırılır (1).

Normal vergi yargısı, Federal Malî Mahkemenin üstünde sürdürülemez. Ancak, ortada Anayasal bir sorun olursa, uyuşmazlık Anayasa Mahkemesine "Bundesverfassungsgericht" götürülebilir. Yalnız, kamu cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili uyuşmazlıklar, yukarıda belirtilen sistem içinde çözümlenmeyip, bunlar adli yargının görev alanı içine girerler (2).

Uyuşmazlıklar, yargı organlarına götürülmeden önce genellikle vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında barışçı yollarla çözümlenir. Bugün, Alman hukukunda, uyuşmazlıkların idarî düzeyde çözümlenmesi konusunda mükelleflere her türlü

(1) Alman Vergi yargı sistemi, Enno Becker'in büyük eseri olan ve 1919 da uygulamaya konan Vergi Usul Kanunu "Reichabgabenordnung" ile kurulmuştur. Bu sistem, ilk kurulduğu zaman Gümrük ve Tüketim Vergilerinden doğan uyuşmazlıkları kapsamına almıyordu. Bu vergilerle ilgili uyuşmazlıklar, kendilerine özgü ayrı bir sistem içinde çözümleniyordu. Vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki bu ikili sistemin bir yana bırakılarak tekli sisteme dönülmesi 1950 yılında yapılmıştır. Alman vergi yargı sisteminin kurulması ve gelişmesi konusunda daha geniş bilgi için bkz. Taxation In The Federal Republic Of Germany, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1963, s. 81-85; ALAYBEK, a.g.e., s. 28-33.

(2) Bu konuda bkz. ALAYBEK, a.g.e., s. 88-91.

olanaklar sağlanmıştır. Uyuşmazlıkların aşağı yukarı yüzde 96 sı barışçı yoldan çözümlenerek sonuçlandırılmaktadır (3). Mükellefler uyuşmazlıklarını dava şekline büründürerek yargı organlarına götürebilmek için, önce idarî düzeydeki bu olanaklarını kullanmış ve bundan bir sonuç alamamış olmaları gerekir (4). Bundan sonra ise ilk baş vuracakları yargı organı Malî Mahkemelerdir.

2. Malî Mahkemeler

Almanya'da Malî Mahkemeler, vergi yargı kuruluşunun ilk derecesini oluştururlar. Bu mahkemeler, tamamen bağımsız olarak kurulmuş olup, uyuşmazlıkları maddî ve hukukî yönden inceleyerek karar verme yetkisine sahiptirler. Malî Mahkemeler, bölge maliye kuruluşlarına paralel olarak eyalet merkezlerinde kurulmuşlardır. Gerekli görüldüğü takdirde eyalet merkezleri dışında da Malî Mahkemeler kurulabilir. Bugün Almanya'da onbeş adet Malî Mahkeme bulunmaktadır.

İhtiyaca göre mahkemelerin her biri, kendi içinde sayıları iki ile sekiz arasında değişen dairelere "kammer" ayrılırlar. Dairelerin yetki alanı, bölgenin coğrafî sınırları, gayrimenkul, şirket vb. gibi vergilendirilebilir objeler ile vergi çeşitleri göz önüne alınarak saptanır.

(3) DEBATIN, Helmut, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968, s. 96.

(4) Uyuşmazlıkların, idarî düzeyde barışçı yollardan çözümlenmesi konusunda daha fazla bilgi için bkz. DEBATIN, a.g.e., s. 337-342; Taxation In The Federal Republic Of Germany, s. 677-679.

Her daire en az beş üyeden oluşur. Bunların üçünün profesyonel yargıç olması gerekir. Daire içinde bulunan en kıdemli profesyonel yargıç o daireye başkanlık eder. Daire başkanları ve mahkemelerin profesyonel yargıçları, eyalet maliye bakanlarınca hukuk, ekonomi ve muhasebe bilgisine sahip kişiler arasından yaşadığı sürece görevde kalmak üzere atanırlar. Genellikle bu atamalar, yüksek derecedeki vergi memurları arasından yapılır. Malî Mahkemelere profesyonel yargıç olarak atanan kişiler, diğer yargıçların bütün yetki ve güvencelerine sahiptirler.

Mahkemelerin yargıç statüsünde olmayan diğer üyeleri ise, bu mahkemelerde bulunan komitelerce (5), çeşitli meslekî ve ticarî kuruluşları temsil eden üyeler arasından dört yıllık süreler için seçilirler. Bunlar, kendi sanat ve mesleklerini ilgilendiren uyuşmazlıklar görüşürlerken yargılamaya katılırlar. Seçilen üye sayısı oldukça fazla olduğundan, bir üye yılda en çok oniki gün oturuma katılır.

Daire başkanları arasından ayrıca, mahkemeyi temsil ve idarî görevleri yürütmek amacıyla, eyalet maliye bakanınca bir mahkeme başkanı atanır. Mahkeme başkanı, mahkemenin tüm idarî sorumluluğunu üzerinde taşıdığı gibi, yargıç olarak da bu dairenin başkanlığı görevini yapar. Mahkeme başkanı olarak atanan

(5) Seçim komitesi denilen bu kuruluş, o Malî Mahkemenin başkanlığı altında, eyalet vergi dairesinden bir memur ve eyalet yasama organlarınca seçilmiş yedi kişi olmak üzere dokuz üyeden oluşur.

kişi yaşadığı sürece görev başında kalır (6).

Yukarıda da belirtildiği üzere mükellef, uyuşmazlıklarını önce idarî yollarla çözümlenmeye çalışır. Bu girişiminden bir sonuç sağlayamazsa, bir ay içinde yetkili Malî Mahkemeye başvurarak vergi davası "steuerprozess" açar. Vergi dairelerinin de, aynen vergi mükellefleri gibi Malî Mahkemelere dava açma yetkileri vardır.

Davanın açılması yürütmeyi durdurmaz. Fakat, mahkeme gerekli görürse yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Vergi davası açıldıktan sonra, uyuşmazlıkla ilgili dosya, vergi dairesi tarafından olgunlaştırılarak ilgili mahkemeye gönderilir. Mahkeme, olayı kısmen veya tamamen yeniden inceleyebilir. Malî Mahkemeler dilerse bilirkişilerden de yararlanabilirler.

Taraflar isterlerse duruşma yapılabilir. Duruşmada rapor-tör olayın açıklamasını yapar. Duruşmalar esas olarak açık bir şekilde yapılır. Yalnız, mükelleflerin bunu kabul etmesi gerekir. Duruşmalarda mükellefleri çoğunlukla kendi vergi müşavirleri temsil eder. Avukat tarafından yapılan temsile ender rastlanır.

Uyuşmazlık üzerine mahkeme, gerekli maddî ve hukukî incelemeyi yaparak kararını verir. Verilen kararlar "Alman Usulu" adınadır. Bu kararlar düzenli bir şekilde yayınlanır. Burada

(6) Malî Mahkemelerin organizasyonu konusunda daha geniş bilgi için bkz. DEBATIN, a.g.e., s. 346-348.

şunu da belirtmek gerekir ki; Malî Mahkemelerin vermiş oldukları kararlar, diğer uyuşmazlıklar için emsal olmazlar. Yani, içtihat niteliğine haiz değildirler. Fakat uygulamada bu kararlardan yararlanılmaktadır (7). Malî Mahkemelerin vermiş oldukları kararları kabul etmeyen mükellefler, bu kararları Federal Malî Mahkemeye temyiz edebilirler.

3. Federal Malî Mahkeme

Vergi uyuşmazlıklarını temyiz organı olarak çözümlenmek üzere Münih'te kurulan Federal Malî Mahkeme, bir başkan, bir başkan yardımcısı, beş daire başkanı ve otuzbeş kadar üyeden oluşmaktadır. Mahkemenin üyeleri, en az otuzbeş yaşında olup, vergi hukuku, işletme ekonomisi, ekonomi, muhasebe v.b. gibi alanlarda bilgi sahibi olmaları gerekir. Genellikle bu kişiler, Federal veya eyalet vergi dairelerinde vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili görev yapan memurlar, alt düzeydeki Malî Mahkeme yargıçları, vergi müşavirleri veya vergi avukatları arasından seçilirler. Zaman zaman adı geçen bu yargı kuruluşuna adli yargı kolundan da yargıçlar atanarak, mahkemelerin daha geniş bir görüşe sahip olması sağlanır.

Bu mahkemenin bütün üyeleri, özel bir komitenin (8) ö-

(7) Malî Mahkemelerin izledikleri usul hükümleri konusunda daha fazla bilgi için bkz. DEBATIN, a.g.e., s.348-353; Taxation In The Federal Republic Of Germany, s. 679, 680.

(8) Komite, Federal Almanya ve onbir eyalet maliye bakanı ile parlamentonun seçtiği onbir üyeden oluşmaktadır.

nerisi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından atanırlar. Atanan kişiler yaşadığı sürece görev başında kalırlar. Mahkeme başkan ve üyeleri, bağımsız olup, yargıç güvencesine sahiptirler.

Federal Malî Mahkeme, kendi içinde, günün koşullarına göre dairelere ayrılırlar. Bu sayı, Maliye Bakanınca saptanır (9). Senato olarak adlandırılan bu dairelerden ayrı olarak, mahkeme içinde bir de Büyük Senato bulunmaktadır. Bu kurulun üyeleri, mahkeme başkanı, daire başkanları ve en kıdemli iki üyenin oluşturduğu Mahkeme Yönetim Kurulu tarafından seçilirler. Büyük senatoda bir başkan ve altı üye bulunur. Bu organın görevi, malî içtihatlarda birlik sağlamak ve dairenin herhangi birince ilginç bulunarak adı geçen kurula getirilen uyuşmazlıklarda bir karara varmaktır.

Mahkemenin diğer bir organı olan Yönetim Kurulu ise, yukarıda belirtildiği üzere, Büyük Senato üyelerini seçer ve yargılama yılı başında dairelerin yıllık çalışma plânlarını hazırlar (10).

Bilindiği gibi, alt derece yargı organları olan Malî Mahkemelerin kararları, Federal Malî Mahkemeye temyiz "rechtsbeschwerde" edilebilir. Temyize yetkili olanlar, Malî

(9) Bugün Federal Malî Mahkemenin içinde yedi daire bulunmaktadır.

(10) Federal Malî Mahkemenin organizasyonu konusunda daha geniş bilgi için bkz. DEBATIN, a.g.e., s. 353-355; Taxation In The Federal Republic Of Germany, s. 680. 681.

Mahkemelere vergi davası açmış olan vergi mükellefleri olabileceği gibi, uyuşmazlıklarla ilgili olan vergi daireleri de olabilir. Yalnız, bu Yüksek Mahkemeye temyiz yolu ile baş vurabilmek için, uyuşmazlığın tutarının 1.000 D.M.1 geçmesi gerekir. Diğer yandan Federal Malî Mahkeme, uyuşmazlıkları sadece hukukî yönden inceleyerek karar verme yetkisine sahip olduğundan, taraflar ancak malî mahkemelerin kararlarının hukukî yönünü temyiz edebilirler.

Burada da taraflar isterlerse duruşma yapılır. Temyizin konusunu prensip olarak uyuşmazlıkların hukukî yönü oluşturduğu için, bu mahkemeye yeni deliller getirilemez. Görüşmeler sadece alt yargı organı durumunda olan Malî Mahkemelerin saptamış oldukları maddî olay ve deliller üzerinde yapılır.

Duruşma sonucu verilen kararlar, Malî Mahkemelerin kararlarının onaylanması veya kaldırılması şeklinde olur. Bazen de bu mahkeme, re'sen inceleme yetkisine dayanarak olayı yeniden karara bağlayabilir veya alt mahkemenin kararını bozmakla yetinir (11). Bu kararlar, düzenli bir şekilde yayınlanır. Böylece Federal Malî Mahkeme, vergi uygulamasının jurisprudansını oluşturan bu yargısal kararıyla, vergi daireleri idarecilerine, mükelleflere ve vergi müşavirlerine yol gösterirler.

(11) Federal Malî Mahkemenin vergi uyuşmazlıklarını çözümlerken izlemesi gereken usul hükümleri konusunda daha geniş bilgi için bkz. DEBATIN, a.g.c., s. 355-360; Taxation In The Federal Republic Of Germany, s. 681-683.

Yüksek Mahkeme, bu yargısal fonksiyonundan ayrı olarak, vergi alanında bir danışma ve şikayet organı olarak da görev yapar (12).

B. Fransız Hukukunda Vergi Yargısı

1. Genel Olarak

Fransız hukukunda vasıtasız vergiler ile Muamele Vergisinden doğan uyuşmazlıklar, birinci derecede İdarî Mahkemelerinde "Le Tribunal Administratif", ikinci derecede de Danıştay'da "Conseil d'Etat" çözümlenerek sonuçlandırılır. Vasıtalı vergiler ile harçlar ve Gümrük Vergisine ilişkin uyuşmazlıkların çözümü ise, adlî yargının görev alanına girer.

Bütün bu vergilerden doğan ve kamu cezasını gerektiren vergi uyuşmazlıklarına, diğer ülkelerde olduğu gibi, Fransada'da adlî yargı organlarınınca bakılır. Bu organlar sırasıyla, Ceza Mahkemeleri "Le Tribunal Correctionnel", İstinaf Mahkemeleri "Cour d'Appeal" ve Temyiz Mahkemesi "Cour de Cassation"dir(13).

Fransız vergi hukukunda da vergi uyuşmazlıkları, önce vergi mükellefleri ile vergi daireleri arasında dava konusu olmadan idarî yollarla çözümlenir. Fransa'da vergi mükellef-

(12) Bkz. ALAYBEK, a.g.e., s. 76-79.

(13) Bu konuda daha geniş bilgi için bkz. KUYUMCU Emin, Fransız Malî Kaza Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 112, Damga Matbaası, Ankara, 1962, s. 76-78, 83, 87-88, 93, 94, 96, 97.

lerine bu konuda geniş olanaklar sağlanmıştır. Bugün bu ülkede vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı idarî düzeyde çözümlenerek sonuçlandırılır (14).

2. Vasıtasız Vergiler ile Muamele Vergisinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

Yukarıda da belirtildiği üzere, Fransa'da vasıtasız vergiler ile Muamele Vergisinden doğan uyuşmazlıklar idarî yargı kolu içinde çözümlenir. Mükellefler önce vergi dairelerine başvurarak uyuşmazlıklarını buralarda çözümlenmeye çalışırlar. Eğer bu yoldan olumlu bir sonuç sağlayamazlarsa, uyuşmazlıklarını İdare Mahkemelerine götürebilirler.

a. İdare Mahkemeleri

Fransa'da İdare Mahkemelerinin kuruluşu 1800 yılına kadar uzanmaktadır. Bu tarihten bu yana, mahkemelerin statüleri değişik şekillere büründürülmüştür. Bu günün Fransa'sında yirmi-dört adet İdare Mahkemesi bulunmaktadır.

İdare Mahkemeleri, bölge esasına göre kurulmuş olup, bir başkan ve dört üyeden oluşmaktadır (15). Bu üyelere bir başkan yardımcılığı, diğeri de hükümet komiserliği "commissaire du

(14) Uyuşmazlıkların idarî düzeyde çözümlenmesi konusunda daha geniş bilgi için bkz. KUYUMCU, a.g.e., s. 28-41, 67-75, 82, 86, 87, 92, 93, 95, 96; KERLAN Pierre, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968, s. 264-272; Taxation In France, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc.; Chicago, 1966, s. 919-928.

(15) Ancak, 1934 yılında kabul edilen bir kararname ile bu mahkemelerden onaltısının üye sayısı dörtten üçe indirilmiştir.

gouvernement" (16) görevini yapmaktadırlar. Bunlardan Paris ve Strasbourg İdare Mahkemeleri, bu bölgelerin işlerinin çokluğu nedeniyle diğerlerine göre değişik şekillerde organize edilmişlerdir (17).

Mahkemelerin üyeleri, İçişleri Bakanının önerisi üzerine Adalet Bakanı tarafından atanmaktadırlar. Atamalar, Millî İdare Okulunda öğrenimini tamamlayarak Danıştay Dava Dairesinde stajını yapmış kişiler arasından yapılır. Mahkeme başkanları ise, atanan bu üyeler arasından seçilirler. Başkan ve üyelerin atanma koşulları (18), görev ve hakları bir statü ile belirlenmiştir(19).

-
- (16) Hükümet komserliği yapacak kişi, mahkeme üyeleri arasından bir yıllık süre için seçilirler. Bunlar, uyumsuzluk konusunda düşünce bildirmelerine rağmen kararlara katılmazlar.
- (17) Diğerlerinden ayrı bir yapıda bulunan Paris İdare Mahkemesi bir başkan, üç daire başkanı ve öndört üyeden, Strasbourg İdare Mahkemesi ise, bir başkan, bir başkan yardımcısı, bir hükümet komseri ve beş üyeden oluşmuşlardır. Paris İdare Mahkemesinde beş üye hükümet komseri olarak çalışır. Gereğinde Strasbourg İdare Mahkemesinde bulunan biri de hükümet komseri olarak görev yapar. Bu kuruluşlardan Paris İdare Mahkemesi üç, Strasbourg idare mahkemesi ise iki daire şeklinde çalışmaktadır.
- (18) İdare Mahkemelerinin başkan ve üyeleri arasında, Paris İdare Mahkemesi başkanı, İdare Mahkemeleri başkanları, Paris İdare Mahkemesi üyeleri ve İdare Mahkemeleri üyeleri şeklinde bir hiyerarşi vardır. Atanmalarda bu sıra göz önünde tutulur.
- (19) İdare Mahkemelerinin organizasyonu ve üyelerin atanma koşulları ile görev ve yetkileri konusunda daha geniş bilgi için bkz. KERLAN, a.g.e., s.274,275; Taxation In France, s.8,9; OYTAN Muammer, Fransa'da Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluş ve Çalışmaları, Danıştay Dergisi, Sayı: 6,7, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971, s. 48-59.

İdare Mahkemelerine dava açma süresi iki aydır. Kural olarak davanın açılması yürütmeyi durdurmaz. Yürütmenin durabilmesi için, bunun dava açılması sırasında istenmiş olması ve bu konuda da mahkemenin yürütmenin durdurulması isteğini kabul etmesi gerekir (20). Mahkeme dava sırasında bilirkişilerden yararlanabilir ve davayı derinleştirebilir. Genellikle, Gelir Vergisinden doğan uyuşmazlıklarda duruşma kapalı olarak yürütülür.

Gerekli incelemeden sonra mahkeme, kararını verir. Kararları kabul etmeyen taraflar, bu kararlar için Danıştay'a dava açabilirler. İdare Mahkemelerinde uyuşmazlıklar hem maddî hem de hukukî yönden incelenerek bir karara bağlandığı için, Danıştay'a açılacak davalar, uyuşmazlığın sadece hukuka aykırı olduğu iddiasıyla yapılabilir (21).

b. Danıştay

Fransa'da Danıştay, idarî ve yargı görevleri yapmakla yükümlü bir kuruluştur. İdarî ve vergi uyuşmazlıklarını çözümlene açısından Fransız idarî yargı sisteminin ikinci ve son

-
- (20) Fransız İdare Mahkemelerinde yürütmenin durdurulması konusunda geniş bilgi için bkz. OYTAN Muammer, Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Ülkemiz Matbaası, Ankara, 1973, s. 29-37.
- (21) İdare Mahkemelerinin uyuşmazlıkları çözümlerken izlemesi gereken usul hükümleri konusunda bkz. KERLAN, a.g.e., s. 275-281; Taxation In France, s. 928-937; OYTAN, Fransa'da Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluş ve Çalışmaları, s.61-74.

derecesini oluşturan bu kararlara, kendi içinde boş daireye ayrılmıştır. Bu dairelerden dördü idarî, biri de yargısal faaliyetlerde bulunurlar.

Bugün Fransız Danıştay'ında, bir başkan (22), bir başkan yardımcısı, boş daire başkanı, elliüç üye "conseillers en service ordinaire", altmışdokuz üye yardımcısı "maîtres des requêtes" ve kırkdört raportör "auditeurs" görev almış durumdadır. Üye yardımcılarını ve raportörler, davaların görülmesi için gerekli dökümanları hazırlarlar. Bu kişiler, uyuşmazlıkların çözülmesinde oy hakkına sahip değildirler. Kararlar, üye yardımcılarını ile raportörlerin hazırladıkları dosya göz önüne alınarak üyeler tarafından verilir.

Danıştay'ın yargı organı olarak çalışan Dava Dairesi de "section du contentieux" kendi içinde onbir alt daireye "sous section" ayrılmıştır. Bu dairelerden yalnız üçü vergi uyuşmazlıklarını çözümlerler. Daireler, bir Danıştay Daire Başkanının başkanlığı altında, iki üye ve on kadar üye yardımcısı ile raportörden oluşur.

Her dairenin ayrı ayrı karar verme yetkisi vardır. Fakat, Danıştay Başkan Yardımcısının veya Dava Dairesi Başkanının veya alt daire başkanlarının veya hükümet komiserinin isteği ile uy-

(22) Fransız Danıştay'ının tabii başkanı, Başbakan ve onun yokluğunda da Adalet Bakanıdır. Fakat bunlar, ancak törenli oturumlarda başkanlık ederler. Yani başkanlıkları sembolik niteliktedir. Aslında fiili başkan, başkan yardımcısı "vice président" dir.

mazlıklar; iki alt dairenin birleşik toplantısında görüşülüp karara bağlanabilir.

Yukarıda sıralanan organlardan ayrı olarak, ilginç ve yeni bazı kanunî konularda düşüncelerini bildirmek üzere, onbir alt daire başkanı ile idarî daireler tarafından seçilen dört üyenin oluşturduğu Dava Dairesi Genel Kurulu "L'Assemblée Plénière du Contentieux" kurulmuştur. Bu kurula, Danıştay Başkan Yardımcısı başkanlık eder (23).

Danıştay'a baş vurma ve yargılama usulleri, idarî ve vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargı organı olan İdare Mahkemelerine baş vurma ve yargılama usullerine çok benzer. Ancak, Danıştay kararlarının nihai nitelikte olması nedeniyle bu kuruluş, İdare Mahkemelerine oranla daha geniş bir yetkiye sahiptir (24).

3. Vasıtalı Vergiler, Harçlar ve Gümrük Vergisinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

Fransa'da Muamele Vergisi hariç, vasıtalı vergiler ve harçlar ile Gümrük Vergisinden doğan uyuşmazlıkların, ayrı yargı

(23) Fransız Danıştay'ının organizasyonu konusunda daha geniş bilgi için bkz. KERLAN, a.g.e., s. 281-283; Taxation In France, s.937,938; ÖZYÖRÜK, a.g.e., s. 147-151.

(24) Fransız Danıştay'ında izlenecek usul hükümleri konusunda bkz. KERLAN, a.g.e., s. 283-287; Taxation In France, s. 938-941.

organlarınca çözümlendiğine yukarıda kısaca değinmiştik. Bu tür vergilerden doğan uyuşmazlıklara bakmak, tamamen adli yargı organlarının görev alanı içinde kalmakta ve uyuşmazlıkların niteliklerine göre de bunlara, ceza veya hukuk mahkemelerinde bakılmaktadır.

Vasıtasız vergiler ile harçlar ve Gümrük Vergisinden doğan uyuşmazlıklar da, önce mükellef ile vergi daireleri arasında barışçı yollarla çözümlenmeye çalışılır. İdarî düzeyde çözümlenemeyen uyuşmazlıklar, yargı kuruluşlarına intikal ettirilir.

Uyuşmazlık sadece malî uyuşmazlık niteliğinde ise, bunun çözümüne ilk derecede Hukuk Mahkemelerinde "Le Tribunal Civil" bakılır. Hukuk Mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar, doğrudan doğruya Temyiz Mahkemesine "Cour de Cassation" temyiz edilebilir. Eğer uyuşmazlık kamu cezasını gerektiren bir nitelikte ise, o zaman ilk derecede bunun çözümü, Ceza Mahkemelerinin "Le Tribunal Correctionnel" görev alanı içine girer. Ceza mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar daha sonra sırasıyla, İstinaf Mahkemelerine "Cour d'Appel" ve Temyiz Mahkemesine götürülebilir (25).

(25) Vasıtalı vergiler, harçlar ve Gümrük Vergileriyle ilgili uyuşmazlıkların çözümü konusunda daha geniş bilgi için bkz. KUYUMCU, a.g.e., s. 88-90, 93, 96.

C. İtalyan Hukukunda Vergi Yargısı

1. Genel Olarak

Fransa'da olduğu gibi İtalya'da da vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde bir yargı birliği yoktur. Vasıtasız vergiler ile transfer üzerinden alınan vasıtalı vergilerden doğan uyuşmazlıklar, ya barışçı yollarla idarî düzeyde çözümlenmeye çalışılır veya yargı konusu yapılır. Mükellef, bu yollardan birini seçme yetkisine haizdir. Pek tabii ki; mükellefler, barışçı yollardan uyuşmazlıklarını çözüp sonuçlandıramazlarsa, o durumda da vergi yargı organlarına baş vurabilirler. Eğer, uyuşmazlıklar idarî düzeyde çözümlenememiş veya direkt olarak yargı yolu seçilmişse, baş vurulacak organlar sırasıyla, İlçe, İl ve Merkez Vergi Komisyonlarıdır. Merkez Vergi Komisyonunun kararları ise adli yargı organları önüne götürülebilir.

Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergileri ile ilgili vergi uyuşmazlıkları ise, ayrı bir sistem içinde çözümlenmeye çalışılır. Bu tür uyuşmazlıklara, ilk olarak ticaret odaları, ikinci olarak da Maliye Bakanlığı tarafından bakılarak karara bağlanır. Maliye Bakanlığının Kararları ise, son olarak adli yargı düzeni içinde incelenerek sonuçlandırılır.

Aynı şekilde mahallî vergilerden doğan uyuşmazlıklar da genel vergi yargı sistemine bağlı değildir. Bu tür uyuşmazlıkların çözümlenmesinde de ayrı bir sistem kabul edilmiştir. Mahallî vergilere ilişkin olarak kendilerine vergi tarhi yapılan mükellefler, itirazlarını, önce Mahallî Vergiler Komis-

yonlarına yaparlar. Mahallî Vergiler Komisyonlarının kararlarından tatmin olmadıkları takdirde, uyuşmazlıklarını İl İdare Meclislerine götürebilirler. Bu kuruluşlardan da istedikleri sonuçları sağlayamazlarsa, Vasıtasız Vergiler Merkez Komisyonuna baş vurabilirler (26).

2. Vasıtasız Veriler İle Transferler Üzerinden Alınan Vasıtalı Vergilerden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

a. İlçe Vergi Komisyonları

Vasıtasız vergiler ile transfer üzerinden alınan vasıtalı vergilerden doğan uyuşmazlıkları, ilk derece yargı organı olarak çözümleyen İlçe Vergi Komisyonları, bir başkan, bir başkan yardımcısı ve sekiz üyeden oluşmaktadır. Bu kuruluşlarda ayrıca dört adet de yedek üye bulunur. İlçe Vergi Komisyonlarının başkan ve üyeleri, kariyerdan gelen yargıç değillerdir. Bunlar, o bölgenin maliye dairesi tarafından gösterilen adaylar arasından, gene o bölgenin belediye başkanınca atanırlar. Atanan kişiler dört yıl süre ile görevde kalırlar.

İlçe Vergi Komisyonları, iki daire olarak çalışırlar. Bu dairelerden biri, taşınabilir mallar ve kişilerle ilgili vasıtasız vergilerden doğan uyuşmazlıklara bakarlar. Diğerleri ise, taşınmaz mallarla ilgili vergi uyuşmazlıklarını çö-

(26) Bu konuda daha geniş bilgi için bkz. Taxation In Italy, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1964, s. 52, 53.

zümleler (27).

Mükellefler, vergi daireleri tarafından yapılan vergi tarhlarına karşı, kendilerine tebligatın yapıldığı tarihten başlayarak otuz gün içinde yetkili İlçe Vergi Komisyonlarına baş vururlar. Bu komisyonların yargı yetkisi, idarenin bölgesel yetkisi ile sınırlıdır. Komisyonlar, karşılıklarına gelen uyumsuzlukları, uygulamaları gereken prosedür içinde inceleyerek kararlarını verirler (28). Bu kararları kabul etmeyen mükellefler veya vergi daireleri, bunlara karşı İl Vergi Komisyonları katında itirazlarda bulunabilirler.

b. İl Vergi Komisyonları

Vasıtasız vergiler ve transferler üzerinden alınan vasıtalı vergilerle ilgili uyumsuzlukları ikinci derece yargı organı olarak çözümlenilen İl Vergi Komisyonları, İlçe Vergi Komisyonları yapısındadır. Yeni bu komisyonlar da, bir başkan, bir başkan yardımcısı ile sekiz esas ve dört yedek üyeden oluşurlar. Bunların yarısı, o ilde oturan ve vasıtasız vergi mükellefi olan kişiler arasından, diğer yarısı da adli yargı yargıçları ve aktif veya emekli olmuş devlet memurları arasın-

(27) İlçe Vergi Komisyonlarının organizasyonu konusunda daha geniş bilgi için bkz. Taxation In Italy, s. 48.

(28) İlçe Vergi Komisyonlarında izlenmesi gereken usul hükümleri konusunda bkz. Taxation In Italy, s. 677, 678.

dan seçilen adaylar arasından Maliye Bakanınca atanırlar (29).

İl Vergi Komisyonları da İlçe Vergi Komisyonları gibi iki daire şeklinde çalışmalarını sürdürürler. Maliye Bakanlığı bu komisyonlar içinde ek daireler açma yetkisine sahiptir (30).

İl Vergi Komisyonları, vergi mükelleflerinin veya vergi dairelerinin yapmış oldukları itirazları, izlemeleri gereken usul hükümleri içinde inceleyerek gereken kararını verirler(31). Eğer bu kararlar taraflarca kabul edilmezse, bu kez bunlara karşı tekrar Vergiler Merkez Komisyonu katında itiraz edilebilir.

c. Vergiler Merkez Komisyonu

İl Vergiler Komisyonlarının kararlarını bir üst dereceden inceleme yetkisine sahip olan Vergiler Merkez Komisyonu, İlçe ve İl Vergiler Komisyonlarının aksine bir yargı kuruluşu

(29) İtalya'da vergi uyumsuzluklarını çözümlleyen İlçe ve İl Vergi Komisyonlarının yargısal bir kuruluş niteliği göstermediği, çyса ki, İtalyan Anayasası'nın yargı konusunu düzenleyen 102 nci maddesinin, "Yargı fonksiyonu, yargı sistemi tarafından kurulmuş mahkemeler ve onun kuralları içinde çalışan normal yargıçlar yolu ile yürütülür." dediği ve bu nedenle de adı geçen kuruluşların Anayasa'nın belirtilen maddesiyle çelişki içinde bulunduğu ileri sürülmektedir. Fakat, İtalyan Anayasa Mahkemesi 1957 yılında bu özel yargının devan etmesine karar vermiştir. Bu konuda bkz. Taxation In Italy, s. 45-48.

(30) İl Vergi Komisyonlarının organizasyonu konusunda daha geniş bilgi için bkz. Taxation In Italy, s. 48, 49.

(31) İl Vergi Komisyonlarında izlenmesi gereken usul hükümleri konusunda bkz. Taxation In Italy, s. 678, 679.

niteliğindedir. Bu komisyon, Roma'da kurulmuş olup, bir başkan ve yirmibeş üyeden oluşmaktadır. Üyelerden beşi daire başkanı olarak çalışırlar. Komisyonun başkan ve üyeleri, aktif veya emekli olmuş, idarî veya adlî yargıçlar ve vergi alanında uzmanlık kazanmış yüksek dereceli memurlar arasından seçilir.

Vergiler Merkez Komisyonu, beş daire şeklinde görev yapar. Bu dairelerin kompozisyonu ve yargı alanları her yıl Cumhurbaşkanlığı tarafından saptanır. Bazı olağanüstü durumlarda daireler, Genel Kurul şeklinde de çalışır. Adı geçen bu komisyon, kendisine yapılmış olan itirazlar üzerinde gerekli incelemeyi yaparak, kararını verir (32). Bunun üzerine ise taraflar, uyuşmazlıklarını adlî yargı safhasına dökebilirler.

d. Adlî Yargıya Baş Vurma

Taraflar, vasıtasız vergiler veya transferler üzerinden alınan vasıtalı vergilerle ilgili uyuşmazlıklarında, esas olarak yukarıda kısaca değinilen prosedürü izledikten sonra, davalarını buldukları yerlerdeki Adlî Mahkemeler "Tribunali di Circondario" açarlar. Fakat, İlçe veya İl Vergi Komisyonlarının vermiş oldukları kesin kararlar için direkt olarak adlî mahkemelere baş vurulabilir (33). Eğer taraflar, baş vurmuş oldukları bu adlî mahkemelerden istedikleri sonucu elde edemezlerse, bu kez İstinaf Mahkemelerine "Corti d'Appello" gidebilirler.

(32) Vergiler Merkez Komisyonunun organizasyonu ve bu komisyon-
da izlenmesi gereken usul hükümleri konusunda bkz.

Taxation In Italy, s. 49, 50, 680, 681.

(33) Bu konuda bkz. Taxation In Italy, s. 683.

İstinaf Mahkemelerinin kararları ise, Temyiz Mahkemesi "Corte Suprema di Cassazione" katında temyiz edilebilir (34).

3. Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergilerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Vergi Yargısı

İtalya'da Gümrük, Üretim ve Tüketim Vergileriyle ilgili uyuşmazlıklar, bu vergilerin özellikleri gereği ayrı bir yargılama sistemi içinde çözümlenerek sonuçlandırılır. Adı geçen vergilerden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ilk yetki, ticaret odalarına aittir. Eğer uyuşmazlık yetkili olan ticaret odasınınca sonuçlandırılmazsa, taraflar bundan sonra Maliye Bakanlığına baş vurarak uyuşmazlıklarını bu kuruluş içinde çözümlenmeğe çalışırlar. Maliye Bakanlığının uyuşmazlık konusunda vermiş olduğu kararlar, daha sonra ise, adlî yargı organlarına götürülür. Adlî organlar uyuşmazlıkları sadece hukukî yönü ile inceleyerek karara bağlarlar (35).

II- ANGLOSAKSON ÜLKELERİNDE VERGİ YARGISI

A. İngiliz Hukukunda Vergi Yargısı

1. Genel Olarak

İngiltere'de de vergi yargısının vergi uygulamasındaki yeri, Kara Avrupası ülkelerindeki gibi, geniş kapsamlı değildir.

(34) Vergi uyuşmazlıklarında adlî yargıya baş vurma konusunda daha geniş bilgi için bkz. Taxation In Italy, s. 50, 51, 683.

(35) Bu konuda bkz. Taxation In Italy, s. 52, 324, 325.

Yani, vergi uyumsuzluklarının çözümünde bu ülkede de esas olan uzlaşma yoludur. Hatta İngiltere'de bu yol, diğer ülkelerdenkinden daha geniş bir uygulama alanı bulabilmektedir. Diğer yandan İngiliz vergi sisteminin yapısı da, uyumsuzluk sayısını oldukça azaltan faktörlerden biridir. Bu ülkede vergi uyumsuzluklarını aşağı bir düzeyde tutan vergi sisteminin özellikleri; iyi bir vergi idaresinin var olması, İç Gelirler Dairesi "The Board of Inland Revenue" kuruluşu içinde bulunan Vergiler Baş Müfettişliği "Chief Inspector of Taxes" (1) servisinin vergi uyumsuzluklarını çözmeye geniş yetkileri bulunması, yeminli muhasipliğin "chartered accounted" organize edilmiş olması, vergi ceza uygulamasının esas amacının vergi almak olup cezayı arka plâna itmesi, servet beyanı yolu ile servetlerin devamlı olarak izlenmesi ve geniş bir denetim sisteminin kurulması, defter ve belge tutma düzeninin yeterince yerleştirilmesi ve verginin çok eski bir geçmişe sahip olmasıdır (2).

Bu ülkede vergi yargısı, yukarıda gördüğümüz ülkelere göre değişik bir yapıdadır. Ortaya çıkan uyumsuzluklarda ilk itirazlar, esas olarak Genel Komiserler "General Commissioners"

(1) Bu kuruluşu, adına bakarak bir denetim organı olarak saymak hatalı olur. Zira Vergiler Baş Müfettişliğinin görevi, Gelir Vergisi "Income Tax" ve Kazanç Vergisi "Profit Tax" olarak ödenecek vergileri tahkuk ve tahakkuk ettirmektir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. TUNÇER Selâhattin, İngiltere'de Serbest Hesap Mütchassıslığı ve Devlet Varidatının Kontrolü, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: II, Sayı: 5, Sermet Matbaası, İstanbul, 1955, s. 203.

(2) Bkz. BAYSAL, a.g.e., s. 14-22.

denilen kuruluşlara yapılır. Bazı vergi uyuşmazlıklarına ise, Özel Komiserler "Special Commisioners" tarafından bakılır. Bazen de, Gelir Vergisi ile ilgili itirazlar, Genel veya Özel Komiserlere yapılacağı yerde, "Board of Referees" denilen Hakem Kurullarına veya 1960 Kanunu Mahkemelerine "1960 Act Tribunals" yapılır. Bu bakımdan Hakem Kurulları veya 1960 Kanunu Mahkemeleri, ayrı ve ek itiraz organları "additionel quasi-appeal tribunals" olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hakem Kurulları, Birinci Dünya Savaşı sırasında Fazla Kazanç Vergisi "Excess Profits Tax" ile ilgili bazı uyuşmazlıkları çözümlenmek üzere kurulmuştur. Bu kuruluşlar bugün de aynı görevi yapmaktadırlar. Hakem Kurullarınının, adı geçen bu görevden ayrı olarak, Munzam Gelir Vergisi "Sur Tax" açasından aile şirketlerinin dağıtmadıkları kârların saptanması ve bu yönden çıkan uyuşmazlıkları çözümlenme gibi görevleri de vardır (3). 1960 Kanunu Mahkemeleri ise, esas olarak hisse senetleri üzerinde oynanan oyunlarla vergiden kaçma konularından doğan uyuşmazlıklara bakarlar (4).

(3) Hakem Kurulları konusunda daha geniş bilgi için bkz. DE VOIL Paul W, Tax Appeals, Butterworths, London, 1969, s. 39,40; JOHNSTONE James Arthurs, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968, s. 416, 417, 422, 423; BAYSAL, a.g.e., s. 39-43.

(4) 1960 Kanunu Mahkemeleri konusunda bkz. DE VOIL, a.g.e., s. 40,41; JOHNSTONE, a.g.e., s. 417, 418, 423, 424.

Yukarıda belirtilen dört kuruluşun kararları ise, yalnız hukukî açıdan Yüksek Mahkemelere temyiz edilebilir. Burada ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki; Arazi Vergisiyle ilgili uyuşmazlıklar, sözü edilen komisyonlarca çözümlenmeyip, bunlar Arazi Vergisi Komiserlerinin "Land Tax Commisioners" görev alanı içine girer. Diğer yandan Gümrük Vergisiyle ilgili olarak, değerlendirme ve vergilendirme sırasında doğan uyuşmazlıklarda; Genel veya Özel Komiserlere gitmeyip, bunlar "Arbitrator" denilen hakemlerce çözümlenir (5).

Biz bundan sonra özel tür vergi uyuşmazlıklarını çözümleneyen Hakem Kurullarını, 1960 Kanunu Mahkemelerini, Arazi Vergisi Komiserlerini ve Gümrük Hakem Kurullarını bir yana bırakarak, sadece Genel ve Özel Komiserler ile onların kararlarını temyiz organı olarak inceleyen Yüksek Mahkemelere konumuza yeterliliği oranında kısaca değineceğiz.

2. Genel Komiserler

Esas olarak Gelir Vergisinden doğan uyuşmazlıkları ilk derece mahkemesi olarak çözümleneyen Genel Komiserler, her vergi dairesinin bulunduğu yerlerde bulunurlar. Bunlar, o bölgenin iş durumuna göre en az üç, en çok yedi kişidirler. Bugün İngiltere'de aşağı yukarı yediyüz Genel Komiser vardır. Genel Komiserler, iyi ahlâk sahibi olan vergi mükellefleri arasından Adalet Bakanı "Lord Chancellor" tarafından atanırlar. İs-

(5) Arazi Vergisi Komiserleri ve Gümrük Hakem Kurulları konusunda bkz. DE VOIL, a.g.o., s.41,42; BAYSAL, a.g.e., s.30,31,43.

koçya'da ise bu atamalar, ilgili şehir veya kasaba meclisi tarafından yapılır. Atanan kişiler süresiz olarak görevde kalabilirler. Genel Komiserlere yaptıkları iş için herhangi bir ücret ödenmez.

Bir komisyonun oluşabilmesi için en az iki komiserin hazır bulunması gerekir. İtiraz komisyonu olarak çalışan Genel Komiserler, genellikle üç kişi ile oturum yapmaktadırlar. Yukarıda da değinildiği üzere, Genel Komiserlerin vereceği kararlar, yüksek yargı organları katında tenyiz edilebilir (6).

3. Özel Komiserler

Gelir, Munzam Gelir, Kazanç ve Munzam Kazanç Vergileri "Excess Profits Tax" ile ilgili itirazları incelemeye ve bu konularda karar vermeye yetkili olan Özel Komiserlerin merkezi Londra'dadır. Fakat Özel Komiserler, mükelleflere kolaylık olsun diye zaman zaman önemli bazı şehirlerde duruşmalar yaparlar.

İtiraz işlerine bakan Özel Komiserler, Hazine "Treasury" tarafından atanırlar. Atanan kişiler, Genel Komiserler gibi, süresiz olarak görev başında kalabilirler. Genellikle bunlar vergi hukuku alanında bilgi sahibi olan Yüksek Devlet Memurları olup, yaptıkları iş karşılığında ücret alırlar.

(6) Genel Komiserlerin organizasyonu ve bu kuruluşların izledikleri usul hükümleri konusunda bkz. JOHNSTONE, a.g.e., s. 414, 415, 148, 421; DE VOIL, a.g.e., s. 33-37; BAYSAL, a.g.e., s. 25-30, 74-99.

Özel komiserler de en az iki kişi ile oturum yaparlar. Genel Komiserler gibi bunların da, duruşmalar sırasında şahit dinlemek, yemin ettirmek, delilleri incelemek, bilirkişi seçmek v.s. yetkileri vardır. Vermiş oldukları kararlar, hukukî yönden Yüksek Mahkemelere tenyiz edilebilir (7).

4. Adli Mahkemelere Baş Vurma

İngiltere'de vergi yargısının ikinci derecesini adli mahkemeler oluşturur. Adli mahkemeler kendi içinde iki dereceye ayrılır. Bunlar, Yüksek Mahkemeler "High Courts" ve İstinaf Mahkemeleri diyebileceğimiz "Courts Of Appeals"lerdir. Halk ve uygulamacılar arasında her iki mahkemeye de Yüksek Mahkeme denilmekle beraber, İstinaf Mahkemeleri, "High Courts" olarak adlandırılan Yüksek Mahkemelerin üzerinde birer yargı kuruluşlarıdır. Uyuşmazlıklar, uygulamada esas olarak bu düzeyde son bulur. Fakat, İstinaf Mahkemelerinin bazı kararları Lordlar Kamarasına "House of Lords" götürülebilir. Lordlar Kamarası, esas olarak bir yasama organı olmasına rağmen, bazen de bu görevine ek olarak uyuşmazlıklara üst derece yargı organı olarak bakar. Lordlar Kamarasında vergi uyuşmazlıklarına bakan ve "Appellate Judicature Committee" denilen iki komisyon bulunmakta, bu Komisyonlar Lordlar Kamarası adına uyuşmazlık-

(7) Özel Komiserlerin organizasyonu ve bu kuruluşların izledikleri usul hükümleri konusunda bkz. JOHNSTONE, a.g.e., s. 415, 416, 421, 422; DE VOIL, a.g.e., s. 37-39; BAYSAL, a.g.e., s. 33-39.

ları dinleyip karara bağlamaktadırlar (8).

B. Amerikan Hukukunda Vergi Yargısı

1. Genel Olarak

Amerika'da genellikle vergi uyuşmazlıkları, ilk derecede idarî nitelik gösteren Vergi Mahkemesinde "Tax Court" çözümlenmeye çalışılır. Bu mahkemenin kararları ise, adlî yargı organlarına intikal ettirilir. Görüldüğü üzere Amerika'da da vergi yargısı sistemi, İngiltere'de olduğu gibi, sonunda adlî yargıya bağlanmış, uyuşmazlıklar ikinci dereceden itibaren bu yargı düzeni içinde sonuçlandırılmak istenmiştir.

Ancak burada şunu da belirtmek gerekir ki; kamu cezasını gerektiren vergi suçları ile ilgili uyuşmazlıklara, ilk dereceden itibaren adlî yargı organlarınınca bakılır. Bu tür uyuşmazlıklar, ilk derecede, adlî yargı düzeni içinde yer alan İstinaf Mahkemelerinde "District Courts" karara bağlanır. İstinaf Mahkemelerinin vermiş oldukları kararlar ise, Temyiz Mahkemesinde "Supreme Court" temyizden incelenir (9).

Fakat Amerika'da da vergi uyuşmazlıkları, her şeyden önce prensip olarak idarenin aktif organları ile mükellefler arasında işbirliği düşüncesi içinde direkt anlaşmalar yoluyla

- (8) Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi yönünden İngiliz Yüksek Mahkemelerinin organizasyonu ve bu mahkemelerde izlenmesi gereken usul hükümleri konusunda bkz. JOHNSTONE, a.g.e., s.424-428; DE VOIL, a.g.e., s.122-124; BAYSAL, a.g.e., s. 47-62, 100-121.
- (9) Bu konuda bkz. Taxation In The United States, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1963, s. 5, 99.

çözömlenir. Yılda aşığı yukarı beşbin uyuşmazlığın yargı konusu yapıldığı düşünölürse, bu ölkede de uzlaşma yolunun ne kadar önemli olduğı kendiliğinden anlaşılır (10). Mükellefler, anlaşma yolu ile uyuşmazlıklarını çözümlmek için, ilk önce bağılı bulunduğı vergi dairesinin ilgili servisi ile ilgi kurar. Bu servislerde herhangi bir anlaşma sağlanamazsa, bölge müdürlüklerindeki "regional office" tenyiz şubesi "appeal division" adı verilen kurullara baş vururlar. Bu kurullar, maliye memurlarından kurulu olmalarına rağmen, yarı bağımsız olarak çalışırlar. Buralarda da üzerinde uzlaşılmaya varılamayan uyuşmazlıklar artık Vergi Mahkemesine intikal ettirilir (11).

2. Vergi Mahkemesi

Eskiden Vergi İtiraz Kurulu "Board of Tax Appeals" olarak adlandırılan Vergi Mahkemesi, Federal Yargı Sistemi dışında organik yönden Devletin yürütme koluna bağılı bir idarî organ karakterindedir. Vergi Mahkemesi, onaltı yargıçtan oluşmaktadır. Yargıçların her biri oniki yıllık dönemler için Cumhurbaşkanı tarafından atanırlar. Vergi Mahkemesinin merkezi Washington'da olmakla beraber bu kuruluş, büyük şehirlerde oldukça düzenli bir programla duruşmalarını yürütür. Gittikleri yerlerde tek yargıçlı olarak çalışırlar. Yani bu mahkemeler, genel yargının jürisiz mahkemeleri gibi çalışmalarını sürdürürler.

(10) Bkz. Taxation In The United States, s. 1259-1261.

(11) Uyuşmazlıkların idari düzeyde çözümlenmesi konusunda geniş bilgi için bkz. Taxation In The United States, s. 1249, 1255.

Bu yargıçların vermiş oldukları kararlar, bazen mahkeme baş yargıcının, bazen de duruşma yargıcının isteği üzerine tüm mahkeme yargıçlarının oluşturduğu bir kurulda tekrar gözden geçirilebilir. Bugün duruşma yargıçlarının vermiş oldukları kararın aşağı yukarı üçte biri bu kurullarda tekrar gözden geçirilmektedir. Vergi Mahkemesinde yapılan bu duruşmalarda Devleti Dahili Gelir Servisinin "Internal Revenue Service" baş hukuk dairesi temsil eder (12).

3. Adli Mahkemelere Baş Vurma

Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu kararlara karşı ise, yukarıda da kısaca değinildiği üzere, esas olarak önce bölge vergi dairelerinin bulunduğu yerlerde kurulmuş olan İstinaf Mahkemelerine itiraz edilebilir. Eğer o bölgede İstinaf Mahkemesi yoksa itirazlar, Washington şehrindeki İstinaf Mahkemesine yapılabilir. Fakat bazı vergi Mahkemelerinin kararları, bölge İstinaf Mahkemeleri yerine, Şikâyet Mahkemeleri "Court Of Claims" denilebilecek yargı kuruluşlarına yapılır (13).

Gerek bölge İstinaf Mahkemelerinin kararları ve gerekse adı geçen Şikâyet Mahkemelerinin kararları, en son olarak

(12) Vergi Mahkemesinin organizasyonu ve bu mahkemede izlenen usul hükümleri konusunda daha geniş bilgi için bkz. Taxation In The United States, s. 95-98, 1255-1257.

(13) Bu konuda bkz. Taxation In The United States, s. 98.

Washington'da bulunan Tenyiz Mahkemesine tenyiz edilebilir. Amerika'da Tenyiz Mahkemesi aynı zamanda bir Anayasa Mahkemesi gibi de çalışır. Bu ülke de vergi uyumsuzluklarının çözümü genellikle bölge İstinaf Mahkemelerinde veya Şikayet Mahkemele-
rinde kesin olarak sonuçlandırılır. Çok önemli olan vergi u-
yumsuzlukları ile içtihat birliği sağlanamayan davalara ancak,
bu Yüksek Mahkemede bakılır.

-
- (14) Amerika'da vergi yargısı konusunda ayrıca bkz. WRIGHT L. Hart, Needed Changes In Internal Revenue Service Conflict Resolution Procedures, American Bar Foundation, Chicago, Illinois, 1970; WRIGHT L. Hart, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968, s. 3-165; GOLDFEIN Laurence and LEVINE Richard A., Tax Court Proposes Far Reaching Changes In Its Rules Of Practice And Procedure, The Journal Of Taxation, August. 1972.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ YARGI ÖRGÜTÜ

I- TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNİN TARİHİ GELİŞİMİNE KISA BİR BAKIŞ

Bu günkü sisteme gelinceye kadar, Türkiye'de vergi yargısı karışık bir evrim göstermiştir. Cumhuriyetin kuruluşundan önceki devrede Fransız sisteminin etkisi altında kalınmış, kanunlarda yargılama yeri gösterilmemiş vergi uyuşmazlıkları ile vasıtalı vergilere ait uyuşmazlıklar için adliye mahkemeleri, yargılama yeri gösterilmiş olan vergi uyuşmazlıkları için ise, il ve ilçe idare meclisleri ile Danıştay görevli olarak kabul edilmiştir.

Cumhuriyet devrinde vergi kanunları yeniden bir düzenlemeye tâbi tutulurken, vergi uyuşmazlıklarını çözümlene görevi il ve ilçe idare meclislerinden alınmış, vasıtasız vergilerden doğan uyuşmazlıkları çözümlene için bu kuruluşların yerine idarî komisyonlar kurulmuştur. Vasıtalı vergilere ait uyuşmazlıklara bakma görevi ise, gene eskiden olduğu gibi adli yargıya

bırakılmıştır. Fakat bu sistemle de inceleme yer ve usullerinde birlik sağlanamamış (1) ve istenilen düzen kurulamamıştır.

Yurdumuzda sürekli olarak sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, **ilk kez** 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile kurulmuştur(2). Bu komisyonlar, ilk zamanlar yalnız Kazanç Vergisinden doğan uyuşmazlıklara bakıyordu. Daha sonra 1926 yılında çıkartılan 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 1931 yılında çıkartılan 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ile bu komisyonlara yetki verilmiştir. 1934 yılında kabul edilen ve Kazanç Vergisi Kanunu'nda bir kısım değişiklikler yapan 2395 sayılı kanun, önceleri, gayri muvazzaf olarak kurulan İtiraz Komisyonlarının yanında, bazı büyük şehirlerde Muvazzaf İtiraz Komisyonları kurulmasını öngördü. Öte yandan, 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile bunlardan ayrı İtiraz ve Temyiz Komisyonları kuruldu.

Bundan sonra, 1936 yılında yürürlüğe sokulan 2996 sayılı "Maliye Vekâleti Teşkilât ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun"la, İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının görevleri tekrar genel olarak belirtilmiş (3), fakat vergi yargısı konusunda ilk esaslı dü-

(1) Bkz. TURGAY, Türkiye'de Malî Kazanın Bugünkü Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları Sekizinci Ciltten Ayrı Bası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s. 9.

(2) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Düster, Üçüncü Tertip, Cilt: 7, (İkinci Tabı), Devlet Matbaası, Ankara, 1944, s. 441-444.

(3) Bkz. Düster, Üçüncü Tertip, Cilt: 17, Başvekâlet Matbaası, Ankara, 1936, s. 1030.

zenleme, 1939 tarihli ve 3692 sayılı "Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının Teşkiline Dair Kanun"la yapılmıştır. Bu kanunla, vergi yargılama usullerinde büyük değişiklikler yapıldığı gibi, o zamana kadar görev yapmakta olan İtiraz Komisyonlarının kuruluş şekilleri de değiştirilmiş ve Ankara'da yekdiğerinden bağımsız olarak üç komisyon şeklinde çalışan Vergiler Temyiz Komisyonu tek bir kuruluş şekline getirilmiştir. Diğer yandan, Gümrük ve Pul Vergileri dışında kalan diğer bütün vergilerden doğan uyuşmazlıkların çözülmesi de yeniden kurulan bu İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının yetkisi içine alınmıştır (4).

1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 3692 sayılı kanunla kurulmuş bulunan komisyonlarda herhangi bir değişiklik getirmemiştir. Ancak, aynı yıl kabul edilen Maliye Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki 2996 sayılı kanunda değişiklik yapan 5655 sayılı kanunla, komisyonların yapısında tekrar küçük bazı değişiklikler yapılmış ve bu arada Muvazzaf İtiraz Komisyonları ile Temyiz Komisyonu üyelerinin seçimi için bir Ayırma Meclisi kurulması öngörülmüştür (5).

(4) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Düstur, Üçüncü Tertip, Cilt: 20, Devlet Matbaası, Ankara, 1939, s. 1622-1677.

(5) Vergi yargısının tarihçesi konusunda bkz. ERANIL M. Akif, Türkiye'de Malî Yargının Tarihçesi, Ankara Barosu Hukuk Dergisi, Cilt: VII, Sayı: 92, Ankara, 1951, s. 17-28; BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 642, 643; ARIKAN Arif, a.g.m., s. 32, 34; TURGAY, a.g.m., s.8-12; ÖZGÖZEN Vedat Davut, Türk Malî Yargı Sistemi, Maliye Enstitüsü Konferansları, (Onyedinci Seri-1968), İstanbul Üniversitesi, 1968, s.267-276;

Bugün, Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi ve resimler ile ithalden alınan Gider Vergilerinin tahakkukundan doğan uyuşmazlıklar hariç, diğer bütün vergilerden doğan uyuşmazlıklar, adı geçen kanunla düzenlenen Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'dan oluşan kuruluşlar içinde çözümlenerek karara bağlanır. Gümrük Vergileri ile ithalden alınan Gider Vergilerinin tahakkukuna ilişkin uyuşmazlıklarda ise, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının yerini, Gümrük Kanunu'nun 80 ve 84 üncü maddelerinde gösterilen kuruluşlar alır. Türk Vergi Sistemine dahil olan vergilerin tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri içersinde çözümlenir.

II- BU GÜNKÜ SİSTEMDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA BAKAN ORGANLAR

A. Vergi Uyuşmazlıklarına İdarî Mahkeme ve Hakem Mahkemesi Olarak Bakan Organlar

1. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Giren Vergilerle İlgili Uyuşmazlıklara Bakan Organlar

a. Vergi İtiraz Komisyonları

Vergi Usul Kanunu'nda yazılı görevleri yapmak üzere 5655 sayılı kanunla kurulan Vergi İtiraz Komisyonları, muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere ikiye ayrılır.

ÇAĞAN Nami, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVIII, Sayı:1-4, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s. 184-186.

aa. Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları

Birer toplu il derece mahkemesi niteliğinde olan bu komisyonlar (1), bir başkan ile iki üye ve yeterince yardımcı personelden oluşurlar (5655 s.k. mad. 15). Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, idarî kararlarla Maliye Bakanlığının kurulmasını öngördüğü illerde veya bölgelerde kurulurlar (2). Bir yerde birden çok Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonu kurulabilir. Bunlar arasında, asliye mahkemelerinin çeşitli dairelerinde olduğu gibi(3), Maliye Bakanlığı bir idarî kararla işbölümü yapabilir (5655 s.k. mad. 17).

Komisyonların başkan ve üyeliklerine, Hukuk, İktisat, Siyasal Bilgiler Fakültelerinden veya İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinden veya bunların eşiti yabancı fakülte ve okullardan mezun olup da, en az beş yıl vergi işleriyle ilgili servis ve görevlerde çalışmış kimseler atanır (5655 s.k. mad.16). Bu komisyonların başkan ve üyeleri başka bir görevde çalışamazlar (5655 s.k. mad. 26).

Başkan ve üyelerin atanmaları, yükselme, yer değiştirme

(1) ONAR, a.g.e., s. 1915.

(2) Bugün, Bina ve Arazi Vergileri Muvazzaf İtiraz Komisyonları hariç, oniki ilimizde toplam olarak onsekiz Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonu kurulmuştur. (Not: Ancak bunlardan bir kısmı henüz göreve başlamamıştır.)

(3) ONAR, a.g.e., s. 1915.

ve re'sen emekliye ayrılma gibi işlemleri, Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığı altında, Gelirler Genel Müdürü, Yargıtay, Danıştay, Sayıştay ve Vergiler Temyiz Komisyon başkanları tarafından seçilecek, birer Yargıtay, Danıştay, Sayıştay ve Vergiler Temyiz Komisyonu üyelerinden kurulu Ayırma Meclisi denilen bir organın teklifi üzerine, müşterek kararnamelerle yapılır. Başkan ve üyelere Memurin Kanunu'na göre verilecek cezalar, gene Ayırma Meclisinin kararıyle Maliye Bakanı tarafından verilir (5655 s.k. mad. 28) (4).

bb. Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları

Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonu kurulmuş olan iller dışında kalan yerlerdeki Vergi İtiraz Komisyonlarına ait görevleri yapmak üzere kurulmuşlardır. Bu Komisyonlar, kuruldukları il veya ilçelerin en büyük mülkiye memurunun veya onların mazeretleri halinde yetkilendirdikleri bir üyenin başkanlığı altında, o yerin en büyük mal memuru (özel idareler ve belediyelere ait vergiler için en büyük özel idare memuru) ile ticaret odaları ve belediye meclislerince kendi üyeleri arasından veya dışarıdan seçilecek birer, ticaret odası bulunmayan yerlerde belediye meclislerince seçilecek iki üyeden oluşurlar (5655 s.k. mad. 15).

Görüldüğü üzere Gayri Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları, esas işleri vergi uyumsuzluklarına bakmak olmayan üyelere oluş-

(4) Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarının çalışma usulleri konusunda bkz. 5655 s.k. mad. 17, 21, 22, 24, 25.

makta ve bu üyeler zaman zaman toplanarak çıkan uyuşmazlıkları karara bağlamaktadırlar. Fakat bu komisyonların çalışma usulleri ve fonksiyonları, hemen hemen Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarınıninki gibidir.

b. Vergiler Temyiz Komisyonu

Vergiler Temyiz Komisyonu, vergi uyuşmazlıklarında İtiraz Komisyonu kararlarının tetkik organı olan ikinci derece mahkemesi durumunda ve toplu mahkeme niteliğindedir (5). Ankara'da kurulmuş olan bu komisyon, bir başkan, yedi daire ve onlara bağlı servislerden oluşmaktadır. Her dairede bir başkan ve iki üye bulunur (5655 s.k. mad. 18).

Komisyon başkan ve üyelerinin atanma, yükselme, yer değiştirme ve re'sen emekliye ayrılması gibi işlemleri, aynen Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonu üyelerinin tâbi olduğu usuller içerisinde yapılır. Yalnız, Vergiler Temyiz Komisyonuna başkan veya üye olabilmek için, en az yedi yıl vergi işleriyle ilgili servis ve işlerde çalışmış olmak gerekir (5655 s.k. mad. 19).

Komisyon daireler ve Genel Kurul şeklinde çalışır. Daireler arasında işbölümü olup, her biri belli vergi uyuşmazlıklarına bakarlar (6). Daireler, Vergi İtiraz Komisyonlarında olduğu

(5) ONAR, a.g.e., s. 1916.

(6) Daireler arasındaki işbölümü için bkz. Vergiler Temyiz Komisyonunun, valiliklere gönderdiği 25.1.1971 tarih ve 233/126 sayılı yazısı.

gibi, üye tam sayısıyla toplanır ve çoğunlukla karar verirler (5655 s.k. mad. 21). Genel Kurul ise, birinci başkanın başkanlığı altında yedi dairenin başkan ve üyelerinden kurulur. Bu kurul, birinci başkanın Genel Kurulda görüşülmesini istediği işleri ve Vergi İtiraz Komisyonlarının ısrar kararlarını temyizen inceler. Gereken durumlarda da içtihadı birleştirme kararı verir (5655 s.k. mad. 20). Temyiz Genel Kurulu kararları, üyelerin yarısından bir fazlasının oyuyla verilir. Şu kadar ki; kararlara en aşağı dokuz kişinin katılması gerekir (5655 s.k. mad. 21) (7).

c. Danıştay

Türkiye'de Danıştay, 1868 yılında Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur. O zamandan bu yana çeşitli aşamalar geçirmiş olan bu kuruluş (8), bugün esas olarak 1961 Anayasası'nın ışığı altında düzenlenen 521 sayılı kanuna dayanmaktadır (9). Bu kanuna göre Danıştay, bir yandan en yüksek idare mahkemesi, diğer yandan da en yüksek danışma ve inceleme organıdır (D.K. Mad. 1).

En yüksek danışma organı olarak Danıştay, Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun ve tüzük tasarıları ile sözleşme şart-

(7) Vergiler Temyiz Komisyonunun çalışma usulleri konusunda daha fazla bilgi için bkz. 5655 s.k. mad. 18, 22, 24, 25, 26.

(8) Danıştay'ın tarihi gelişimi konusunda bkz. ÖZDEŞ Orhan, Danıştay'ın Tarihi Gelişimi, Danıştay Dergisi, Sayı:1, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971, s.22-32; ARAL Rüştü, Danıştayın Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri, Danıştay Dergisi, Sayı:3, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971, s.39-43.

(9) Fakat 521 sayılı Danıştay Kanunu, daha sonraları 886,1190

larını inceler. Başbakanlık tarafından istenilen her çeşit iş-
ler hakkında düşüncelerini bildirir ve kanunların öngördüğü
diğer işleri yapar (D.K. mad. 29/A, B, C) (10). En yüksek idarî
yargı yeri olarak Danıştay ise, dayandığı "Danıştay, kanunların
başka idarî yargı mercilerine bırakmadığı konularda ilk ve ge-
nel olarak üst derece mahkemesidir" diyen Anayasa'nın 140'ncı
maddesinde bulur ve iptal, tam yargı, yorum ve temyiz davala-
rına bakar ve idarî yargı yerleri arasında çıkan görev uyumsuz-
luklarını karara bağlar (D.K. mad. 30, 31) (11).

Fonksiyonlarına kısaca değinilen bu bağımsız kuruluş
(D.K. mad. 2), gerek idarî, gerekse yargı görevlerini kurullar
halinde yerine getirir. İdarî görevler, üç İdarî Daire, İdarî
Daireler Kurulu ve Genel Kurul tarafından; yargı görevleri ise,
on (12) Dava Dairesi, Dava Daireleri Kurulu ve İçtihadı Birleş-
tirme Kurulu tarafından yapılır.

Bundan sonra, Danıştayın idarî görevleri ve bu görevleri
yürüten organları üzerinde durmadan, sadece Danıştay'ın vergi
yargısıyla ilgili organ ve bu organların görevlerine konumuza
yeterliliği derecesinde kısaca değineceğiz.

(ve 1740 sayılı kanunlarla birtakım değişikliklere tâbi tu-
tulmuştur.

(10) Danıştay'ın idarî görevleri konusunda bkz. ARAL, Danıştay'ın
Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri, s. 43-51.

(11) Danıştay'ın yargı görevleri konusunda bkz. ONAR, a.g.e.,
s. 1899-1909; GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.29, 30; ARAL, Danıştay'ın
Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri, s. 51-58.

(12) Bir daire (Onüçüncü Daire) 1740 sayılı kanunla eklenmiştir.
Bkz. 1740 s.k. Ek. Mad. 2.

aa. Dava Daireleri

Danıştay'da idarî davalara bakmak üzere kurulmuş olan on dairenin her birinde bir başkan ile en az dört üye bulunur. Dairelerin görüşme yetersayısı beştir. Kararlar oy çokluğuyla alınır (D.K. mad. 19).

Dava Dairelerinin görevleri, Danıştay Kanunu'nda belirtilmiştir (13). Bugün vergi uyuşmazlıkları, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu, Onbirinci, Onikinci ve Onüçüncü Dairelerde çözümlenerek karara bağlanır (14).

bb. Dava Daireleri Kurulu

Dava Daireleri Kurulu, birinci başkan, dava daireleri başkanları ve her Dava Dairesinden bir yıl için seçilen birer üyeden oluşur. Bu kurulun toplantı ve görüşme yetersayısı yirmibirdir. Kurulda kararlar çoğunlukla alınır (D.K. Mad. 23).

Dava Daireleri Kurulunun görevi içine giren konular, Danıştay Kanunu'nun 44 üncü maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye

(13) Eğer Dava Dairelerinin işlerinde biri birine oranla bir eşitsizlik bulunursa, Başkanlar Kurulunun kararıyla, bir dairenin görevi içine giren işlerden belirli konulara ilişkin olanlar, diğer Dava Dairesine verilebilir (D.K. Mad. 43).

(14)Adı geçen dairelerin hangi vergilerle ilgili uyuşmazlıkları çözümlendiği konusunda bkz. D.K. Mad. 33, 36, 38, 40, 41 ve 1740 s.k. Ek. Mad. 2.

göre adı geçen Kurulun görevlerini, tüzüklerin iptali için açılan davalar, Bakanlar Kurulunun kararlarına karşı açılan davalar, Danıştay İdarî Dairelerinden veya Genel Kuruldan verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemler hakkında açılan davalar, Danıştay Dava Daireleri veya idarî yargı organları arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili davalar, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararı aleyhine açılan davalar, birinci başkanın veya başkanunsözcüsünün yahut Dava Dairelerinin prensibine ilişkin hususlarda Dava Daireleri Kurulunda görüşülmesini uygun gördükleri davalar oluşturur.

cc. İçtihadı Birleştirme Kurulu

İçtihadı Birleştirme Kurulu, birinci başkan ve Dava Daireleri başkanları ile üyelerden oluşur. Bu kurulun toplanma ve görüşme yetersayısı en az kırkbirdir. Esas hakkındaki kararlar üçte iki çoğunlukla, diğer kararlar ise oy çokluğuyla verilir (D.K. Mad. 24).

Bu kurul, Danıştay'ın yargı kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değişmesi hallerinde, içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesine karar verir. Danıştay içtihadı birleştirme kararları, Danıştay'ı , idareyi ve yargı yerlerini bağlar (D.K. Mad. 45).

2. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Girmeyen Vergilerle İlgili Uyuşmazlıklara Bakan Gümrük Hakem Kurulu

Gümrük Hakem Kurulu, özel görevli idari yargı or-

ganıdır (15). Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi ve resimler ile ithalde alınan Gider Vergilerinin teknik konularına ilişkin olarak doğan uyuşmazlıklar, 1615 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki prosedür içinde, Gümrük Hakem Kurulunca çözümlenir. Gümrük Hakem Kurulu kararlarına karşı, Temyiz Komisyonu kararlarında olduğu gibi, Danıştay'da temyiz davası açılır.

Gümrük Hakem Kurulu, ticaret, tarım, sanayi işlerinde ve gümrük tarifesinde uzmanlığı olan kişiler arasından Gümrük ve Tekel ve Ticaret Bakanlıklarınca iki yıl için seçilen ve ortak kararname ile yeminli olarak atanan üç komiser hakemden kurulur. Komiser hakemler, görevleri süresinde gümrükle ilgili başka bir iş yapamazlar. Bunlara, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin düşüncesi alınarak, Gümrük ve Tekel ve Ticaret Bakanlıklarınca düzenlenecek listede adları bulunan kişiler arasından, her uyuşmazlık için, taraflarca seçilen birer eksper hakem katılır. Taraflardan biri süresi içinde eksper hakem seçmezse, baş vurma üzerine o bölgenin sulh yargıcı seçimi yapar (G.K. Mad. 80).

B. Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Adli Yargı Organları

Vergi uyuşmazlıkları, esas olarak yukarıda belirtilen idarî mahkeme veya haken mahkemesi şeklinde olan organlar tarafından çözümlenir. Ancak, kanun koyucu bazı durumlarda bu organlarca verilecek malî cezalarla yetinmeyerek, bunlara tam

(15) ONAR, a.g.e., s. 1930.

anlamıyla ceza hukuku esaslarının uygulamasını öngörmüştür (16).

Bugün; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hileli vergi suçunu (V.U.K. Mad. 357) işleyenlerle, hileli vergi suçuna teşebbüs (V.U.K. Mad. 358) edenler, bu kanun hükümlerine göre bilgi vermekten çekinen ve kanunun 257 nci maddesindeki ödevleri yerine getirmeyenler (V.U.K. Mad. 361) ve gene bu kanun hükümlerine göre vergi mahremiyetini ihlal (V.U.K. Mad. 362) edenler ile mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar (V.U.K. Mad. 363), Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri gözönüne alınarak Ceza ve Ceza Usulu Kanunu hükümlerine göre Ceza Mahkemelerinde yargılanırlar. Diğer yandan, cezalı Gümrük Vergisiyle ilgili uyuşmazlıklar ile kamu cezasını gerektiren kaçakçılık fiilinden doğan uyuşmazlıklarda da Ceza Mahkemelerinin görevleri vardır (17). Ayrıca, vergilerin tahsilinden doğan bazı uyuşmazlıklar konusunda da Adliye Mahkemeleri görevli sayılmışlardır.

C. Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan İdari Kuruluşlar

Bu kuruluşlar, uyuşmazlıkları idarî kademelerde çözümlenerek bunların yargı organlarına götürülmelerini önleyen idarî kuruluşlardır. Bu kuruluşları, genel bir ayırım içinde, uzlaşma komisyonları ve diğer idarî kuruluşlar olarak ikiye ayırabiliriz.

(16) ERMAN Sahir, Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler, Maliye Enstitüsü Konferansları, (Onbeşinci Seri 1968), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 222, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968, s. 74.

(17) Bu konuda bkz. BULUTOĞLU, s. 616,617; CİMLİ Ekrem, Gümrük Politikası ve Mevzuatı (Teksir), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir, 1974, s. 115-120.

1. Uzlaşma Komisyonları

Türkiye'de uzlaşma konusunda ilk adım, 1961 yılında Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesiyle atılmıştır. Ancak esas olarak uzlaşma hükümleri, 1963 yılında kabul edilen 205 sayılı kanunun 22 nci maddesiyle (Vergi Usul Kanunu'na ek 1-10 nuncu maddeler) getirilmiştir. Bu kanunda belirtilen hükümler içerisinde uzlaşma konusunda karar vermeye yetkili organ uzlaşma komisyonlarıdır.

Genel Bütçeye, il özel idareleri ile belediye bütçelerine giren vergi, resim ve harçlar konusunda uzlaşma yapabilme yetkisine sahip olan komisyonlar ayrı ayrı yapıdadırlar.

Bu komisyonlar; Genel Bütçeye giren vergiler için, illerde, defterdarın veya yetkilendireceği kimsenin başkanlığında gelir müdürü ile varsa ilgili vergi dairesi müdüründen (vergi dairesi yoksa gelir memurları arasından defterdarlıkça seçilecek birinden), ilçelerde, mal müdürünün (varsa bağımsız vergi dairesi müdürünün) başkanlığında vergi memurlarının ikisinden olmak üzere üç kişiyle kurulur. İl özel idareleri vergileri için uzlaşma komisyonu, özel saymanlık müdür veya gelir memurunun başkanlığında, o yerin en büyük mülkiye memurunun seçeceği iki; belediye gelirleri için uzlaşma komisyonu ise, belediye başkanı ve encümenin seçeceği gene iki kişiden oluşur (V.U.K. Ek. Mad. 3) (18).

(18) Mecliste bulunan Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısıyla "Uzlaşma Komisyonları, Maliye Bakanlığınca atanacak bir başkan ile iki üyeden, il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma komisyonları,

2. Diğer İdarî Kuruluşlar

İleride görüleceği üzere, esas olarak vergi hataları, vergi daireleri ve Maliye Bakanlığı tarafından düzeltilir. Bu işlemler, geniş anlamda uyuşmazlıkları sona erdirmektir denilebilir. Diğer yandan, Gümrük Vergisiyle ilgili uyuşmazlıkların çözümünde, Gümrük Müdürlükleri, Gümrükler Başmüdürlükleri ve Gümrükler Genel Müdürlüğü gibi idarî kuruluşların bazı fonksiyonları vardır.

İşte bu ve buna benzer durumlarda, idare içinde yer alan bazı idari kuruluşlar, uyuşmazlıkları önleme ve uyuşmazlıkları çözümü görevi yüklenmişlerdir. Bu kuruluşları, bir anlamda yargı fonksiyonu yapan kuruluşlar olarak kabul edebiliriz.

III- KURULMASI ÖNGÖRÜLEN SİSTEMDE VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA BAKACAK VERGİ MAHKEMELERİ

A. Vergi Mahkemelerinin Kurulması Konusunda Genel Bilgi

İdarî yargıyı Anayasa hükümlerine uydurmak ve esas görevi son derece idare mahkemesi olan Danıştay'ı, bu günkü ağır işyükü altından kurtararak bu kuruluşa bir içtihat mahkemesi

(aynı esaslar dairesinde İçişleri Bakanlığınca kurulur. Üzlaşma komisyonları, sürekli veya geçici ya da gezici olur. Bunların norelerde kurulacağını ve görev alanlarını Maliye Bakanlığı belli eder" denilerek bu organların kuruluş şekilleri değiştirilmek istenmektedir (V.U.K. Değ. Tas. Ek. Mad. 69).

niteliği verebilmek amacıyla (1), Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları gibi bazı idarî yargı organlarının yerine geçerek, idarî ve vergi davalarını ilk derece mahkemesi olarak çözümlenmek üzere, İdare Mahkemelerinin kurulması öngörülmüş ve bu konuda Danıştay'ca hazırlanan "İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı" Başbakanlıkça kabul edilerek kanunlaşmak üzere Meclise sunulmuş bulunmaktadır (2).

Bu tasarı, İdar. Mahkemelerini, biri idarî, diğeri ise vergi uyuşmazlıklarını bakanmak üzere iki mahkeme şeklinde kurmak istemektedir. Biz bu kısımda, tasarının yalnız Vergi Mahkemelerini düzenleyen hükümlerini konumuza yeterliliği derecesinde kısaca ele alacağız. Ancak, bazı maddeler her iki mahkemeyi de ilgilendirdiği için, bunlara da zorunlu olarak ana hatlarıyla değineceğiz.

B. Vergi Mahkemelerinin Kuruluş Şekli

Bu tasarıya göre, vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmek üzere, İdare Mahkemeleri içinde Vergi Mahkemeleri kurulacaktır (İ.M.K.T. Mad. 3). Bölge mahkemeleri olarak kurulması düşünülen bu mahkemelerin sayısı, kuruluş yerleri ve yetki alanları Bakanlar Kurulunca tesbit olunacaktır (İ.M.K.T. Mad. 3).

(1) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s.1-5

(2) Diğer taraftan, kurulması öngörülen bu Vergi Mahkemelerinin yapı ve işleyişine uygun düşecek vergi uyuşmazlıklarına ilişkin usul hükümleri de, hazırlanarak Millet Meclisine getirilen Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısında yer almakta ve bu tasarıyla, Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıkları konudaki bugünkü hükümleri değiştirilmek istenmektedir. Bkz. V.U.K. Değ. Tas. Mad. 123.

Bu mahkemeler, toplu hâkimli mahkeme şeklinde, bir başkan ile iki üyeden oluşacaktır. Mahkemelere ayrıca, bir başyardımcı ve gereği kadar yardımcı verilecektir. Mahkemelerde toplanma ve görüşme yetersayısı üç olacak ve mahkemelerde bağımsız olarak "Türk Milleti" adına verilecek kararlar oy çokluğuyla alınacaktır (İ.M.K.T. Mad. 8, 25).

C. Vergi Mahkemelerinin Görevleri

Vergi Mahkemelerinin görevleri, tasarınının 31 nci maddesi ile genel ve 34' ncü maddesiyle de özel olarak belirtilmiştir.

Anılan bu son maddeye göre Vergi Mahkemeleri:

i. Genel ve katma bütçelere giren veya il özel idareleri ile belediye ve köylere ait vergi, resim, harç ve paylar ve benzeri malî mükellefiyetler ile bunlara ilişkin tarifeler uyumsuzluklarını (Gelir Vergisinde götürü matrahlara yapılan itirazlar ile ortalama kâr hadlerine yapılan itirazlar dahil);

ii. Yukarıda yazılı mükellefiyetlere bağlı olan vergi, resim, zam ve cezalara ait uyumsuzlukları;

iii. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un uygulamasından doğan uyumsuzlukları;

iv. Çeşitli kanunlarla Vergi Itiraz Komisyonlarına verilen işleri; çözümleyerek karara bağlayacaklardır.

Ç. Vergi Mahkemeleriyle İlgili Kurullar

Bunlar, her İdare Mahkemesi içinde bulunan Vergi Mah-

kemeleri ve idarî davalara bakan mahkemelerin ortaklaşa oluşturdukları, İdare Mahkemeleri Kurulları ile Ankara'da kurulacak olan İdare Mahkemeleri Yüksek ve İdare Mahkemeleri Merkez Kurullarıdır.

1. İdare Mahkemeleri Kurulları

İdare Mahkemeleri Kurulları, iki mahkemeli İdare Mahkemelerinde, bu mahkemeler başkanlarıyla üç kıdemli üyeden, ikiden fazla mahkemeli İdare Mahkemelerinde ise, mahkeme başkanı ile her mahkemeden birer üyenin katılmasıyla kurulacaklardır. Kurullara, İdare Mahkemesi başkanı başkanlık edecek ve kararlar oyçokluğuyla verilecektir (İ.M.K.T. Mad. 27).

İdare Mahkeme Kurulları, içinde bulunan iki mahkemeyi ilgilendiren ve İdare Mahkemeleri Başkanlarının veya mahkemelerinin İdare Mahkemeleri Kurullarında çözümlenmesini uygun göreceklere davalar ile Danıştay'ın görevi dışında kalan yönetmeliklerin iptali için açılacak davalara bakacaklardır. Ayrıca, İdare Mahkemelerini oluşturacak mahkemeler arasında çıkacak görev ve yetki uyumsuzlukları ile Bakanların tasarruflarıyla ilgili açılacak davalar da bu kurulların görevleri arasında olacaktır (İ.M.K.T. Mad. 33).

2. İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulu

İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulu, Danıştay Genel Kurulunca, Danıştay daire başkanları ve üyeleri arasından üç yıl için gizli oy ve oyçokluğuyla seçilecek altı asil ve iki yedek üye ile en az genel müdür seviyesinde olmak şartıyla

İçişleri, Maliye, Gümrük ve Tüketim Bakanlıklarınca görevlendirilecek birer asıl ve birer yedek temsilciden kurulacaktır. Kurulun, toplanma ve görüşme yetersayısı yedi olacak ve kararlar oy çokluğuyla alınacaktır. Kurula, seçilecek en kıdemli daire başkanı veya üyesi başkanlık edecektir (İ.M.K.T. Mad. 16).

Bu kurul, İdare Mahkemelerinin kurulması, yetki alanlarının belirtilmesi, değiştirilmesi veya kaldırılması gibi konularda Bakanlar Kuruluna görüşlerini bildirecek ve mahkemelerin başkan ve üyelerinin seçimini yapacaktır (İ.M.K.T. Mad. 17).

3. İdare Mahkemeleri Merkez Kurulu

Bu kurul, İdare Mahkemeleri Yüksek Kuruluna asil olarak seçilmiş, Danıştay daire başkanı ve üyelerinden kurulacaktır. Kurulun toplantı ve görüşme yetersayısı beş olacak ve kararlar oy çokluğuyla verilecektir (İ.M.K.T. Mad. 22).

İdare Mahkemeleri Merkez Kurulu, mahkemelerde görev alacak üyelerin, yer değiştirme ve yükselmesi ile başyardımcı ve yardımcılarının atanma, yer değiştirme ve yükselmesi konularında, İdare Mahkemeleri Yüksek Kuruluna önerilerde bulunacaktır. Başyardımcılar ile yardımcılara verilecek disiplin kovuşturması da bu kurul tarafından yapılacaktır (İ.M.K.T. Mad. 23).

D. Vergi Mahkemelerinde Çalışacak Personel

1. Başkan ve Üyeler

Mahkemelerin başkan ve üyeleri, aynen bu günkü Temyiz Komisyonu üyeleri derecesinde öğrenim yapmış ve tasarının 12 nci maddesinde belirtilen (3) diğer niteliklere sahip kişiler arasından, tasarıda gösterilen prosedüre göre (4), İdare Mahkemesi Yüksek Kurulu tarafından seçileceklerdir (İ. M.K.T. Mad. 15). Seçilecek bu kişiler, diğer hakimler gibi hâkim güvencesi altında görev yapacaklardır (İ.M.K.T. Mad.4,98).

Mahkeme başkanları, mahkemelerin duruşmalarını yönetecek ve uyuşmazlıklarda düşüncelerini bildirerek oylarını kullanacaklardır. Mahkemelerin düzenli ve verimli bir biçimde çalışması için gerekli idarî işlemler de mahkeme başkanları tarafından yürütülecektir (İ.M.K.T. Mad. 87). Mahkemelerin üyeleri ise, kendilerine verilen dosyaları inceleyerek gerekli açıklamayı yapıp oylarını bildireceklerdir (İ.M.K.T. Mad. 88).

2. Başyardımcı ve Yardımcılar

Başyardımcılar, üyeler derecesinde öğrenim yapmış ve tasarının 18 ile 20 nci maddesinde belirtilen niteliklere sahip olan kişiler arasından, İdare Mahkemeleri Merkez Kurulunun öne-

(3) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. İ.M.K.T. Mad. 12

(4) Bkz. İ.M.K.T. Mad. 13.-15, 96 ve ilk kuruluştaki atanmalar için Geçici Madde 5, 8.

risi üzerine İdare Mahkemesi Yüksek Kurulu tarafından atanacaklardır (İ.M.K.T. Mad. 20) (5).

Yardımcılar ise, gene aynı derecede öğrenim yapmış ve tasarının 18 nci maddesindeki nitelikleri kendinde toplayarak 18 nci madde de belirtilen sınavları başaracak kişiler arasından, bu maddedeki usul içinde (6) İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulu tarafından atanacaklardır (İ.M.K.T. Mad. 20) (7).

Başyardımcı ve yardımcılarının duruşmalarda oy hakları olmayacak, yalnızca mahkeme üyelerine yardımcı olarak çalışacak ve bazı işleri yapacaklardır (8).

(5) Daha fazla bilgi için bkz. İ.M.K.T. Mad. 18, 20. İlk kuruluştaki atamalar için ise Geçici Mad. 6.

(6) Daha fazla bilgi için bkz. İ.M.K.T. Mad. 19.

(7) Atanacak başyardımcı ve yardımcılarının hangi mahkemelerde görevlendirileceklerini ise, İdare Mahkemesi başkanları belli edeceklerdir (İ.M.K.T. Mad. 21).

(8) Daha fazla bilgi için bkz. İ.M.K.T. Mad. 89, 90.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ YARGI USULÜ

I- VERGİ YARGISINA BAŞ VURMADAN ÖNCE GİDİLEBİLECEK YOLLAR

A. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

1. Vergi Hatalarının Konusu

Gerek vergi daireleri ve gerekse mükellefler tarafından, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilleri sırasında çeşitli birçok hatalar yapılabilir. Kanun koyucu bu durumu göz önüne alarak, yapılan vergi hatalarının uyumsuzluk konusu yapılmadan, idarî kuruluşlar içinde düzeltilmesini sağlamak amacıyla, bazı hükümler getirmiş bulunmaktadır. Bu hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ile 126 ncı maddeleri içinde yer almaktadır(1).

Vergi Usul Kanunu'nun 116 ncı maddesi, vergi hatalarını

(1) Vergi cezalarında yapılan hatalarda aynı hükümlere göre düzeltilir (V.U.K. Mad. 375).

"vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır" diyerek genel bir şekilde tanımlamakta, 117 ve 118 nci maddeleri de hesap ve vergilendirme hatalarının neler olduğunu belirtmektedir (2).

2. Vergi Hatalarını Düzeltme Usulü

Vergi hataları ya mükellef veya idare tarafından ortaya çıkartılabilir (V.U.K. Mad. 119).

Vergi hatası bulunduğu kanısında olan mükellef, bu hatanın giderilmesini, itiraz dilekçesi şeklinde hazırlayacağı bir yazı ile ilgili vergi dairesinden isteyebilir (V.U.K.Mad. 122). Düzeltme isteği, Vergi Usul Kanunu'nun 126 ncı maddesindeki özel durumlar hariç, aynı maddenin atıf yaptığı adı geçen kanunun 114 ncü maddesine göre beş yıl içinde yapılabilir. Bu süre geçtikten sonra yapılacak düzeltme istekleri kabul edilmez.

Vergi dairesinin ilgili servisi, yapılan bu isteği, vergi hatalarını düzeltmeğe yetkili olan vergi dairesi müdürüne gönderir. Vergi dairesi müdürü isteği yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder. Mükellef bu durumun kendisine tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde, eğer ödenmiş ise parasını geri alması gerekir. Almaz ise hakkı kaybolur. Düzeltme

(2) Hesap ve vergilendirme hataları konusunda bkz. V.U.K. Mad. 117, 118.

organı isteği uygun görmezse istek reddolunur. Eğer itiraz süresi içinde düzeltme isteği reddolunmuş ise, mükellefin düzeltme isteği itiraz dilekçesi yerine geçer. Aksi takdirde, yani itiraz süresi geçtikten sonra istek reddolunmuş ise, mükellef şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına baş vurabilir (V.U.K.Mad. 120, 122-124).

İdarece ortaya çıkartılan vergi hataları ise, re'sen düzeltilir. Bu durumda pek tabii olarak mükelleflerin itiraz hakları saklıdır (V.U.K. Mad. 121).

Burada şunu da önemle belirtmek gerekir ki; İtiraz ve Temyiz Komisyonlarından geçmiş olan işlemlerde de düzeltme yapılabilir. Yalnız düzeltmenin yapılabilmesi için, hatalar hakkında sözü geçen komisyonlar tarafından herhangi bir karar verilmemiş olması gerekir (V.U.K. Mad. 125).

B. Uzlaşma

Yukarıda da kısaca değinildiği üzere, uzlaşma müessesesi; mükellef ve idareyi dava izleme yükünden kurtarmak, vergi yargı organlarının işlerini hafifleterek vergi tahsilini süratlendirmek ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle, 1963 yılında vergi hukukumuzda sokulmuştur. Bu müessese, kanunî dayanağını, 205 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen ek 1-10 ncu maddelerde bulmaktadır. Bu kanunla getirilen uzlaşma yoluna baş vurabilmek, bazı koşullarla kayıtlandırılmış bulunmaktadır. Bu koşulları

ve uzlaşma ile ilgili diğer hükümleri şöylece özetleyebiliriz.

1. Uzlaşmanın Sınırları

a. Uzlaşmanın Konusu Yönünden

Mükellef veya kendilerine ceza kesilmiş olanlar, yalnız re'sen ve ikmalen tarh olunan vergiler ile, bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşmaya gidebilirler. Ancak, bu kişilerin uzlaşmaya gidebilmeleri için ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde yazılı vergi hataları veya yanılma halinin bulunması, vergi kaybının veya usulsüzlüğünün kendilerince kanun hükümlerini gereği kadar kavrayamamalarından ileri geldiğinin öne sürülmüş bulunması; belirsiz ve yorum götürür hususlarda kendilerinin yanılmış olmaları, ikmalen ve re'sen tarhiyatı gerektiren sebebin Vergiler Temyiz Komisyonu, Danıştay veya Maliye Bakanlığı tarafından benzer durumlarda başka şekillerde bilgi verilmiş olmasından ileri gelmesi, vergi tarhının ortalama kâr haddi ve gider esasına göre yapılmış olması (3) gibi bir durumun var olması gerekir (V.U.K. Ek. Mad. 1) (4).

(3) Bu sonuncu şık 485 sayılı kanunla eklenmiştir.

(4) Kanunlaşmak üzere Mecliste bulunan Vergi Usul Kanunu Değişiklik tasarısında uzlaşma, "İdare ile mükellef veya ceza muhatabının tesbit edilen matrah ve bu matrah dolayısıyla tarh edilecek veya edilen vergi veya vergi aslına bağlı olarak kesilecek yahut kesilen ceza miktarı üzerinde, tamamen veya kısmen nihaî olarak anlaşmaya varılmasıdır" şeklinde tanımlanarak uzlaşma olanakları genişletilmek istenmektedir (V.U.K. Değ. Tas. Ek. Mad. 60).

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına dahil vergi resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği, Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmıştır (5). Bu yetki, il özel idareler ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığınca kullanılır (V.U.K.Ek. Mad. 2).

b. Uzlaşmanın Tutarı Yönünden

Uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve cezaların ne-ler olduğunun saptanışı gibi, saptanan bu vergi ve cezalarda hangi tutarlara kadar uzlaşma yapılabileceği de Maliye Bakanlığının yetkisi içine alınmıştır (6). Özel idareler ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlarda ise İçişleri Bakanlığı bu saptamayı yapmaya yetkilidir (V.U.K. Ek. Mad. 3).

2. Uzlaşma İsteği

Uzlaşma için mükellef veya kendisine ceza kesilmiş olanlar, yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna itiraz süresi olan bir ay içinde baş vurması gerekir. Re'sen tarhiyatla ilgili vergi dairesi de, mükellefi veya adına ceza kesilen kişiyi uz-

(5) Bu güne kadar; Gelir, Kurumlar, Gider, Veraset ve İntikal, Damga ve Dış Seyahat Harcamaları Vergileri ile cezalarının uzlaşma konusu yapılabileceği Maliye Bakanlığınca saptanmış bulunmaktadır. Bkz. 65,73,79 ve 89 sayılı V.U.K. Genel Tebliğleri.

(6) Maliye Bakanlığı tarafından saptanan tavan rakamlar zaman zaman değiştirilmekte ve günün koşullarına uydurulmaktadır. Bu konuda son durum için bkz. 97 no.lu V.U.K. Gen. Teb.

laşma isteğinde bulunmaya çağırabilir (V.U.K. Ek. Mad. 4) (7).

3. Uzlaşma İsteğinin İncelenmesi

Uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce, isteğin usulüne uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını ve komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını inceler. Uzlaşma komisyonu, yapılan bu ön inceleme sonunda, isteği usulüne uygun bulmazsa işin esasına geçmeden yapılan isteği reddeder. Eğer komisyon isteği usulüne uygun görürse, mükellef veya adına ceza kesilen kişinin de hazır bulunacağı bir toplantıda, isteğin esaslarını inceleyerek görüşmelere başlar. Toplantıda uzlaşma olursa durum bir tutanakla tesbit edilir. Uzlaşma olmazsa (mükellef veya adına ceza kesilen kimsenin uzlaşmaya gelmemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır), komisyon bu durumu saptayarak Vergi Usul Kanunu'ndaki esaslar içinde ilgili vergi dairesine bildirir (V.U.K. Ek. Mad. 5).

(7) Bilindiği gibi tasarı, gerek mükellefler veya kendilerine ceza kesilmiş olanlara ve gerekse idareye, tarhtan önce veya tarhtan sonra uzlaşma isteğinde bulunabilme olanağı tanımakta ve tarhtan önce yapılacak uzlaşma isteklerini, tarhiyatın tebliği tarihine kadar, tarhtan sonraki uzlaşma isteklerini ise, bir aylık süreye bağlamaktadır. Yalnız şunu da belirtmek gerekir ki; tarhtan önce davat veya istek üzerine yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda uzlaşmaya varılamaması halinde, tarhiyattan sonra uzlaşma isteğinde bulunamayacağı hükmü konulmak istenmektedir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. V.U.K. Değ. Tas. Ek Mad. 62-66.

4. Uzlaşmanın Sonuçları

a. Uzlaşma İşlemlerinin Kesinliği

Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma ile sonuçlanmış kararları kesin olup, gereği, vergi daireleri tarafından yerine getirilir (V.U.K. Ek. Mad. 6). Mükellef veya kendisine ceza kesilmiş olanlar, bundan sonra artık hiçbir yargı organına başvuramayıp, kanunu esaslar içinde ve uzlaşmanın sonuçlarına göre, kendilerine ait olan vergi borcunu veya cezasını ödemeleri gerekir.

b. Uzlaşma ve İtiraz

Uzlaşma komisyonlarınca, uzlaşma istekleri usule uygun görülmeyle, işin esasına girmeden reddolunanlar ile usulüne uygun şekilde uzlaşma isteğinde bulunup (8) fakat uzlaşma sağlanamayanlar, itiraz yoluna gidebilirler (V.U.K. Ek. Mad.7)(9).

c. Pişmanlık

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan pişmanlık müessesesi, ceza hukukundaki faal nodamette ön ödeme müesseselerinin bir karışımı olarak ortaya çıkmaktadır (10). Vergi suçları işlemiş olanlar, kanunî esaslar içindeki pişmanlık hallerinde cezadan kurtulma olanağına kavuşmaktadırlar.

(8) İtiraz Komisyonlarına baş vurduktan sonra da uzlaşma isteğinde bulunulabilir. Bu durumda, uzlaşma işlemi sonuca bağlanıncaya kadar, uyumsuzluk İtiraz Komisyonunca incelenmez. Bkz. V.U.K. Ek. Mad. 7.

(9) Eğer, uzlaşma sağlanamamış ve bu arada da itiraz süresi bitmiş veya onbeş günden az kalmış ise, süre onbeş gün uzatılır.

(10) ERMAN, a.g.m., s. 87.

Bugün, boyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu (V. U.K. Mad. 357), kaçakçılık (V.U.K. Mad. 344) (bunlara iştirak (V.U.K.Mad. 338), teşvik (V.U.K. Mad. 346) ve yardım (V.U.K. Mad. 347) dahil) veya kusur (V.U.K.Mad. 348) mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili organlara kendiliğinden haber veren kişilere, bu fiillere ait cezalar uygulanmaz. Ancak cezaların uygulanmaması için, ilgililerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden ve bu konuda herhangi bir ihbar veya vergi dairesince hiçbir teşebbüse geçilmemiş olduğu bir sırada haber vermiş olmaları ve haber verme tarihinden itibaren de onbeş gün içinde vergiyi tarh ettirerek % 2 zamlı birlikte ödemeleri gerekir (V.U.K. Mad. 371) (11).

Ç. Cezalarda İndirme

Bu müessese, gerek idareyi ve gerekse mükellefi, vergi yargısının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda sokulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesine göre, mükellefler veya vergi sorumluları, itiraz süresi içinde vergi dairesine başvurarak, bu kanunun 29 ve 30 ncu maddeleri gereğince

(11) Uygulamada görülen aksaklıklar ve Vergi Usul Kanunu'na yeniden getirilmesi düşünülen ağır kusur ve gecikme faizi gibi hususlar göz önüne alınarak, pişmanlıkla ilgili madde tasarıyla yeniden düzenlenmek istenmektedir. Daha fazla bilgi için bkz. V.U.K. Değ. Tas. Mad. 119.

adlarına ikmalen ve re'son tarh olunan vergi farkı ile haklarında kesilen vergi cezalarını, vâdesinde veya 6185 sayılı kanunun 10 ncu maddesinde belirtilen türden teminat göstererek, vâdenin bitmesinden başlamak üzere üç ay içinde ödeyeceğini bildirirlerse; kaçakçılık veya kusur dolayısıyla kesilen cezaların birinci defada $\frac{2}{3}$ ü, daha sonra kesilen bu tür cezalar ile usulsüzlük cezalarının ise $\frac{1}{3}$ ü indirilir. Ancak, bu madde hükmünden yararlanmak üzere, vergi dairelerine baş vurmuş olan mükellef veya vergi sorumlusu, gerekli ödemeleri zamanında yapmaz veya cezalara itiraz ederse, bu maddenin sağladığı haklardan yararlanamaz (12).

II- VERGİLERİN TAHAKKUK AŞAMASINDA DOĞAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ YARGI USULÜ

A. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Giren Vergilerde

1. İtiraz

a. Vergi İtiraz Komisyonlarına Baş Vurma

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı, Vergi İtiraz Komisyonlarına itirazda bulunabilirler (V.Ü.K. Mad. 377). Ancak, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden

(12) Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı ile, uzlaşma müessesesi kapsamının genişletildiği ve bu nedenle de ayrıca cezalarda indirim düzenleyen 376'ncı madde hükmüne gerek kalmadığı ileri sürülerek, bu maddenin kaldırılması öngörülmektedir. Ekz. V.Ü.K. Değ. Tas. Mad. 121.

tarh olunan vergilere itirazda bulunamazlar (V.U.K. Mad. 378) (1). Diğer taraftan, vergi daireleri, il özel idareleri ve belediyeler de, Taksir Komisyonlarınınca takdir olunan matrahlara karşı itiraz etme yetkisine sahiptirler(V.U.K. Mad. 377).

İtiraz, yetkili, yani vergi dairesinin bağlı bulunduğu yerin itiraz işlerine bakan Vergi İtiraz Komisyonuna, itiraz süresi olan bir ay içinde yazılı olarak yapılır. Bu süre geçtikten sonra itiraz hakkı düşer. Ancak, bir taraf süresi içinde itirazda bulunmuşsa, itiraz süresi geçmiş olsa bile, diğer taraf itiraz dilekçesinin kendisine tebliğinden başlayarak onbeş gün içinde itirazda bulunabilir (V.U.K. Mad. 379). Normal itiraz süresi bir ay olmasına rağmen, götürü matrahların saptanmasında, vergi dairelerine ve kurumlara tanınan itiraz süresi ise onbeş gündür (V.U.K. Mad. 41). Yapılan itirazla birlikte, tarh edilen verginin uyumsuzluğa konu olan tutarının tahsili durur (V.U.K. Mad. 389).

Komisyon başkanlığı, iki kopya olarak yapılan dilekçelerden birini en çok beş gün içinde karşı tarafa gönderir. Dilekçeyi alan taraf, buna onbeş gün içinde iki kopya olarak hazırlayacağı dilekçe ile savunmada bulunabilir. Bu savunma dilek-

-
- (1) Yalnız, mükelleflerin beyannamelerde vergi hataları varsa veya beyanlarında bir kısım matrahlar için itiraz haklarını saklı tutmuşlarsa, bu hususlar itiraz konusu yapılabilir. D.D.D.G.K.nun 25.5.1965 tarih ve E 60/50 K. 65/169 sayılı kararı.

çesinin bir kopyası Vergi İtiraz Komisyonunca karşı tarafa gönderilir (V.U.K. Mad. 380).

b. İtirazların İncelenmesi

İtiraz dilekçelerinin komisyonlara verilmesi ve yazılı savunmaların alınmasından sonra inceleme devresi başlar. İtiraz incelemeleri, itiraz belgeleri, tarih dosyası ve gösterilen deliller üzerinden yapılır. İnceleme, herşeyden önce itirazın süresi içinde yapılıp yapılmadığına, şeklî işlemlerin usulüne uygun olup olmadığına ve itirazı gerektiren bir olayın bulunup bulunmadığına bakılmakla başlanır. Eğer, şekil eksiklikleri varsa, bu eksiklikler itiraz edene düzeltilir (V.U.K. Mad. 383).

Vergi İtiraz Komisyonları, kendiliğinden veya taraflardan birinin isteği üzerine, mükelleflerin defterlerini incelemek, bilirkişi seçmek, gerekli gördüğü kimseleri çağırıp dinlemek veya yazı ile bu kimselerden bilgi istemek gibi işlemlere baş vurarak incelemelerini derinleştirebilirler (V.U.K. Mad. 384). Taraflardan biri veya komisyon isterse, taraflar da dinlenebilir (V.U.K. Mad.385).

Komisyonlar, ilk itiraz dilekçelerinde veya itiraz süresi içinde verilmiş ek dilekçelerde ileri sürülmemiş olan iddiaları kendiliğinden dikkate almazlar. Ancak, zamanaşımı ve vergi hataları taraflarca ileri sürülmemiş olsa dahi, bunlar İtiraz Komisyonlarınca re'sen nazara alınır (V.U.K. Mad. 386).

İtiraz eden taraf, karar verilinceye kadar itirazından vazgeçebilir. Vazgeçme, dilekçe veya duruşma sırasında yapılan sözlü isteğin tutanağa geçirilmesiyle yapılır. İtirazdan vazgeçen taraf, o olayda itiraz ve temyiz hakkını da kaybetmiş olur (V.U.K. Mad. 387).

c. İtirazların Sonuçları

Gizli olarak yapılan kararlara ait görüşmelerin sonucu, taraflara tebliğ edilir. Bu kararlar, mükelleflerin itirazlarının reddi niteliğinde ise, ilgiliye tebliği anından başlayarak vergi tahakkuk etmiş sayılır. İtirazın kabulü halinde ise, vergi dairesinin işlemleri iptal edilir ve karara göre ya vergi kaldırılır veya vergi dairesinde yeniden tarhiyat yapılır.

2. Temyiz.

a. Temyiz İsteği

Temyiz, İtiraz Komisyonları kararlarına karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurma yoludur. (V.U.K. Mad. 391). Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 392 nci maddesine göre:

i. Kazançları götürü olarak tesbit edilen mükelleflerin sınıf derecelerine yaptıkları itirazlar;

ii. Bina vergisinde 500 liraya kadar olan gayrisafi iratlara (2), Arazi Vergisinde 2.500 liraya kadar olan değerlere

(2) Emlâk Vergisi Kanunu nedeniyle bu hükmün uygulanma yeri kalmamıştır.

yapılan itirazlar (verilen karar sonucu bu sınırın aşılmamış olması şartıyla);

iii. Her türlü vergi, resim ve harçlarda 500 liranı aşmayan matrahlarla yapılan itirazlar (verilen karar sonucu bu sınırın aşılmamış olması şartıyla); kesin olup temyiz edilemezler (3).

Bununla beraber bu sınırlamalar, mükellefiyetin konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ve tutarı ne olursa olsun, vergi cezalarının uygulanmasına ait vergi uyumsuzluklarını kapsamaz.

Öte yandan, Vergi İtiraz Komisyonlarının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 15, 20 ve 58 nci maddeleri hükümlerine göre verdikleri kararlara karşı da Vergiler Temyiz Komisyonuna başvurma olanağı yoktur.

Temyiz isteğinin, İtiraz Komisyonu kararının ilgiliye tebliği tarihinden başlayarak onbeş gün içinde yapılması gerekir. Ancak, taraflardan biri süresi içinde temyiz isteğinde bulunmuş ise, diğer taraf süreci geçirmiş olsa bile temyiz dilekçesinin kendisine tebliğinden başlayarak onbeş gün içinde temyiz isteğinde bulunabilir (V.U.K. Mad. 393).

Temyiz dilekçeleri, diğer tarafı oluşturan kişiler sayılsınca dilekçe örnekleri de bağlanarak, Vergiler Temyiz Komisyonuna veya temyiz edilen kararı veren Vergi İtiraz Komisyonuna verilir. Verilen dilekçe örnekleri karşı tarafa gönderilir. Karşı taraf

(3) Ancak, İtiraz Komisyonlarının bu kesin kararlarına karşı Danıştay'a gidilebilir. Bkz. Dan. 4. D. sinin 25.4.1966 tarih ve E. 61/4540, K. 66/1961 sayılı kararı.

onbeş gün içinde yazılı cevabını iki kopya olarak verir. Bunun bir kopyası ise kararı temyiz eden tarafa tebliğ olunur. Böylece tebliğ yapılar yazılı savunmalar alındıktan veya savunma için belirli süre geçtikten sonra, temyiz incelemesi başlar (V.U.K. 395).

b. Temyiz İncelemeleri

Temyiz incelemeleri, esas olarak belgeler üzerinde yapılır. Eğer, taraflar dinlenilme istemişlerse, Vergiler Temyiz Komisyonu dinleme gününü belli ve taraflara tebliğ ederek onlardan sözlü açıklamalarda bulunmalarını ister (V.U.K. Mad. 396, 397).

İtirazda ileri sürülmeyen iddia ve savunmalar, temyiz sırasında da dikkate alınmaz. Yalnız, burada da zaman aşımı ile maddî hatalar ve kanunun açık hükümlerine aykırı olan hususlar Temyiz Komisyonunca re'sen incelenebilir (V.U.K. Mad. 399).

Temyiz isteği, kendiliğinden İtiraz Komisyonu kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Başka bir deyişle, İtiraz Komisyonunun karar vermesiyle vergi tahakkuk etmiş olur. Ancak, temyiz dilekçesinde veya temyiz dilekçesi verildikten sonra yazı ile istemek şartıyla Vergiler Temyiz Komisyonu teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (V.U.K. Mad. 400).

c. Temyizin Sonuçları

Vergiler Temyiz Komisyonu, yaptıkları incelemeler sonunda Vergi İtiraz Komisyonu kararlarını kanuna ve usule uygun görürse tasdik eder. Vergi Usul Kanunu'nun 398'nci maddesindeki bozma nedenlerinin var olması halinde ise bu kararları bozar. Adı geçen maddedeki bozma nedenleri; görev ve yetki dışında işe bakılmış olması, kanun ve tüzük hükümlerine aykırı karar verilmiş olması, tarafların gösterdiği delillerin kanunî bir sebep göstermeksizin reddedilmiş veya hiç incelenmemiş olması ve kanunla yasaklanan kimselerin karara iştirak etmesidir. Komisyon, kanuna ve usule uygun görmediği durumlarda, re'sen de karar verebilir.

Vergiler Temyiz Komisyonu'nun tasdik kararları ile re'sen verdiği kararlar kesindir. İtiraz Komisyonları, bozma kararları üzerinde davaya Vergi Usul Kanunu'nun 403'ncü maddesindeki esaslar içinde tekrar bakar. Eğer kararlarında ısrar ederlerse, ısrar kararları Temyiz Komisyonları Genel Kurulunda incelenerek karara bağlanır. Bu kurulun vereceği kararlar kesin olup, Vergiler Temyiz Komisyonu'nun ilgili dairesi ve Vergiler İtiraz Komisyonları bu kararlara uymaya zorunludurlar (V.U.K. Mad. 401) (4).

-
- (4) Bundan önce de kısaca değinildiği gibi, Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı'nın 123'ncü maddesi içine yerleştirilen ek 15-52'nci maddelerle, bu kanunun vergi uyumsuzluklarına ilişkin hükümleri yeniden düzenlenmektedir. Getirilmesini düşünülen değişiklikler konusunda adı geçen maddelere bakınız.

3. Danıştay'a Baş Vurma

Vergiler Temyiz Komisyonunca verilen kararlara karşı Danıştay'a baş vurulabilir. Vergi Usul Kanunu'nda gsterilmemiş olmakla beraber, Vergi İtiraz Komisyonlarının vermiş oldukları kesin kararlar için de Danıştay'a baş vurulabilir. Bu husus yukarıda değinilen Danıştay kararları ile de kesinlik kazanmıştır. Demek ki; ancak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarınca verilen kesin kararlar Danıştay'da dava konusu olur.

Bu komisyonların verdikleri ara kararlara karşı Danıştay'a baş vurulmaz (5). Vergiler Temyiz Komisyonunun verdiği bozma kararlarına karşı da doğrudan doğruya Danıştay'da dava açmak mümkün değildir. Çünkü Temyiz Komisyonunun bozma kararlarından sonra, İtiraz Komisyonunca yeniden karar verilir ve bu karara karşı tekrar Temyiz Komisyonuna baş vurulabilir (6).

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 406 ncı maddesine göre, tutarı otuzbin (il özel idare vergilerinde bin) lirayı aşmayan matrahlar üzerinden tarh olunan vergi, resim ve harçlar hakkında Vergiler Temyiz Komisyonunun verdiği kararlar kesin olup, bunlara karşı Danıştay'a dava aılamaz. Ancak bu maddenin hükmü; mükellefiyetin konusuna, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ve vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin vergi uyuramazlıklarını kapsamaz.

(5) Bkz. GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 170; ÇAĞAN, a.g.m. s.198.

(6) Bkz. ÇAĞAN, a.g.m., s. 199.

Danıştay'da izlenecek dava usulü kendi kanununda gösterilmiştir. Komisyonlarda ileri sürülmeyen iddialar Danıştay'da da ileri sürülmez. Danıştay, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kararlarını bozduğu takdirde, dava komisyonlarca yeniden incelenir (7). Öte yandan Danıştay, kanunun 85 ve 68 inci maddelerine dayanarak işin esası hakkında da karar verebilir(8).

B. Vergi Usul Kanunu Kapsamına Girmeyen Gümrük Vergilerinde

Yukarıda da değinildiği üzere, Gümrük Vergileri ile ithalde alınan Gider Vergilerinin tahakkuk aşamasında çıkan uyuşmazlıklar konusunda, 1615 sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uygulanır. Bu vergilerin tahsilleri ile ilgili uyuşmazlıklarda ise, 6183 sayılı kanun ve bu kanunun 15, 20 ve 58 nci maddelerinin yapmış olduğu atıflar nedeniyle de Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıkları ile ilgili hükümleri uygulanır.

Biz bu kısımda sadece, Gümrük vergilerinin tahakkukunda ortaya çıkan uyuşmazlıklara uygulanan hükümlere, konumuza yeterliği oranında kısaca değineceğiz. Bu vergilerin tahsilleriyle ilgili olarak doğan uyuşmazlıklara uygulanan usul hükümlerini ise, bu bölümün sonunda diğer vergilerle birlikte ortak olarak ele alacağız.

(7) 521 sayılı Danıştay Kanunu yürürlüğe girmeden önce, Vergiler Temyiz Komisyonunun, Danıştay'ın bozma kararlarına karşı ısrar hakkı vardır. Ancak 521 sayılı Danıştay Kanunu bu olanağı 171 nci maddesi ile kaldırmıştır.

(8) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. D.K. Mad. 63-95.

1. Gümrük Vergilerinde İtiraz Yolları

a. Gümrük Hakem Kurulunca Çözüme Bağlanan Uyuşmazlıklarda

Eşyanın vergi tahakkukuna esas tutulan teknik niteliklerinin belirtilmesi veya saptanmasının yerinde olmaması, tarifinin uygulanmasında hata edilmesi, değer üzerinden alınan vergilerde değerın yanlış biçilmesi ve ağırlık esaslarının uygulanmasında hata yapılması gibi nedenlerden (G.K.Mad. 78/1, 2, 3, 6) doğan Gümrük Vergileriyle ilgili uyuşmazlıklar, esas olarak Gümrük Hakem Kurulunca çözümlenir.

Belirtilen bu nedenlerle herhangi bir uyuşmazlığı bulunan mükellef, tebliğatin kendisine yapıldığı tarihten başlayarak onbeş gün içinde itirazını yapar. Eğer, mükellef bu süre içinde itirazını yapmaz veya itirazı olmadığını beyan ederse başka bir yere baş vuramaz (G.K.Mad. 79). Bunun gibi, vergilerin tahakkukuna beyanın esas tutulduğu veya verginin muayene sonucuna göre tahakkuk ettirildiği durumlarda da mükellef, eşyanın teknik nitelikleri, değeri ve ağırlığı yönünden herhangi bir itirazda bulunamaz (G.K. Mad. 78).

İtiraz, tahakkuku yapan idare kanalı ile Gümrük Müdürlüğüne yapılır. Gümrük Müdürlüğü, yapılan itirazı bir ay içinde inceleyerek karara bağlaması gerekir. Verilecek karar, tahakkukun doğru bulunması, mükellefin itirazında haklı olması veya her ikisinden ayrı bir uygulamayı gerektirmesi şeklinde üç çeşit olabilir. Mükellefin haklı olması durumunda, tahakkuk buna

göre düzeltilir. Karar, gerek muayene memuru ve gerekse mükellefin düşüncesi dışında ayrı bir uygulamayı öngörüyorsa, itiraz sahibinin kabulü partiyle verşi bu karara göre yeniden tahakkuk ettirilir. Mükellefin haklı bulunmadığı yolunda verilen kararlar ise, Gümrük Müdürlüğüne ilgisine göre ya bağlı bulunduğu Başmüdürlüğe veya Gümrükler Genel Müdürlüğüne gönderilir (9).

Kendilerine gelen kararları, Gümrükler Başmüdürlüğü iki ay ve Gümrükler Genel Müdürlüğü ise üç ay içinde inceleyip bir karara bağlaması gerekir. Bu kararlarda, yukarıda belirtildiği şekilde üç türde olabilir. Eğer kararda, mükellefin itirazı yerinde bulunursa veya ayrı bir uygulamayı gerektiren nitelikte bir karar olmasına rağmen mükellefçe kabul edilmiş ise, tahakkuk buna göre yeniden yapılır.

Gümrük Başmüdürlüğü veya Gümrükler Genel Müdürlüğüne verdiği kararları kabul etmeyen mükellef, kararın kendisine tebliğinden itibaren onbeş gün içinde, uyuşmazlığın Gümrük Hakem Kuruluna intikal ettirilmesini isteyebilir.

Bu kurulda ilk inceleme, tarafların seçmiş bulunduğu eksper hakemlerce yapılır. Bunların oy birliği ile verdiği ve komiser hakemlerin katıldığı karar uyuşmazlığı sona erdirir. Böyle bir karara komiser hakemlerin katılmaması, eksper hakem-

(9) Bu konuda; değer uyuşmazlıklarında, beyan olunan normal değeri ellibin ve tarife anlaşmazlıklarında beyana göre Gümrük Vergileri tutarı onbin liraya kadar olan uyuşmazlıkların çözümlenmesi için Gümrük Başmüdürlüklerine yetki tanınmıştır. Bu tutardan fazla olan uyuşmazlıklar ile doğrudan doğruya merkeze bağlı bağımsız müdürlüklerde çıkan uyuşmazlıkların Gümrükler Genel Müdürlüğüne intikal ettirilmesi gerekir. Bkz. CEMİLLİ, a.g.e., s. 113.

lerin oy birliğine varanması veya bunların herhangi bir sebeple onbeş gün içinde karar alamaması durumlarında uyuşmazlıklar, beş kişiden oluşan Hakem Kurulunca en geç bir ay içinde incelenerek karara bağlanır (G.K.Mad. 81) (10).

b. İdari Kuruluşlarca Çözüme Bağlanan Uyuşmazlıklarda

Mükellefler, Gümrük Kanunu'nun 78'nci maddesinin 4, 5 ve 7 nci fıkralarında belirtilen; milletlerarası anlaşmaların yanlış uygulanması veya hiç göz önüne alınmaması, muaflik hükümlerinin yerine getirilmemesi veya yanlış uygulanması ve eşyanın orijininin yanlış saptanması nedenlerinden biriyle, onbeş gün içinde tahakkuku yapan idarene bağlı bulunduğu Gümrük Müdürlüğüne itirazda bulunabilirler (G.K. Mad. 84).

Ancak, eşyanın orijin belgelerindeki gibi kabul olduğu durumlarda mükellefler, eşyanın orijininin yanlış saptanmış olması nedeniyle itiraz edemezler. Bunun gibi, verginin tahakkukuna beyanın esas tutulduğu, orjinin gene belgelerde yazılı olduğu gibi kabul edildiği ve fakat eşyanın muayene edilmeden gümrük işlemlerinin yapılmış olduğu durumlarda da mükellefler, eşyanın orijininin yanlış saptanması nedeniyle

(10) Gümrük Hakem Kurulunun yetki ve kararlarının kapsamı, tahlillere itiraz, fazla alınmış vergilerin geri verilmesi, hiç alınmamış veya eksik alınmış vergilerin istenmesi ve bu vergiye ilişkin zamanasımı konusunda bkz.G.K. Mad.82-89.

itiraza gidemezler (G.K. Mad. 78).

Gümrük Müdürlüğü, yapılan itirazları inceleyerek bir ay içinde karar vermesi gerekir. Bu organ tarafından verilen kararlara karşı, onbeş gün içinde, Bakanlıkça saptanan normal fiyata kadar olan tutarlar için bu müdürlüklerin bağlı oldukları Gümrükler Başmüdürlüklerine ve bu tutardan yukarı değerlerde olanlar içinde Gümrükler Genel Müdürlüğüne itiraz olunabilir (11). İtirazlar, Başmüdürlüklerde iki ay, Gümrükler Genel Müdürlüğünde ise en geç üç ay içinde karara bağlanır (G.K. Mad. 84).

c. Gümrük Vergilerine İlişkin Cezalardan Doğan
Uyuşmazlıklarda

Yazılı beyan ile bunun kontrolü sonunda ortaya çıkan farklar, verginin cezalı olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Cezalı olarak yapılan tahakkuklara da nükellefin itiraz hakları vardır. İtiraz süresi onbeş gün olup, gereken ilk itiraz organı, beşbin liraya kadar olan para cezaları için Gümrükler Başmüdürlüğü ve bu tutardan fazla olan para cezaları için ise Gümrükler Genel Müdürlüğüdür (12).

Gümrükler Başmüdürlüğü iki ay ve Gümrükler Genel Müdürlüğü üç ay içinde gerekli incelemeyi yapıp, ceza kararlarını

(11) Bu konuda 9 nolu dipnota bakınız.

(12) Bkz. CEMİLLİ, a.g.e., s. 113.

aynen veya değiştirerek onayladığına veya bunu tamamiyle kaldırdığına dair bir karar almak zorundadır. Mükellef bu karara karşı, tahakkuk işleminin yapıldığı yerdeki Asliye Ceza Mahkemesine itirazda bulunabilir. Burada da itiraz süresi, kararın kendisine duyurulmasından başlayarak onbeş gündür (13).

2. Gümrük Vergilerinde Temyiz Yolu

Gümrük Hakek Kurulu kararlarına karşı taraflar, Danıştay'a baş vurmak suretiyle bunu temyiz edebilirler. Bu takdirde, mükellefin lehine sonuçlanmış kararlarda eşyanın, yediemin olarak sahibine teslimi mümkün olduğu gibi, mükellef aleyhine sonuçlanmış kararlarda da, Danıştay'ın gene esas hakkındaki kararına kadar, idarenin eşya üzerinde herhangi bir işlemden bulunmaması esası kabul edilmiştir (14).

Diğer yandan, Gümrük Hakek Kurulunun görevine girmeyen anlaşmalar, muaflık hükümleri ve eşyanın orjini dolayisiyle doğan uyuşmazlıklar üzerinde Gümrük İdarelerince verilen kararlar için de Danıştay'a baş vurulabilir (G.K. Mad. 84).

III- KESİN OLARAK VERİLEN VEYA KESİNLEŞMİŞ OLAN KARARLARDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARDA VERĐİ YARGI USULU

Kesin olarak verilen veya kesinleşmiş olan kararlardan doğan uyuşmazlıklarda vergi yargı usulü başlığı altında, ince-

(13) Gümrük Vergisine ilişkin cezalardan doğan uyuşmazlıkların çözümü konusunda daha fazla bilgi için bkz. CİMİLLİ, a.g.e., s. 117-120.

(14) Bkz. CİMİLLİ, a.g.e., s. 115.

lemelerin iadesi, kararların tashihi (düzeltilmesi) ve kararların tavrı (açıklanması) (1) müesseseleri açıklanacaktır. Bu üç müessese de, Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu'nu göz önünde tutularak, hem Vergi Usul Kanunu'nda ve hem de Danıştay Kanunu'nda ayrı ayrı düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak, bunların düzenleniş biçimleri, kaynağın aynı kanun olması nedeniyle birbirlerine çok benzemektedir. İşte bu nedenle biz, bundan sonra, sadece konumuzla direkt ilgisi olan Vergi Usul Kanunu'nun bu konularla ilgili hükümlerini kısaca özetleyecek, Danıştay'da izlenmesi gereken farklı hükümlere ise dip notlarda öz olarak değineceğiz.

A. İncelemelerin İadesi

İncelemelerin iadesi, bazı ağır yargılama hataları veya eksiklikleri bulunan kesin hükümlerin ortadan kaldırılmasını sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur. Bu tanımlamada da anlaşılacağı üzere, incelemelerin iadesini isteyebilmek için, her şeyden önce kesin olarak verilmiş veya kesinleşmiş bir kararın olması, daha sonra ise ortada bazı nedenlerin bulunması gerekir.

(1) Esas olarak kararların açıklanmasının yerinin burası olmaması gerekir. Çünkü, kesin olarak verilmeyen kararlara karşı da bu yola gidilebilir. Yalnız, bütün usul kanunlarında ve kitaplarda böyle bir düzenleme esas alındığı için, biz de aynı yolu izleneyi uygun bulduk.

1. İncelemelerin İadesini Gerektiren Nedenler

İncelemelerin iadesini gerektiren nedenler;

i. Vergi uyumsuzluklarına bakıldığı sırada zorlayıcı bir nedenden veya lehine karar verilen tarafın eyleminden dolayı elde edilemeyen ve karara etkili olan bir belgenin karar verildikten sonra ele geçirilmiş olması,

ii. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmî organ önünde ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hükmün karardan önce verilmiş olup da, incelemenin iadesini isteyen kimselerin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

iii. Vergi uyumsuzluklarına bakılırken dayanılan bir ilâm hükmünün veya diğer bir kararın kaldırılması veya bozulması ve bunun da kesinleşmiş olması,

iv. Bilirkişilerin bilerek yanlış rapor verdiklerinin hükümle belirlenmiş olması,

v. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

vi. Mükellefi temsilci veya vekili olmayan kimselerin temsil etmiş olması,

vii. Vergi uyumsuzluklarına bunlara bakmaları yasak olan kimselerin bakmış olması,

viii. Aynı olayın başka çeşitten vergilerde uyumsuzluklara yol açmış ve bu uyumsuzluklar konusunda birbirine aykırı kararlar vermiş olup bu kararların kesinleşmiş olması, dır.

2. İncelemelerin İadesi İsteği

İncelemelerin iadesine ait istekler, yukarıda belirtilen nedenlerin öğrenildiği veya tesbit edildiği tarihten başlayarak bir ay içinde, uyumsuzluğa bakan vergi komisyonlarından istenir (V.U.K. Mad. 408, 409) (2). Ancak, temyiz edilen hallerde Temyiz Komisyonu kararlarının, edilmeyen hallerde ise, İtiraz Komisyonu kararlarının tebliğinden başlayarak üç yıl (3) geçtikten sonra incelemelerin iadesi istenemez (V.U.K. Mad. 408).

3. İncelemelerin İadesi İsteğinin Doğurduğu Sonuçlar

Yapılan istek üzerine ilgili İtiraz Komisyonu, gereken ön incelemeyi yapar. Bu inceleme sonunda istek, kanuna uygun bulunmazsa reddedilir. Kanuna uygun görülürse, vergi uyumsuzluğuna yeniden bakılarak duruma göre ya önceki karar tasdik edilir veyahut kısmen veya tamamen değiştirilerek yeni bir karar verilir. Yalnız, 407 nci maddenin 6, 7 ve 8 nci bentle-

(2) Danıştay kararlarına karşı incelemelerin iadesi ise, Hukuk Usulu Muhakemeleri Kanunu'nun 447 nci maddesinin belirtilen süreler içinde Danıştay'dan istenir. Bu süreler ve Danıştay kararlarında incelemenin iadesi usulü konusunda Bkz. H.U.M. K. Mad. 447; D.K. Mad. 99.

(3) Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısında bu süre, beş yıla çıkartılmak istenmektedir (V.U.K.Değ.Tas.Ek.Mad. 44).

rinde yazılı nedenler dolayısıyla iade istekleri kabul edildiği takdirde istenen kararın iptaline karar verilir (V.U.K. Mad.410).

İncelemelerin iadesi istekleri yürütmeyi durdurmaz. Fakat, istek üzerine ve teminat karşılığı yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

Diğer taraftan, incelenenin iadesi üzerine verilen karara karşı tekrar iade istenemez. Ancak, bu kararlar Temyiz Komisyonunda temyiz edilebilir (V.U.K. Mad. 411).

B. Kararların Düzeltilmesi

Kararların düzeltilmesi de kanun yollarından bir diğeridir. Yani bu yolla da kesin olarak verilmiş bir kararın tekrar gözden geçirilmesi ve doğabilecek hataların önlenmesi sağlanır.

1. Kararların Düzeltilmesini Gerektiren Nedenler

Kararların düzeltilmesi isteğinde bulunabilmek için ortada bazı nedenlerin bulunması gerekir. Bu nedenler;

i. Kararların esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,

ii. Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,

iii. Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,

iv. İleri sürülen ve karara etkili olan bir belgede sahtelik olması, dır.

2. Kararların Düzeltilmesi İsteği

Kararların düzeltilmesine ait istekler, Tenyiz Komisyonunun kesin kararlarının tebliğ edildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde adı geçen bu komisyona yapılır (4). Eğer, taraflardan biri düzeltme isteğinde bulunmuş ise, diğer taraf, bu isteğe ait dilekçenin tebliği tarihinden başlayarak onbeş gün içinde düzeltme isteğinde bulunabilir veya gerekli savunmasını yapabilir. Belli bir karar için ancak bir kere düzeltme isteğinde bulunulabilir.

3. Kararları Düzeltme İsteğinin Doğurduğu Sonuçlar

Yapılan inceleme konusunda düzeltme istekleri usul ve kanuna uygun bulunursa kararlarda gerekli değişiklik yapılır. Aksi takdirde istek reddolunur.

Kararların düzeltilmesi yoluna baş vurulmuş olması da yürütneyi durdurmaz. Fakat, istek üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir (5).

(4) Vergi İtiraz Komisyonlarının kararlarına karşı düzeltme isteğinde bulunulamaz. Danıştay kararlarına karşı düzeltme istekleri ise aynı süre içinde Danıştay'a yapılır. Danıştay'a yapılacak düzeltme istekleri ve bu konuda Danıştay'da izlenmesi gereken usul hükümleri konusunda bkz. D.K. Mad.98,99.

(5) Yukarıda da belirtildiği üzere, kararların düzeltilmesinde Vergi Usul Kanunu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapmış bulunmaktadır. Bu konu için bkz. M.U.M.K. Mad. 440-442.

C. Kararların Açıklanması

Kararların açıklanması isteği, kararlardaki belirsizlik veya çelişkiler hakkında daha açık bilgi istemek veya verilen kararlara dayanarak vergi dairelerince hesaplanan vergi tutarlarında yanlışlık olması durumlarında istenir. Bu istek, kararların tebliğ tarihinden başlayarak onbeş gün (6) içinde kararı veren komisyona yapılır.

Komisyon yapılan isteği inceler. Gerekli görürse bu konudaki dilekçenin bir kopyasını cevap vermek üzere uygun bir süre belirleyerek diğer tarafa iletir. Verilen cevap ise istek sahibine bildirilir.

Komisyonca kararların açıklanmasına, çelişkinin giderilmesine veya yanlışlığın düzeltilmesine karar verilirse, durum kararın altına yazılır ve bu işlen diğer tarafa da ayrıca duyurulur (V.U.K. Mad. 405).

IV- VERGİLERİN TAHSİLİ SIRASINDA DOĞAN UYUŞMAZLIKLARDA VERGİ YARGI USULÜ

A. Ödene Emirlerinden Doğan Uyuşmazlıklarda

Tarih ve tahakkuk aşamasından geçip, tahsil edilebilir bir hale gelen vergi borcunu süresinde ödemeyenlere, yedi gün

(6) Danıştay kararlarının açıklanması isteği ise, ilâm yerine getirilinceye kadar yapılabilir. Danıştay kararlarına karşı kararların açıklanması konusunda bkz. D.K. Mad. 101.

içinde bu borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için ödeme emri gönderilir (A.A.T.U.H.K.Mad.55) (1).

Kendilerine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcu olmadığını veya kısmen bu borcunu ödemiş bulunduğunu veya borcunun zamanlaşımına uğramış olduğunu ileri sürerek itirazda bulunabilir. Yapılacak itirazlar, ödeme emrinin tebliği edildiği tarihten başlayarak yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan Vergi İtiraz Komisyonlarına yapılır. İtiraz, kendiliğinden yürütmeyi durdurmaz. Eğer, itirazda bulunan kişi, 6183 sayılı kanuna göre teminat göstererek yürütmenin durdurulmasını istemiş ise, karar verilinceye kadar yürütme durdurulabilir.

İlgili İtiraz Komisyonu, gerekli incelemeyi yaparak (2) en geç yedi gün içinde kararını verir. İtirazında tamamen veya kısmen haksız çöken borçludan, reddolunan tutardaki vergi alacağı % 10 zamlı birlikte tahsil edilir (A.A.T.U.H.K. Mad.58)(3).

-
- (1) Ödeme emri konusunda daha fazla bilgi için adı geçen maddeye bakınız.
 - (2) İtirazların şekli ve itirazların incelenmesi konularında Vergi Usul Kanunu'nun itiraz ile ilgili hükümleri uygulanır.
 - (3) Borca yapılmış olan itirazın tümüyle ya da kısmen reddedilmesi halinde borçlu, borcu red kararının kendisine duyurulmasından başlayarak yedi gün içinde mal bildiriminde bulunmak zorundadır (A.A.T.U.H.K. Mad.58). Mal bildiriminin yapılması ve mal bildiriminde bulunulmamasının sonuçları konusunda adı geçen kanunun 59 ve 60 nci maddelerine bakınız.

Vergi İtiraz Komisyonlarının ödeme emirlerine itiraz üzerine vermiş oldukları kararlar kesin oldukları için, bu kararlara karşı Vergiler Temyiz Komisyonuna gidilmeden doksan gün içinde doğrudan doğruya Danıştay'a bağ vurulur (D.K. Mad. 31, 67). Danıştay'da kendi kanundaki yargılama hükümlerine göre uyuşmazlığı çözümlyerek bir karara bağlar.

B. İhtiyati Haciz Kararları Üzerine Doğan Uyuşmazlıklarda

İcra hukukunda olduğu gibi, burada da ihtiyati haciz, bir alacağı teminat altına almak için kabul edilmiş bir tedbir yoludur. Kamu alacakları için ihtiyati haciz ile ilgili hükümler, 6183 sayılı kanunun 13 ile 16 ncı maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu hükümlere göre ihtiyati haciz uygulanabilmesi için, önce ortada bir kamu alacağının var olması, sonra bu alacağın tahsilini tehlikeye düşürebilecek durumların bulunması (4), en sonra da alacaklı kamu idaresinin bağlı bulunduğu mahallin en büyük memurundan bu konuda bir karar alınması gerekir (5).

Ödeme emirlerine itirazda olduğu gibi burada da, kendilerine ihtiyati haciz uygulananlar, ihtiyati hacizin yapıldığı

(4) Bu durumlar için bkz. A.A.T.U.H.K. Mad. 18.

(5) Borçlu, 6183 sayılı kanunun 10 ncü maddelerine (5 ncü bentte yazılı menkul mallar hariç) göre teminat gösterirse ihtiyati haciz, haciz koyan organ tarafından kaldırılır (A. A.T.U.H.K.Mad. 16).

(gıyapta yapılmışsa tebliği) tarihinden başlayarak yedi gün içinde yetkili İtiraz Komisyonuna, ihtiyati haciz nedeninin yerinde olmadığını ileri sürerek itirazda bulunabilirler. İtiraz Komisyonu da, Vergi Usul Kanunu'nun itirazla ilgili hükümlerine göre gerekli incelemeleri yaparak kesin kararını verir (A.A.T.U.H.K. Mad. 15).

Bu kararlara karşı ise, gene ödeme emirlerinde olduğu gibi, doksan gün içinde doğrudan doğruya Danıştay'a gidilir (D.K.Mad. 31) (6).

C. Haciz İşlemlerinden Doğan Uyuşmazlıklarda

Haciz, kesinleşmiş olup süresinde ödenmemiş bir alacağın ödenmesini sağlamak amacıyla, borunun mal bildiriminde gösterdiği veya tahsil dairesinin tesbit ettiği, borçlu veya üçüncü kişiler elindeki menkul malları ile gayrimenkullerine, alacak ve haklarına, kamu alacağını karşılayacak miktarla sınırlı olmak üzere hukuken el konulmasıdır (A.A.T.U.H.K.Mad.62) (7).

-
- (6) Kamu alacağının güvenliğini sağlama yollarından bir diğeri olan ihtiyati tahakkuklar için de ilgililer, haklarında verilen bu çeşit kararlara karşı ihtiyati hacizdeki usule göre, İtiraz Komisyonlarına ve Danıştay'a baş vurabilirler. İhtiyati tahakkuk ve bu işlemlere itiraz için bkz. A.A.T.U.H.K. Mad. 17-20.
- (7) Kamu alacaklarının haczi, 6183 sayılı kanunun 62 ile 99 ncu maddeleri arasında dzenlenmiş bulunmaktadır. Bu konuda daha fazla bilgi için ilgili maddelere bakınız.

Hacizle ilgili işlemler, alacaklı tahsil dairesince düzenlenen ve bu idarenin mahallî en büyük memurunca onaylanan haciz varakasına dayanılarak yapılır (A.A.T.U.H.K. Mad.64).

Görüldüğü üzere haciz, idarî nitelik taşıyan bir işlemdir. Kanun, bu işlemlere karşı yapılacak bağ vurmalar için ayrı bir idarî yargı yeri göstermemiştir. Bu nedenle haciz işlemlerine karşı, "kanunlarda ayrı bir idarî yargı yeri gösterilmemiş olan idarî uyuşmazlıklar ve davalar doğrudan doğruya ve kesin olarak Danıştay'da çözümlenir" diyen Danıştay Kanunu'nun 30 ncu maddesine dayanarak, doksan gün içinde (D.K.Mad. 67) Danıştay'da dava açılması gerekir (8). Uyuşmazlık adı geçen bu kuruluşta kesin olarak çözümlenerek karara bağlanır (9).

(8) Satış ve teminat işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar da aynı prosedür içinde çözümlenir.

(9) Burada şunu da belirtmek gerekir ki; borçlu elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiaları, 6133 sayılı Kanunun 66, üçüncü kişiler elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddiaları da, aynı kanunun 67 nci maddelerinde belirtilen usuller içinde, birinci derecede Asliye Mahkemelerinde, ikinci derecede ise Yargıtay'da incelenerek karara bağlanır. Diğer yandan, menkul ve gayrimenkullerin ihalelerinin feshi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar için ise, adı geçen kanunun 99 ncu maddesindeki usullere göre, birinci derecede İcra Tetkik Mercii'ni, ikinci derecede ise, Yargıtay'ca çözümlenir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. A.A.T.U.H.K. Mad. 66, 67, 99.

Ç. Doğal Afetler Nedeniyle Vergilerin Terkininden
(Silinmesinden) Doğan Uyuşmazlıklarda

Doğal afetler nedeniyle vergilerin terkinine ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun 115 ve 6183 sayılı Kanununun 105 nci maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlardan adı geçen 115 nci madde, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren kamu alacaklarına, 105 nci madde ise Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi ve resimlere uygulanmaktadır (A. A.T.U.H.K. Mad. 105).

Mükellefler, anılan maddelerde yazılı doğal afetlerden birisine uğradıkları (10) ve varlıklarının veya mahsullerinin en az üçte birisini kaybettikleri takdirde, bağlı buldukları vergi dairesine bir beyanname ile bağ vurarak vergilerinin veya cezalarının terkinini isteyebilirler (11).

Verilen bu beyannameler, gerekli incelemenin yapılması için yetkili idare kurullarına gönderilir. İdare kurulları, yaptığı incelemeler sonunda olumlu bir sonuca varırlarsa, beyannameler bu kez idare kurulları tarafından Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığı da bu konuda olumlu düşündüğü takdirde, vergi ve cezalar belirlenen bir oran içinde kısmen veya ta-

(10) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. V.U.K. Mad. 115; A. A.T.U.H.K. Mad. 105.

(11) Vergi Usul Kanunu'nda bağ vurma konusunda herhangi bir süre gösterilmemiş olmakla beraber, 6183 sayılı kanun bu süreyi, doğal afetlerin meydana geldiği tarihten başlamak üzere altı ay ile sınırlandırmıştır.

mamen terkin edilir (12).

Eğer, İdare Kurullarının vermiş oldukları kararlar olumsuz ise, mükellefler bu kararların kendilerine tebliğinden başlayarak doksan gün içinde Danıştay'a iptal davası açabilirler (D.K. Mad. 67). Uyuşmazlık son olarak bu organ içinde çözümlenerek bir karara bağlanır.

D. Tecil (Erteleme) İsteği Üzerine Doğan Uyuşmazlıklarda

Kamu borcunun süresinde ödenmesi veya haczin uygulanması veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi, vergi borçlusunu zor duruma düşürecekse, borçlu gerekli teminatı göstererek (13) yazı ile borcunun ertelenmesini isteyebilir. Bu istek, Devlete ait vergilerde ilgili bakanlıklara, il özel idarelere ait vergilerde ilgili valiliklere ve belediyelere ait vergilerde de ilgili belediye başkanlıklarına yapılır. Yapılan inceleme sonunda eğer istek olumlu karşılanmış ise, vergi borcu, iki yılı geçmemek, faiz alınmak ve belirli taksitlerle ödenmek üzere ertelenebilir (14).

Erteleme isteği reddolunan vergi borçlusu, red kararının kendisine tebliğinden başlayarak doksan gün içinde Danıştay'da iptal davası açabilir (D.K. Mad. 67). Dava, kesin olarak Danıştay'da incelenerek sonuçlandırılır.

(12) 6183 sayılı kanuna göre ise, Bakanlar Kurulu terkinde yetkili kılınmıştır.

(13) Bkz. A.A.T.U.H.K. Mad. 9-12.

(14) Bkz. A.A.T.U.H.K. Mad. 49.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- VERGİ YARGISININ YÜKÜNÜ HAFİFLETEN UZLAŞMA MÜESSESESİNİN YETERSİZLİĞİ

A. Uzlaşma Müessesesinin Önemi

Bilindiği üzere, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar, esas olarak vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organlarınca çözümlenerek karara bağlanır. Ancak bu çözüm şekli, çok uzun zaman almakta, Devlete büyük bir malî yük yüklemekte ve uyuşmazlıkların çözümünün gecikmesi nedeniyle de vergi adaletinin tam olarak sağlanabilmesi olanağını ortadan kaldırmaktadır. Hatta mükelleflerin, maddi hata ve yanılma gibi hususlara ilişkin olarak doğan basit vergi uyuşmazlıkları için dahi vergi yargı organlarına başvurmaları yukarıdaki sakıncaları bir kat daha artırmaktadır.

İşte, vergi alacağının bir an önce tahsilini sağlamak

ve yargı organlarını ağır bir iş yükü altından kurtararak yargı giderlerini aşağı bir düzeyde tutmak gibi nedenlerle bütün Dünya ülkeleri, vergi uyuşmazlıklarının yargı organları önüne götürülmeden bunların idarî kademelerde çözümlenmesini sağlamak amacıyla bazı hukukî müesseseleri kendi vergi sistemlerine sokmuşlardır (1).

Bu müesseselerin başında uzlaşma müessesesi gelmektedir. Uzlaşma, vergi mükellefi veya ceza yükümlüsünün, uyuşmazlıkları için yargı organlarına baş vurmadan, bunların çözümlenmesini sağlamak için vergi idaresi ile bir pazarlık masasına oturmalarıdır. Uzlaşmada idarenin üstünlüğü prensibi uygulanmaz (2). Diğer bir anlatım ile vergi veya vergilere bağlı cezalar, tarafların serbest bir şekilde ileri sürerek anlaşmış oldukları tutarlar üzerinden alınır. Esasen bu çözüm şekli, vergi uyuşmazlıklarının geniş bir anlayış ve hoşgörülükle bir sonuca bağlanması prensibine de uygun bulunmaktadır (3).

(1) "Uyuşmazlıklar çıkabilir, bunları bir çözüme bağlamak vergi idaresine düşen esaslı bir ödevdir" şeklinde İngiltere'de söylenen bir söz, bu konuda çok anlamlı bulunmaktadır. Bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: II, Damga Matbaası, İstanbul, 1969, s. 309. 310.

(2) ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, Türk Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Danıştay Dergisi, Sayı: 1, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971, s. 61.

(3) Bkz. Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s.2.

Adı geçen bu müessesese böylece, vergi uyuşmazlıklarının önceden vergi idaresi ile mükellef arasında çözümlenmesiyle, vergi organlarının iş yükünü büyük ölçüde azaltmakta, tarafları dava izleme yükünden kurtarmakta ve verginin tahsilini abuklaştırmaktadır. Uzlaşma sağlanamasa dahi, görüşmeler sonunda mükelleflerin konu hakkında kendilerine gerekli birçok bilgileri edinmeleriyle aynı hatalara bir kez daha düşmelerini önlemekte ve görüş ayrılıklarının yüz yüze tartişılmaması sonunda taraflar arasında karşıllıklı güven artarak mükellef psikolojisi olumlu yönden etkilenmektedir. Diğere yandan, bu süre içinde idare de, uyuşmazlık dosyası için gerekli bilgileri toplama olanağına kavuşarak uyuşmazlık dosyasını istenilen bir şekilde vergi yargı organlarına gönderebilmektedir (4).

Batı lkelerinde, vergi uyuşmazlıklarının aşığı yukarı yüzde 90 ının mükellef ile vergi idaresinin karşıllıklı uzlaşması sonucu zmlendiğı, bunların ancak yüzde 10 u gibi bir kısmının yargı organları önüne götürüldüğü görülür. Örneğın, vergi uyuşmazlıklarının, İngiltere'de yüzde 90 ı (5), Amerika'da yüzde 95 i (6), Almanya'da yüzde 91 i (7) ve Fransa'da aşığı yukarı yüzde 95 inin (8) idare ile mükellef arasında barışçı yollarla zmlendiğı ortadadır.

(4) Bkz. SCHUTTEVAER, a.g.e., s. 473.

(5) Bkz. BAYSAL, a.g.e., s. 74.

(6) Bkz. Taxation In The United States, s. 1259-1261.

(7) Bkz. ALAYBEK, a.g.e., s. 34.

(8) Bkz. KUYUMCU, a.g.e., s. 67.

Bu ülkelerde, uzlaşmanın sınırları çok geniş tutulmuş olup, her çeşit vergi ve vergi cezaları uzlaşma konusu olabilmektedir (9). Diğer yandan bunların bazılarında, vergi yargı organlarına getirilmiş uyuşmazlıklarda bile bu yola gidilebilmektedir (10).

B. Uzlaşma Müessesesinin Gelişme Devresinde Olması

Bilindiği üzere Türkiye'de uzlaşma konusunda ilk adım, 1961 yılında Vergi Usul Kanunu'nun 376.ncı maddesiyle atılmıştır. Ancak esas olarak uzlaşma hükümleri, 1963 yılında kabul edilen 205 sayılı kanunun 22.nci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen, ek 1-10 uncu maddeler ile girmiştir.

On yıllık bir geçmişi olan bu müessese, acaba batı ülkelerinde olduğu gibi etkili bir biçimde çalışmakta mıdır? Bunun vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkili olup olmadığını ve vergi yargısına ne derece yardım edebilmiş olduğunu Tablo 1

(9) Bazı ülkelerde hileli vergi suçları konusunda dahi, uzlaşma istenebilmektedir. Bkz. ÖZOYMAK Özen, Uzlaşma Müessesesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, (Ondördüncü Seri-1967), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 210, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967, s. 120; Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: II, s. 310

(10) Bkz. TURGAY, a.g.m. s. 3; ALAYBEK, a.g.e., s. 24; BAYSAL, a.g.e., s. 70, 71; ALİEFENDİOĞLU, a.g.m. s. 48, 49.

ve Tablo 2 nin incelenmesinden aşağı yukarı anlamak mümkündür (11).

TABLO: 1

1964-1973 Yılları Arasında, İstanbul, Ankara ve Eskişehir İl Uzlaşma Komisyonlarına Gelen Dilekçe Sayısı

Gelen Dilekçe Sayısı

<u>Yıllar</u>	<u>İstanbul</u>	<u>Ankara</u>	<u>Eskişehir</u>
1964	158	121	20
1965	500	220	6
1966	420	250	14
1967	299	64	11
1968	463	147	18
1969	724	138	12
1970	949	302	38
1971	1.651	650	53
1972	1.954	724	128
1973	<u>3.348</u>	<u>343</u>	<u>98</u>
T O P L A M	10.467	2.959	398

Kaynak: Bu tablo, İstanbul Ankara ve Eskişehir İl Uzlaşma Komisyonu ile kişisel ilişkiler sonucu elde edilen rakamlara göre hazırlanmıştır.

(11) Uzlaşma konusunda Türkiye çapında istatistiki rakamların yokluğu ve bazı illerin de istediğimiz bilgileri göndermemeleri nedeniyle, ancak birkaç il Uzlaşma Komisyonunun rakamlarıyla yetinme zorunluluğunda kaldık.

TABLO: 2

1964-1974 Yılları Arasında Eskişehir İl Uzlaşma Komisyonundan, Uzlaşılması İstenilen Vergi ve Vergi Cezaları İle Bu Konularda Uzlaşmaya Varılan Tutarlar

YILLAR	V E R G İ			C E Z A		
	Uzlaşılmak istenilen Verginin Tutarı (L.)	Uzlaşılan Verginin Tutarı (L.)	%	Uzlaşılmak İstenen Cezanın Tutarı (L.)	Uzlaşılan Cezanın Tutarı (L.)	%
1964	46.795,-	13.512,-	28,9	124.865,-	7.556,-	6,0
1965	7.878,-	6.388,-	81,1	2.336,-	500,-	21,4
1966	97.125,-	14.100,-	14,5	105.042,-	8.433,-	8,0
1967	72.625,-	18.422,-	25,3	103.972,-	46.624,-	44,8
1968	89.361,-	9.683,-	10,8	151.274,-	800,-	0,5
1969	43.416,-	23.657,-	54,5	61.454,-	8.688,-	14,1
1970	155.448,-	85.105,-	54,7	441.073,-	58.713,-	13,3
1971	191.846,-	95.937,-	50,0	479.888,-	44.169,-	9,2
1972	783.245,-	123.223,-	15,7	2.875.700,-	94.067,-	3,3
1973	2.969.669,-	16.343,-	-	8.827.082,-	89.291,-	-
TOPLAM	4.457.408,-	406.370,-		12.787.316	358.841	

Kaynak: Bu tablo, Eskişehir İl Uzlaşma Komisyonu ile yapılan kişisel ilişkiler sonucu elde edilen rakamlara göre düzenlenmiştir (Not: 1973 yılında yapılan 98 istekten 14.11.1973 tarihine kadar henüz 43 adedi karara bağlanmış olup, diğerleri karara bağlanmamıştır. Onun için de tabloya, bu yılın yüzdeleri dahil edilmemiştir.)

Tablo 1 den de anlaşılacağı üzere, bugün Uzlaşma Komisyonlarına gelen istek sayısında, 1964 yılına oranla önemli bir artış görülmektedir. Fakat bu rakamların, vergi yargı organlarına intikal eden uyuşmazlık sayısı ile karşılaştırıldığında, henüz hiç denecek kadar az olduğu ortaya çıkar (12). Diğer yandan, tablo 2 nin yansıttığına göre, Uzlaşma Komisyonlarına gelen istekler üzerinde de istenilen bir anlaşma sağlanamamaktadır. Yani, Uzlaşma Komisyonlarına intikal ettirilen isteklerin çok büyük bir kısmı sonuçsuz kalmaktadır denilebilir (13).

Bu rakamlar geniş kapsamlı olmamakla beraber, gene de bir gerçeği yansıttığı ortadadır. Demek ki; Türkiye'de bugün uzlaşma müessesesi, henüz emekleme devresindedir. Bu müessese, bu günkü durumuyla kendisinden beklenen fonksiyonları yapamamakta, ancak dar bir alan içinde uzlaşmaların çözümüne yararlı olabilmektedir. Oysa ki; yukarıda görüldüğü üzere batı ülkelerinde bu müessese, tamamen ters yönde işlemekte ve vergi uyuşmazlıkları uzlaşma temeli üzerine oturtulmaktadır.

Nitekim, uzlaşma müessesesinin etkili bir biçimde ça-

(12) Örneğin, bugün Eskişehir'de Vergi İtiraz Komisyonu'na intikal eden uyuşmazlık sayısı yılda dörtbini aştığı halde, bu ilde uzlaşma konusu yapılan uyuşmazlık sayısı son yıllarda ancak yüz civarında bulunmaktadır.

(13). Son on yılda Eskişehir İl Uzlaşma Komisyonu'na uzlaşma isteği ile getirilen vergilerde ancak yüzde 37,2; cezalarda ise, yüzde 13,4 uzlaşma sağlanabilmiştir.

lışmadığını Maliye Bakanlığı da kabul etmiş ve adı geçen Bakanlık tarafından hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısıyla da, bu müesseseyi daha etkili bir şekilde sokmak üzere bazı değişik önerileri sürülmüş bulunmaktadır (14).

C. Uzlaşma Müessesesinin Gereği Şekilde İşleyemeyişinin Nedenleri

Acaba, Türkiye'de uzlaşma müessesesinin batı ülkelerindeki gibi gereği şekilde işleyerek vergi yargı organlarına yardımcı olamamalarının nedenleri nedir? Bunun ana nedenleri şöylece özetlenebilir:

i. Uzlaşma sınırlarının çok dar tutulması: Yukarıda açıklandığı üzere, 205 sayılı kanunun 22 nci maddesiyle getirilen uzlaşma müessesesi, konu ve idarî yönlerden birçok sınırlandırmaya tâbi tutulmuştur. Ek 1 nci maddeye göre idare, ancak re'sen ve ikmalen tarh olunan vergiler ile bunlara ilişkin para cezaları konusunda uzlaşma yoluna gidebilir. Idarenin re'sen ve ikmalen tarh olunan vergi ve para cezaları konusunda da uzlaşmaya gidebilmesi için, ayrıca adı geçen maddede belirtilen koşullardan (15) bir veya bir kaçının da var olması gerekir. Bu koşullar ise, uzlaşmanın kapsamını son derece daraltmaktadır.

(14) Bkz. V.U.K. Değ. Tas. Mad. 4 ve Ek Mad. 60-71.

(15) Bkz. Bu etüt, Dördüncü Bölüm.

Diğer yandan kanun, ek 2 nci madde ile hangi vergi, resim ve harçlar konusunda uzlaşma yapılabileceği konusundaki yetkiyi Maliye Bakanlığına vermiş ve ek 3 ncü maddeyle de komisyonların uzlaşabilecekleri en çok vergi veya cezanın bu Bakanlıkça saptanacağını belirtmiştir. Bugün komisyonlar, Türk Vergi Sistemine dahil bulunan tüm vergiler üzerinde uzlaşma yapamadıkları gibi, yetkileri içinde bulunduğu vergi türleri konusunda da ancak sınırlı olarak uzlaşma sağlayabilmektedirler (16).

Oysa ki; batı ülkelerinde genellikle uzlaşma, her türlü vergiler hakkında yapılabildiği gibi, uzlaşma konu bakımından da herhangi bir sınırlandırmaya tâbi tutulmamıştır (17).

Uzlaşma müessesesinin kapsamını da genişletmeyi amaç edinen Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı, bu düzenin sınırlarını bu güne oranla genişletecek hükümler öngörmekle beraber (18), gene de istenileni vermekten uzak bulunmaktadır. Çünkü tasarının uzlaşma kapsamıyla ilgili 61 nci maddesi, "Bu kanunun kapsamına giren vergi resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidileceği Maliye Bakanlığı'nca belli edilir. Bu yetki, il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığınca kullanılır." demektedir.

(16) Bkz. ALİEMENDİOĞLU, a.g.m., s. 62.

(17) Bu konuda bkz. ALEYBEK, a.g.e., s.23-27; ALİEMENDİOĞLU, a.g.m. s. 47-49.

(18) Bkz. V.U.K. Değ. Tas. Mad. 4 ve Ek Mad. 60.

Bu ise, gene bütün vergilerden doğan uyuşmazlıkların uzlaşma konusuna alınmaması demektir.

ii. Uzlaşma Komisyonlarına bağ vurma süresinin yetersiz olması: Vergi Usul Kanunu'nun ek 4 ncü maddesine göre, uzlaşma isteği, ancak itiraz süresi olan bir ay içinde yapılabilir. Oysa ki; yukarıda görüldüğü üzere, birçok yabancı ülkelerde, vergi yargı organlarına intikal edip henüz karara bağlanmamış uyuşmazlıklarda dahi mükelleflere uzlaşma isteme olanağı sağlanmıştır. Bizde de bu tür hükümlerin getirilmesinin yararlı olacağı söylenebilir (19).

iii. Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşmadan genellikle kaçınmaları: Bilindiği gibi uzlaşma komisyonları, üç maliye memurundan oluşmaktadır. Başkan ve üyelerin idareye bağlı olmaları, onların türlü nedenlerle uzlaşmadan kaçınmalarına sebep olmaktadır. Bunlardan ilki, bu kişilerin genellikle dar vergi anlayışına sahip olmaları ve kendilerinin yaptıkları vergi işlemlerini geri almak istememeleridir. İkincisi de, uzlaşma yaparak dedikodu yıldırımalarını üzerlerine çekmekten kaçınmalarıdır. Üçüncüsü ise, teknik yetersizlikleri nedeniyle, maliye müfettiş ve hesap uzmanlarının hazırladıkları raporlara aynen katılma zorunluluğunda kalmalarıdır.

Bu nedenlerle, Uzlaşma Komisyonlarının, idareye daha az bağımlı ve daha yeterli kişilerden oluşması gerekir. Yeni Vergi

(19) Bkz. ALİEFENDİOĞLU, a.g.m. s. 62.

Usul Kanunu Değişiklik Tasarısında, Uzlaşma Komisyonlarının yapısı da değiştirilmek istenmektedir. Adı geçen tasarının ek 69 ncu maddesine göre Uzlaşma Komisyonları, "Uzlaşma yetkisi, idare adına Uzlaşma Komisyonlarıca kullanılır. Uzlaşma Komisyonları, Maliye Bakanlığınca atanacak bir başkan ile iki üyeden, il özel idareleriyle belediyeler ait vergi, resim ve harçlar ile ilgili Uzlaşma Komisyonları, aynı esaslar içerisinde İçişleri Bakanlığınca kurulur. Uzlaşma Komisyonları, sürekli veya geçici ya da gezici olur. Bunların nerelerde kurulacağını ve görev alanlarını Maliye Bakanlığı belli eder." şeklinde hüküm altına alınmak istenmektedir. Bu şekilde kurulacak Uzlaşma Komisyonlarının etkili olup olamayacağı, komisyonlara seçilecek kişilere bağlı olacaktır.

iv. Uzlaşma düşüncesinin yerleşmemiş olması: Bugün Türkiye'de, vergi idaresi ile mükellef veya ceza yükümlüsü arasında, olması gereken psikolojik ortam henüz yoktur. İdare genellikle, mükelleflerin ödemeyi geciktirmek ve süre kazanmak için uzlaşma yoluna baş vurduğu düşüncesi altında işi ele alarak, karşı tarafın samaniyetinden kuşulanmaktadır. Buna karşılık mükellef ise, idare ile işbirliği içinde çalışma olanağından yoksun olduğu için, ona güven duymamaktadır (20). Böylece de bu müessese, işleyemez bir duruma gelmektedir.

v. Uzlaşma müessesesinin yeterince bilinmemesi: Uzlaşma müessesesinin on yıllık bir geçmişi vardır. Oldukça karışık bir

(20) Bkz. ALİEFENDİOĞLU, a.g.n. s, 62.

sistem içinde uzlaşma, vergi mükelleflerince tam anlamıyla bilinmemektedir. Bu müessesenin anlamı ve yararları, vergi idaresince çeşitli araçlarla mükelleflere duyurulması, bu konuda mükelleflerin eğitilmesi gerekir (21).

Burada sonuç olarak denilebilir ki; bu usulun uygulama alanının genişletilmesi, Uzlaşma Komisyonlarına dava safhasına intikal etmiş uyuşmazlıklarda da baş vurabilme olanaklarının getirilmesi, komisyonların etkili olabilecek şekilde yeniden organize edilmesi, uzlaşma düşüncesinin uyarılması ve bu müessesenin taraflara yeterince duyurulması, uyuşmazlıkların azalması yönünde etkili olacak (22), dolayısıyla de vergi yargı organları istenilen bir çalışma düzenine kavuşmuş bulunacaklardır (23).

(21) ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s. 62.

(22) Bu konuda bkz. BAŞAR, a.g.m., s. 72, TURGAY, a.g.m., s.28; DOLUN, a.g.m., s. 127; ÇAĞAN, a.g.m., s. 200; ALİEFENDİOĞLU, a.g.m., s. 61; KIZILYALI, a.g.e., s. 264; Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt:II, s. 310, 311.

(23) Bulutoğlu ise, uzlaşma müessesesinin hiçbir zaman etkin bir rol oynamadığını ve oynayamayacağını belirtmekte ve görüşlerini şu şekilde savunmaktadır: "Uzlaşma müessesesi ilk uygulama yıllarında beklenen sonuçları vermemiştir. Komisyon şeklinde çalışsa bile, idare kanun hükümlerine titizlikle bağlı kalmakta ısrarlı davranmaktadır. Bunda da haklı olduğuna şüphe yoktur. Uzlaşma bir çeşit vergi pazarlığıdır ve vergi memurları önemli tutarlar üzerinde bu pazarlığın yapılmasından kaçındıkları için kınanamaz. Aslında re'sen ve ikmâlen tash yapılmadan önce mükellef izahata çağırılmış, delilleri dinlenmiştir. Eğer kabule şayan şeyler söylemişse, re'sen veya ikmâlen tarhta bunlar

II- VERGİ YARGI SİSTEMİMİZİN ÖRGÜT YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Bu Günkü Vergi Yargı Örgütünün Değerlendirilmesi

1. Vergi Yargısının Bir Yargı Birliğine Sahip Olmaması

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergi, resim ve harçların tahakkuk aşamasında doğan vergi uyuşmazlıkları, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay yargı dizisi içinde çözümlenir. Bu vergilerin tahsilleri nedeniyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarına ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre dördüncü bölümde belirtilen prosedür içinde bakılır.

Diğer yandan, Gümrük Vergileri ile ithalden alınan Gider Vergilerinin tahakkukuna ilişkin uyuşmazlıklar, 1615 sayılı Gümrük Kanunu ve bu vergilerin tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar ise, gene 6183 sayılı kanun hükümleri göz önüne alınarak

dikkate alınabilir ve alınmıştır. Bu itibarla uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarında pek sağlam yeri olan bir müessese değildir. Ancak, çok ufak vergi tarhlarının söz konusu olduğu hallerde Uzlaşma Komisyonu, astarı yüzünden pahalıya gelecek ihtilaflara bulaşmaktan idareyi korumak için geniş davranabilir. Çok büyük miktarların ihtilaf konusu olduğu hallerde böyle bir pazarlık sistemi idarenin dürüstlüğü konusunda ciddi şüpheler yaratabilir. Bu konuda asıl çare vergi kazasını hızlandırmak, onun etkenliğini artırmaktır." Bkz. BULUTOGLU, a.g.e., s. 648, 649.

çözömlenir (1).

Gömrük ve ithalden alınan Gider Vergilerine ilişkin uyuşmazlıkların ayrı bir yargı düzeni içinde çözümlenmesinin nedenini, bu vergilerin nitelik ve teknik özelliğinde aramak gerekir. Yani bu vergiler, diğler vergilere oranla ayrı bir niteliğe sahip oldukları ve bunların çözümlünün bazı teknik bilgileri gerektirdikleri için, ayrı bir yargılama usulüne tâbi tutulmuşlardır.

Gömrük Vergilerinden doğan uyuşmazlıkların çözümlü için Dünya Devletleri de, genellikle ayrı bir yargı sistemi kurmuşlardır (2). Fakat bu konuda yargı birliğine doğru bir adım atılmış bulunmaktadır. Bugün modern bir vergi yargı sistemine sahip bulunan Almanya'da, Gömrük Vergilerinden doğan uyuşmazlıkların çözümlü, diğler vergilerden doğan uyuşmazlıklarının yargılamasına bakan organlarca ve aynı yargılama usulleri içerisinde yapılır (3).

Türkiye'de de daha 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hazırlanırken böyle bir sistem öngörülmüştür. Fakat, zamanın erken olması nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarının çözümlünde

(1) Bkz. Bu etüt, Dördüncü Bölüm.

(2) Bkz. Bu etüt, İkinci Bölüm.

(3) Bkz. ALAYBEK, a.g.e., s. 31-33.

tekli bir sistem kabul edilmemiştir (4). Daha sonraları ise bu konu, tekrar bazı yazarlarca ele alınmış ve birçok rapor ve tasarılar da savunulmuştur (5).

Gerçekten, Almanya'da olduğu gibi, Türkiye'de de, Güm-rük Vergilerden doğan uyumsuzlukların aynen Vergi Usul Kanunu kapsamı içine giren vergilerin tâbi olduğu usuller içerisinde çözülmesi en doğru yoldur. Nitekim, bu konu, hazırlanarak Tür-kiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş bulunan Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı ile İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısında da aynen öngörülmüştür. Adı geçen tasarıların kanunlaşması ha-linde bu konuda istenilen düzen kurulmuş olacaktır.

(4) Kanunun kapsamı ile ilgili olan bir açıklamada aynen şö-yle deniyordu: "Şu noktayı da gözden kaçırmamak lâzımdır ki; prensip itibarıyla Usul Kanunu hükümlerinin, gerek Devlet tarafından, gerek sair kamu idareleri tarafından alınan her türlü vergi ve resimler hakkında uygulanması muvafık olur. Ancak, memleketimizde bu yola yeni girildiğinden ve birçok vergi, resim ve harçlarda ötedenberi uygulanmakta olduğu i-çin yerleşmiş ve alışılmış bulunan usul ve şekilleri ve hatta teşkilâtı hemen değiştirmek faydalı görülmediğinden şimdilik kanunun şumul sahası geniş tutulmamış, bazı ida-relerce alınan vergi ve resimlerle harçlar kanunun dışında bırakılmıştır. İleride, bu vergi, resim ve harçlara müteal-lik kanunlar da, Usul Kanunu ile konulan esaslara muvazi olarak yapılacak değişiklikler sonunda bunların da Usul Ka-nunu şumuluine girmeleri sağlanacaktır." 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, No: 4, Sucuoğlu Matbaası, İstanbul, 1950, s. 124.

(5) Bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: V, Danga Mat-baası, İstanbul, 1971, s. 275-283; Vergi Mahkemeleri Kanunu Ta-sarısı ve Gerekçesi, s. 1; DOLUN, a.g.m.s. 126; ÇAGAN, a.g.m.s. 201.

2. Vergi Yargısının İdarî Kuruluşlara Bağlı ve Onun İçinde Olması

a. Genel Olarak

Bugün vergi yargı organları, diğer idarî yargı kuruluşları gibi organik ve yönetim yönünden çeşitli idarî kuruluşlara bağlı ve onların içindedir. En yüksek idarî yargı organı ve bütün idarî yargı organlarının temyiz yeri olan Danıştay, idarî yönden Başbakanlığa, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Maliye Bakanlığına, Gümrük Ekspert Hâkemleri ve Hakem Kurulu ise, bir yönden Ticaret Bakanlığına, diğer yönden de Gümrük ve Tekel Bakanlığına bağlıdırlar.

Görülüyor ki; idarî yargı içinde yer alan vergi yargı organları, diğer idarî yargı organları gibi, bağlı oldukları yer yönünden bir birlik göstermezler. Diğer yandan, Danıştay hariç, bunların bağımsızlıkları da yoktur (6). Oysa ki; bu kuruluşların da, adlî yargı organlarının Yüksek Hakimler Kuruluna bağlı olması gibi, belirli bir yere bağlanması ve kendilerine bağımsızlık tanınması gerekir (7).

(6) Bkz. ONAR, a.g.e., s. 1897

(7) 1961 Anayasası'nı hazırlayan Kurucu Meclisin Temsilciler Meclisi Anayasa Komisyonu, gerekçesinde, ileride kurulacak İdare Mahkemelerinden söz etmiş ise de; Anayasa'ya, bu kuruluşların organik niteliği ve güvencesi konusunda bir hüküm getirilmemiş ve bunların bağımsızlıklarının hangi esaslarla sağlanacağı, başkan ve üyelerinin hangi organ tarafından seçileceği de belirtilmemiştir. Bu yönden gerekçe, bir direktif ve dilemeden ileri gidememiştir. Bu nedenle, Danıştay hariç, idarî uyumsuzluklara bakan yargı

b. Alt Derece Vergi Yargı Organları Olarak Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları

Biz bu kısımda, alt derece vergi yargı organı olarak çalışan Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının, 1961 Anayasası ile 521 sayılı Danıştay ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu karşısındaki hukukî durumlarını incelemeye çalışacağız.

aa. 1961 Anayasası Açısından

Yargı organı kavramı, biri dar, diğeri de geniş anlamda olmak üzere iki şekilde kabul edilebilir. Bu kavram, dar anlamı ile kabul edildiğinde sadece bağımsız mahkeme şeklindeki kuruluşları içine alır. Geniş anlamda yargı kavramı ise, bağımsız mahkeme niteliğindeki kuruluşlar yanında, bu nitelikte olmayıp, yargı görevi yapan kuruluşları da kapsar (8).

Acaba, 1961 Anayasası, yargı organı kavramını hangi anlamıyla kabul etmektedir? Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Anayasa hükümleri çerçevesinde birer yargı organı olarak kabul edebilir mi?

organları ve bunların başkan ve üyeleri için, Anayasa'da bu konuda bir hüküm ve güvence yoktur. ONAR, a.g.e., s.1897.

- (8) GÖZUBÜYÜK, a.g.e., s. 167, 168; ARAL Rüştü, Yargı Organı Olarak Danıştay, Yüzyıl Boyunca Danıştay, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1968, s. 1968, s. 545; TUNCAY Aydın, 1961 Anayasası ve İlk Derece Mahkemeleri, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, İdari Yargı Özel Sayısı, Sayı: 6, Yeni Desen Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1967, s. 13; ÇAĞAN, a.g.m., s. 188.

Anayasanın çeşitli maddeleri incelendiğinde, Anayasa tarafından yargı organı kavramının dar olarak kabul edildiği söylenebilir. Adı geçen Kanunun 7 nci maddesi, yargı yetkisinin, sadece "Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce" kullanılacağını hükme bağlamış bulunmaktadır. Gene bu kanunun 31 nci maddesinin birinci fıkrası ise, "herkes bütün vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir." demektedir, aynı maddenin ikinci fıkrası da, "hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içindeki davalara bakmaktan kaçınamaz." hükmüne yer vermektedir.

Bu iki fıkra birlikte göz önüne alındığında, yargı organı kavramı ile mahkemelerin belirtilmek istediği anlaşılır (9). Bu konuda Anayasa Mahkemesi, 30.5.1963 tarihinde verdiği bir kararda, "Anayasa'nın 114 ncü maddesiyle idarenin hiçbir eylem ve işleminin yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılmayacağını kabul etmiştir..... Bu tabirden sadece yaptığı iş itibariyle değil, niteliği ve kuruluşu itibariyle de teminata sahip kazaî bir merci anlaşılmaktadır." demektedir (10).

Diğer yandan, Anayasa'nın 114 ncü maddesinin gerekçesinde de, yargı organı deyimine dar anlam verildiği ve Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının bu deyimden dışarıda

(9) TUNCAY, a.g.m. s. 13; ÇAĞAN, a.g.m. s. 188.

(10) Bkz. Anayasa Mahkemesinin E. 1963/75, K. 1963/129 sayılı kararı.

kaldığı (11) belirtilmiştir (12).

Nitekim bu konu, Anayasa Mahkemesinin çeşitli tarihlerde vermiş olduğu kararlarla da kesinlik kazanmış bulunmaktadır. Adı geçen Mahkemenin, 27.6.1966 ve 22.9.1966 tarihlerinde vermiş oldukları iki kararla, Anayasa'ya aykırılık itirazlarında bulunan Vergiler Temyiz Komisyonu 6 ncı Dairesi ile

(11) ÇAĞAN, a.g.m. s, 189.

(12) Gerekçede aynen şöyle denmektedir: "Maddede (kazaî murakabe) terimini yerine (yargı mercilerin denetimi) deyiminin kullanılması, özel bir önem taşımaktadır. Gerçekten her kazaî murakabe, kaza organı tarafından yapılan bir murakabe demek değildir. Bir merciin kaza organı olarak vasıflandırılabilmesi için, kazaî bir usul uygulanmasından başka, üyelerin de bağımsız olması ve hâkim niteliğini haiz ve hâkim statüsünde bulunması da şarttır. Memleketimizde idarî kaza manzumesinde kaza ve vilayet İdare Heyetleri, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Gümrük Ekspertler Heyeti ve Disiplin Kurulları gibi tam bir kaza organı sayılamayacak merciler de mevcuttur. Bu organların kazaî usuller içinde vazife görmeleri, sevk edilen bu madde hükmüne göre yeter sayılmamıştır. Bu bakımdan kazaî merci vasfında olmayan mercilerin kararlarına karşı, genel idare mahkemesi olarak kabul edilen ve üyeleri tam bir hâkimlik statüsüne kavuşturulan Danıştaya müracaat hakkı kanunla önlenemeyecektir. Madde bu formülü ile, ileride ihdas edilebilecek İdare Mahkemelerini de gözetmiş ve bunların tam bir kaza organı vasfını taşımaları halinde önem dereceleri ne olursa olsun her çeşit meselenin behemahal Danıştay'a kadar gitmesi gibi yersiz bir derecelenmeyi önlemek istemiş ve bu sebeple madde metninde Danıştay kelimesi kullanılmamıştır." Bkz. ÖZTÜRK Kâzım, Gerekçeli Anayasa, Bilgi Basımevi, Ankara, 1971, s. 224.

Elâzığ Bina ve Arazi Vergileri İtiraz Komisyonunun itirazlarını, bunların mahkeme niteliğinde kuruluşlar olmamaları nedeniyle yetersizlik yönünden reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, Vergiler Temyiz Komisyonu ile ilgili olarak verdiği kararı şu gerekçeye dayandırmış bulunmaktadır: "Vergiler Temyiz Komisyonu kazaî usuller kullanarak karar vermekte ise de, müessese Maliye Vekâleti teşkilâtı ve Vezifeleri Hakkındaki 2996 sayılı kanunla kurulmuş olup, başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa'nın öngördüğü mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedir. Şu durum karşısında kazaî nitelikte ve kazaî usullerle karar verseler dahi, Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur." (13). Ayrıca, Anayasa Mahkemesi, bu kararında, Anayasa'nın 114 ncü maddesinin gerekçesine de dayanmaktadır(14). Anayasa Mahkemesi diğer kararında ise, "Anayasa'nın 149 ncü ve Anayasa Mahkemesi Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkındaki 22.4.1962 gün ve 44 sayılı kanununun 21 nci maddelerinde, iptal davası açmağa yetkili olan kişi, kurul ve makamlar açıkça gösterilmiştir. İstekte bulunan bu sayılanlardan olmadığı gibi mahkeme niteliğinde bulunmadığından Anayasa'nın 151 ve 44 sayılı kanununun 27 nci maddeleri hükümlerinden yararlanması da mümkün değildir. Bu nedenle istemin, istekte bulunanın yetki-

(13) Bkz. Anayasa Mahkemesinin E.1966/16,K.1966/37 sayılı kararı.

(14) ÇAĞAN, a.g.m. s. 190.

sizliği yönüнден reddi gerekir" demektedir (15).

Bu kararlardan da anlaşıldığı üzere, Anayasa Mahkemesi, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının maddî bakımdan yargısal işlemlerde bulunabileceğini, fakat organik bakımdan, yani dar anlamda yargı organı olarak kabul edilemeyeceğini (16) belirtmiş bulunmaktadır (17).

Burada şunu belirtmek gerekir ki; Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının maddî bakımdan yargısal işlemlerde bulunması, bu organları Anayasa'nın istediği anlamda bir yargı organı durumuna getirmez. Bir kuruluşun dar anlamda yargı organı olarak sayılabilmesi için, bağımsız da olması gerekir (18). Bağımsızlık ise, yargı organının idarenin hiyerarşik denetimine

(15) Bkz. Anayasa Mahkemesinin E. 1966/22, K. 1966/37 sayılı kararı.

(16) ONAR, a.g.e., s. 1914; ÇAĞAN, a.g.m. s, 190.

(17) Anayasa Mahkemesinin, söz konusu bu komisyonları birer mahkeme olarak saymayacağına; 28.2.1963 tarih ve E.1963/46, K. 1963/43; 2.6.1964 tarih ve E.1963/88, K. 1964/44; 12.1.1965 tarih ve E.1964/51, K. 1965/3; 12.7.1965 tarih ve E.1965/10, K. 1965/42; 11.10.1965 tarih ve E. 1965/18, K.1965/53 sayılı kararlarından da anlamak mümkündür. Bkz. DURAN, Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Âkibeti, s. 51.

(18) ÇAĞAN, a.g.m. s. 190.

tâbi olmaması (19) ve yargıçlarının da yargı ç güvencesine sahip olmasıyla sağlanabilir (20).

Oysa, Vergi İtiraz ve Tenyiz Komisyonlarının başkan ve üyeleri, genellikle idareye bağlı memurlardan oluşmakta (21) ve yargı ç güvencesinden yoksun bulunmaktadır. Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları ile Vergiler Tenyiz Komisyonunun başkan ve üyelerinin özlük işleri, Ayırma Meclisi denilen bir kuruluşa bağlanarak adı geçen bu kişilerin idare ile bağları azaltılmak ve kendilerine bir yargı güvenliği verilmek istenmiştir (22). Ancak, Ayırma Meclisinin Başkanının Maliye Bakanlığı Müsteşarı olması, diğer üyelerden ikisinin de Gelirler Genel Müdürü ile Vergiler Tenyiz Komisyonundan gelen birer üye olması, gerek yapılacak atamalarda ve gerek diğer işlerde Maliye Bakanlığının görüşünü baskın çıkarabilir (23).

Diğer yandan, Gayrimuvazzaf Vergi İtiraz Komisyonlarında, itiraz konusu vergi tarhini yapan memurun da bazen yargılama işlerine ve kararlarına katılması, bu organların objektif ka-

(19) DERBİL, a.g.e., s. 155; ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s. 539.

(20) ÇAĞAN, a.g.m., s. 190.

(21) DÜRAN, Vergiler İtiraz ve Tenyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Âkiboti, s. 50.

(22) BULUTOĞLU, a.g.e., s. 645; ÇAĞAN, a.g.m., s. 191.

(23) BULUTOĞLU, a.g.e., s. 645.

rarlar verme niteliğini bir yerde berelemiş olmaktadır.

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü, Vergi İtiraz ve Tenyiz Komisyonlarını birer yargı organı olarak kabul etmek mümkün değildir. Bunlar, fonksiyonları yönünden idarî yargı düzeni içinde yer alan, fakat organik ve idarî bakımdan Maliye Bakanlığına bağlı birer kuruluş niteliğindedirler (24). Bunun sonucu olarak da, adı geçen komisyonların yargısal işlemlerde bulunmaları Anayasa'ya aykırı düşmektedir (25).

Anayasa Mahkemesi de bu organları haklı olarak Anayasa'nın istediği anlamda birer yargı organı olarak kabul etmemiştir. Fakat, Yüksek Mahkeme, Vergi İtiraz ve Tenyiz Komisyonlarının kuruluşunu düzenleyen 5655 sayılı kanunu ve bu kanunun herhangi bir maddesini bugüne kadar iptal etmemiş bulunmaktadır. Diğer yandan, Anayasa Mahkemesi, yukarıda belirtildiği üzere bu komisyonların yargısal kararlar verdiklerini kabul etmiş bulunmaktadır. Bunun pratik önemi, Danıştay Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması yönünden kendisini gösterir (26).

(24) ONAR, a.g.e., s. 1914; DURAN, Vergiler İtiraz ve Tenyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Âkibeti, s. 50.

(25) ÇAĞAN, a.g.m. s. 191; MUTLUER M. Kâmil, Vergi Usul Kanunu'nun Şumulu, Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Dergisi, Cilt: V, Sayı: 2, Başnur Matbaası, Ankara, 1969, s. 305.

(26) ÇAĞAN, a.g.m. s.191.

bb. 521 Sayılı Danıştay Kanunu Açısından

Yukarıda da değinildiği üzere 1961 Anayasası, yargı organı kavramını dar anlamı ile kabul etmiştir. Buna karşılık Danıştay Kanunu ise, bu kavramı geniş olarak kullanmaktadır denilebilir (27).

Bu konuyu açıklayabilmek için Danıştay Kanunu'nun 30, 31 ve 44 ncü maddelerini birlikte ele almak gerekir. Danıştay Kanunu'nun 31 nci maddesi, "İdarî yargı mercilerinden özel kanunlarına göre kesin olarak verilmiş olan ve üst idarî yargı mercii bulunmayan yargı kararları Dava Daireleri ile Dava Daireleri Kurulunda temyiz yolu ile kesin olarak görülür" demektedir. Aynı kanunun 30 ncu maddesinin D bendi ise, "İdarî yargı yetkisini haiz merciler arasındaki görev ve yetki uyumsuzlukları ..."nın doğrudan doğruya ve kesin olarak Danıştay'da çözümleneceğini belirtmiştir. Danıştay Kanunu bu madde ile yargı yetkisini haiz organların varlığını da kabul etmiş bulunmaktadır. Yargı yetkisini haiz organlar ise, dar anlamdaki yargı organı yani mahkemeler değildir. Gene Kanunun 44 ncü maddesinin D bendinde de, "Danıştay Dava Daireleri veya idarî yargı mercileri arasında çıkan görev ve yetki uyumsuzlukları..."nın Dava Daireleri Kurulunca görüleceği belirtilmektedir. İdarî yargı organları arasında çıkan görev ve yetki uyumsuzlukları ile ilgili diğer hüküm, 30 ncu maddenin yukarıda belirtilen D bendidir.

(27) GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 168; ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s. 558-560; ÇAĞAN, a.g.m. s. 192; BERKEM Kemal, Alt Kademe İdarî Yargı Yetkisini Haiz Merciler, Mülkiye-

Bu maddedeki yargı yetkisini haiz organlar kavramı, 44 ncü madde ile yargı organı olarak belirtilmiştir. Bu durumda adı geçen iki maddenin karşılaştırılması, Danıştay Kanunu'nun idarî yargı organı kavramını dar anlamda değil, yargı yetkisini haiz organları da kapsamına alacak şekilde geniş olarak kullandığını ortaya çıkarmaktadır (28).

Yukarıdaki nedenlerle, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını, 521 sayılı Danıştay Kanunu'na göre birer yargı organı olarak kabul etmek ve bu organlarca verilecek kararları Danıştay'da temyiz yolu ile incelemek gerekir (29).

Diğer bazı kişilere göre ise, Danıştay Kanunu yönünden yargı organı kavramını geniş olarak yorumlamak ve bağımsız mahkeme niteliğinde olmayan bu komisyonların işlemlerini yargısal işlemler olarak kabul etmemek gerekir. Bunlar, bu komisyonlara baş vurmaya hiyerarşik idarî baş vurma ve komisyonların verdikleri kararları da idarî işlemler olarak kabul etmektedirler. Durum böyle olunca, komisyonların kararlarına karşı Danıştay'a açılacak temyiz davaları iptel davası niteliğine bürünmüş olacaktır (30).

liler Birliği Dergisi, İdarî Yargı Özel Sayısı, Yeni Desen Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1967, s. 17-19.

(28) ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s. 559, 560.

(29) ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s.560;GOZÜBUYUK, a.g.e., s. 169.

(30) Bu görüş için bkz. DURAN, a.g.m.s.52,53; DOLUN, a.g.m., s.124; UÇUL İhsan, Danıştay'da Temyiz Davalarının Görülme Şartları, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı:9, Yeni Desen Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1967, s. 18-20.

Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına baş vurmaya hiyerarşik başvurma, bunun sonucu olarak da adı geçen komisyonlarının verdikleri kararları idarî işlemler olarak kabul etmek pek yerinde bir görüş şekli değildir. Çünkü hiyerarşi, üst organın alt organı herhangi bir baş vurma olmaksızın denetlemesi demektir. Burada ise, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ancak uyumsuzluk durumlarında uyumsuzlukla ilgili kişilerin baş vurusu ile harekete geçebilir (31). Diğer yandan, komisyonların vergi daireleri yerine geçip onlar adına karar almaları da söz konusu değildir (32). Ayrıca, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, verdikleri kararları idarî kararların aksine değiştiremezler ve geri alamazlar (33). Bu komisyonların görevi, vergi uyumsuzluklarının kanunlara uygunluğunu denetlemek ve kararlarının yerinde olmaması durumlarında yükümlülüğü kaldırmaktır (34). Bütün bunlar Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının verdikleri kararların idarî kararlar sayılıp, bu kararlara karşı Danıştay'da iptal davası açma olanağını ortadan kaldırmaktadır (35).

c. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyumsuzlukları ile ilgili Beşinci Kitabındaki 377-405 nci maddeleri; Vergi İtiraz ve Temyiz

(31) ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s. 538; ÇAĞAN, a.g.m., s. 193.

(32) ONAR, a.g.e., s. 1916; ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s. 538.

(33) ÇAĞAN, a.g.m. s. 193.

(34) ONAR, a.g.e., s. 1916.

(35) ÇAĞAN, a.g.m., s. 193.

Komisyonlarının işleyişini düzenlemektedir. Bilindiği üzere 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren bu kanun, bağımsız mahkeme niteliğine sahip olmayan bu komisyonlara yargısal görev vermesi yönünden Anayasa'ya aykırıdır (36).

Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülüp iptali istenemez. Çünkü, 1961 Anayasa'sının geçici 4 ncu maddesi, 27. 5. 1960 tarihinden 6.1.1961 tarihine kadar çıkarılan kanunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesinde iptal davası açılmayacağını ve itiraz yolu ile olsa dahi mahkemelerde Anayasa'ya aykırılık iddiasının ileri sürülemeyeceğini belirtmiş bulunmaktadır. Fakat, aynı madde diğer yandan, belirtilen tarihler arasında çıkartılan kanunların, diğer kanunların değiştirilmesinde ve kaldırılmasında uygulanan kurallara göre değiştirilebileceğini veya kaldırılabileceğini belirtmiş bulunmaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun belirtilen hükümleri değiştirilmediği veya yürürlükten kaldırılmadığı sürece, bunları uygulama zorunluluğu ile karşı karşıya bulunmaktayız.

Burada şunu da önemle belirtmek gerekir ki; Vergi Itiraz ve Temyiz Komisyonlarının bir kısım kararlarına karşı Danıştay'a baş vurma yolu, Vergi Usul Kanunu'nun bazı maddeleriyle (37) kapanmış bulunmaktadır. Bu da, "İdarenin her türlü eylem ve iş-

(36) ÇAĞAN, a.g.m. s. 193.

(37) Bkz. V.U.K. Mad. 392, 400.

lemine karşı yargı yolu açıktır." diyen Anayasa'nın 114 ncü maddesine ters düşmekte, idarenin bir kısım işlemleri böylece yargı organlarının denetimi dışında kalmış bulunmaktadır (38).

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Anayasa'nın istediği anlamda birer yargı organı değildirler. Fakat, bu güne kadar adı geçen komisyonların kuruluşunu düzenleyen 5655 sayılı kanun veya bu kanunun bir maddesi Yüksek Mahkemece iptal edilmediği gibi, yasama organınca da değiştirilmemiştir (39). Bunun sonucu, komisyonlar, kendilerine düşen yargı görevlerini 521 sayılı Danıştay ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapmak zorunluluğu ile karşı bulunduklarıdır (40). Durum böyle olunca, İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının statülerinde bir an önce Anayasa'nın istediği anlamda köklü bir değişiklikler yapılması gerekmektedir (41).

(38) Bu konu, daha Anayasa'nın Danıştay'la ilgili 140 ncü maddesinin Temsilciler Meclisinde görüşülmesi sırasında ele alınmıştır. Bkz. ÇAĞAN, a.g.m. s. 186.

(39) Oysa, Anayasanın geçici 7 ncü maddesi, statüleri Anayasa'ya uygun düşmeyen kurumların durumlarının en geç 25.10.1961 tarihinden başlayarak iki yıl içinde Anayasa'ya uydurulması gerektiğini belirtmiştir.

(40) ÇAĞAN, a.g.m. s. 200.

(41) ÇAĞAN, a.g.m. s. 200, 201; DURAN, Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilâflarının Âkibeti, s. 54.

c. Alt Derece Vergi Yargı Organı Olarak Gümrük Hakem Kurulu

Yukarıda da değinildiği gibi, Gümrük Vergilerine ilişkin uyuşmazlıkları ilk derecede çözümlen organlar, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergilerden doğan uyuşmazlıkları aynı derecede çözümlen organlardan farklıdır. Yani bu vergilerden doğan uyuşmazlıklar, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları yerine, Gümrük Müdürlüğü, Gümrükler Başmüdürlüğü, Gümrükler Genel Müdürlüğü ve Hakem Kurulu tarafından çözümlenir.

Gümrük Hakem Kurulu, ticaret, sanayi ve tarım konuları ile gümrük tarifesi üzerinde uzmanlığı bulunan kişiler arasından iki yıl için seçilmiş üç komiser hakemden oluşur. Komiser hakemler ise, Gümrük ve Tekel ile Ticaret Bakanlıklarının önerisi üzerine ortak kararname ile atanırlar. Bu komiser hakemlere, her uyuşmazlık için taraflarca seçilen birer eksper hakem katılır.

Görüldüğü üzere Gümrük Hakem Kurulu da, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları gibi, 1961 Anayasası'nın istediği anlamda bir yargı organı değildir. Hatta Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları ile Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulundan daha çok yargı organı niteliğindedirler. Çünkü bu komisyonları oluşturan üyeler, daha az bağımlı Ayırma Meclisi denilen bir kurul tarafından seçilmektedirler. Oysa ki; Hakem Kurulu üyeleri ise, Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Ticaret Bakanlıkları tarafından önerilip, ortak kararname ile atanırlar. Nitekim bu konu, Ana-

yasa'nın 114 ncü maddesinin gerekçesinde de ele alınmış, Gümrük Hakem Kurulunun tam bir yargı organı olmadığı belirtilmiştir(42).

Fakat Danıştay, 4 ncü Dairesinin 13.11.1954 gün E.54/874, K.54/3129 sayılı kararıyle bu konuda şöyle bir hüküm vermiştir: "...Hakem Hey'eti kazaî bir merci olduğundan bir ihtilafın tetkikinin vazifesi cümlesinden olup olmadığına karar vermek yine bu mercie aittir..."(43). Demek ki; Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları gibi Gümrük Hakem Kurulu da, Anayasa'nın istediği anlamda bir yargı organı olmamasına rağmen, Danıştay tarafından yargı organı olarak kabul edilmektedir.

5383 sayılı eski Gümrük Kanunu'nu değiştiren 1615 sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun gerekçesinde ise, Gümrük Hakem Kurulunun Anayasa'nın istediği anlamda bir yargı organı olup olmadığını hiç gözetmeden bu konuda şöyle demektedir: "İtiraz sebepleri ve mercileri hususunda bugüne kadar yapılmakta bulunan tatbikâta genel olarak bağlı kalınarak bu bölüm hükümleri kaleme alınmıştır..." (44). Yani, 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun yargılamaya ilişkin hükümlerinde, 1615 sayılı kanunla önemli hiçbir değişiklik getirilmemiştir.

(42) Bkz. ÖZTÜRK, a.g.e., s. 233, 234.

(43) Bkz. ARAL, Yargı Organı Olarak Danıştay, s. 539, 575.

(44) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Gümrük Vergisi Kanunu Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, Cilt: 20, Sıra Sayısı: 162, T.B.M.M. Matbaası, Ankara, 1971, s. 17.

a. Üç Dereceli Yargı Sisteminin Gerekliliğini
Savunanların Görüşleri

Üç dereceli yargı sisteminin gerekliliğini savunanların görüşlerini şöylece özetleyebiliriz:

i. İlk derece yargı organları, mahallî etkiler altında kalabilirler. Oysa ki; son derece yargı organından önce kurulacak ikinci bir organ, bu etkilerden uzak olarak daha objektif kararlar verebilir.

ii. Uyuşmazlıklar, ikinci derece yargı organına gelinceye kadar yavaş yavaş olgunlaşır. Bu nedenle, ikinci derece yargı organları, incelemelerini daha önemli noktalara toplayabilme olanağını elde etmiş olurlar.

iii. İlk derece yargı organlarının üstünde bir ikinci organın bulunuşu, ilk derece yargı organı üyelerini daha dikkatli ve titiz olmaya zorlar.

iv. Uyuşmazlıkların, bir kere ilk derece yargı organlarında, bir kere de ikinci derece yargı organlarında incelenmesi, verilecek kararların daha doğru olmasını sağlar (45).

v. Danıştaya intikal eden vergi uyuşmazlıklarında Vergiler

(45) Genel olarak üç dereceli yargı sisteminin yararları konusunda bkz. EREM, a.g.e., s. 500-502.

Temyiz Komisyonu bir süzgeç görevi yapmaktadır. Bu komisyonun aradan kaldırılması, Danıştay'ın görevlerini daha da arttırarak, uyuşmazlıkların çok daha uzun sürelerde çözümlenmesine sebep olur (46).

b. Üç Dereceli Yargı Sisteminin Gereksizliğini Savunanların Görüşleri

Üç dereceli yargı sisteminin gerekliliğini savunanların görüşlerine karşı ise sırasıyla şu görüşler ileri sürülmüştür:

i. İlk derece yargı organlarının, mahallî etkiler altında kalabilecekleri düşüncesi hukukî sayılmaz. Çünkü, kural, yargı organlarının iyi kişilerden kurulmasıdır. Mahallî etkilere kendini kaptırmamak, her derece yargı organlarındaki üyelere aranan niteliktir. Diğer yandan, mahallî koşulları bilmek uyuşmazlıkların görülmesinde yararlı ve bazı uyuşmazlıklar için gereklidir.

ii. İkinci düşünce uyuşmazlıkların hukukî yanı için doğru olabilir. Fakat, bu işi esasen temyiz organı olarak çalışan kuruluş yapmaktadır.

iii. İlk derece yargı organlarının üyelerini korkutan şey, bir üst yargı organının olması mıdır? Böyle bir korkudan büyük yarar beklenemez. Uyuşmazlık çözümlleyen kişiler, bir üst yargı

(46) Bkz. ERANIL, a.g.m. s. 26,27.

organından değil, haksızlık etmekten korkmalıdır.

iv. Dördüncü düşünce şekli de pek doğru sayılmaz. Çünkü, ikinci incelemenin birinci derece yargı organlarıncı yapılmış olan ilk incelemeden daha yerinde bir sonuç doğuracağını kesin olarak kim söyleyebilir? Hatta, ikinci derece yargı organının incelemeleri daha çok belge üzerinden olduğu için, bunların verdiği kararlar, ilk derece yargı organlarının kararları kadar dahi gerçeğe uymayabilir. Diğer yandan, uyuşmazlıkların çözümünün tekrarından ayrıca şu sakınca da doğar. Uyuşmazlığın ilk derece yargı organında karara bağlanmış olmasına rağmen, bunun yeni baştan bir kere daha görülmesi, ilk derece yargı organlarını halkın gözünde alçaltarak bunları birer formalite kuruluşları şekline sokar (47).

v. Son görüş ise gerçeği hiç yansıtmamaktadır. Çünkü, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının verdikleri kararlar genellikle nihaî ve kesin değildir. Bu kararlara karşı Danıştay'a baş vurma hakkı genellikle saklı tutulmuştur. Bunun sonucu olarak da aleyhine karar verilen taraflar çoğunlukla uyuşmazlıklarını Danıştay'a götürmektedirler. Bu ise, gerçekte iki dereceli olarak kurulan vergi yargı sistemini uygulamada üçe çıkarmakta, böylece de Vergiler Temyiz Komisyonu gereksiz bir duruma gelerek uyuşmazlıkların çözümünü uzatmaktadır (48).

(47) Genel olarak üç dereceli yargı sisteminin sakıncaları konusunda bkz. EREM, a.g.e., s. 500-503.

(48) Bkz. ERANIL, a.g.m. s. 26.

Yukarıdaki karşılıklı görüşlerin ışığı altında, vergi yargı sisteminizin iki dereceli olması gerekir diyebiliriz. Her şeyden önce, uyuşmazlıkların çabuklukla çözümlenerek verginin idareye dönüşünü sağlamak için bu zorunludur. Vergi yargı sisteminizin üç derece yerine iki derece üzerine kurulması, uyuşmazlıkların çözümünü en azından bir buçuk yıl kısaltmış olacaktır (49).

Nitekim bu görüş, birçok yazarlar tarafından benimsendiği gibi, bu güne kadar vergi yargısı konusunda hazırlanan çeşitli öneri ve tasarılar da kabul edilmiş bulunmaktadır (50). Son olarak Danıştay tarafından hazırlanarak kanunlaşmak üzere Büyük Millet Meclisine sunulan İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ile Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısında da aynı görüş benimsenmiştir (51).

4. Vergi Yargı Sisteminin Toplu Yargı Organlarından Oluşması

Bugün vergi uyuşmazlıklarına bakan tüm yargı organları toplu yargı organı niteliğindedir. Bunların bu nitelikte olma-

(49) Bkz. Bu etüt, Beşinci Bölüm.

(50) Aynı görüş için bkz. KIZILYALI, a.g.e., s.265; BAŞAR, a.g.m. s.72; ARIKAN Vural, a.g.m.; Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: I, s. 369, Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: V, Danga Matbaası, İstanbul,1971, s. 257-259; Vergi Mahkeme Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 12.

(51) Karşı görüş için bkz. DOLEN, a.g.m., s. 127.

ları, bağılı oldukları idarî yargı kolunun bir özelliğidir (52).

Acaba vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organlarının gerçekten toplu yargı organı niteliğinde olması gerekli midir? Genel hukuk açısından bu konuda çok şey söylenmiştir. Bir kısım hukukçular toplu yargı organlarının gerekli olduğunu savunurlarken, bir kısmı ise bu görüşe karşı çıkmışlardır.

a. Toplu Yargı Organlarının Gerekliliğini Savunuların Görüşleri

Toplu yargı organlarının gerekliliğini savunanların görüşlerini şöyle özetleyebiliriz:

Toplu yargı organları adaleti daha iyi dağıtır. Uyuşmazlıklarda bir karara varmadan önce yapılan görüşmeler gerçekten çok yararlı ve gereklidir. Yapılan bu görüşmelerde birçok üyenin bilgi ve tecrübesi bir araya gelecek alınan kararların istenilene daha uygun olması sağlanır. Bu görüşmeler ise ancak toplu yargı organlarında yapılabilir.

Diğer yandan, toplu yargı organlarında üyeler arasında karşılıklı denetim olduğu gibi, bu tür kuruluşlar üyelerini dış etkilerden korur. Çünkü, toplu yargı organları üyeleri kendilerini daha kuvvetli hissederler. Bu da uyuşmazlıkların çözümüne olumlu bir ortam yaratır.

(52) Bkz. ONAR, a.g.e., s. 1397-1399.

Aynı zamanda bu kuruluşlarda bulunan genç üyelerin eski-leriyle birlikte çalışmalarını onların daha iyi bir şekilde yetiştirmelerini sağlar (53).

b. Toplu Yargı Organlarının Gereksizliğini Savunan-
ların Görüşleri

Toplu yargı organlarının gereksizliğini savunanların gö-
rüşleri ise şu şekillerde kısaca özetlenebilir:

Uyuşmazlıklarda yargı organları üyelerinin göstereceği özen, onların sorumluluğuna bağlıdır. Oysa ki; toplu yargı or-
ganlarında sorumluluk dağılır. Bu tür kuruluşlarda görevlerin bir başkasına yükletilmesi olayları pek sık görülür. Yani, top-
lu yargı organlarında hiçbir üyenin konuyu derinleştirmedeği, üstten tartışmalarla yetindikleri kabul edilebilir. Sorumsuzluk ise bir anonim "meslek bıkkınlığı" doğurur. Bu da adli işlemlerde olağanüstü bir tehlikedir.

Toplu yargı organı şekli kabul edilirse ortaya bir başkan ihtiyacı çıkar. Fakat, yargılamada başkan kavramı ile adalet kavramı bağdaşmaz. Çünkü, başkan, ancak idarî kurullar için gerekli olabilir. Bu düşünce dahi toplu yargı organlarının sakıncasını ortaya koymak için yeterlidir.

(53) Genel olarak toplu yargı organlarının gerekliliği konu-
sunda bkz. EREN, a.g.e., s. 93-100.

Diğer yandan, uyuşmazlıkların çözümlenmesinde tek hâkinli yargı organlarındaki çabukluk ve tasarruf toplu yargı organlarında yoktur (54).

Gerçekten, toplu yargı organlarının yukarıda belirtilen sakıncaları bir yana, vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı organlarının toplu yargı organı niteliğinde kurulması gerekir(55). Çünkü, bu kuruluşlar birer ihtisas mahkemesi niteliğindedir. Vergi yargı kuruluşlarında yer alan başkan ve üyelerin hukuk, maliye, ekonomi, işletme ekonomisi ve muhasebe gibi ilim dallarında yeterli bilgi sahibi olması gerekir. Bütün bu niteliklerin bir kişide toplanması ise olanaksız denecek kadar güçtür. Durum böyle olunca, bir üyenin eksikliğini diğer bir üyenin tamamlaması ve uyuşmazlıklarda bilirkişiyeye baş vurnayı mümkün olduğu kadar azaltmak için (56) vergi yargı organları toplu yargı organı şeklinde kurulmalıdır.

Nitekim, bu güne kadar bu konuda, yazılan yazılar, yapılan öneri ve kanun tekliflerinde de bu kuruluşların genellikle toplu yargı kuruluşu şeklinde olması öngörülmüştür (57). Diğer yandan, yabancı ülkelerde de vergi uyuşmazlıklarına bakan yargı

(54) Genel olarak toplu yargı organlarının gereksizliği konusunda bkz. ERIEM, a.g.e., s. 100-102.

(55) DOLUN, a.g.m., s. 127.

(56) Bkz. KIZILYALI, a.g.e., s. 260, 261.

(57) Bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: V, s. 369; Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı, s. 13,14; İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 7.

organları toplu mahkeme şeklinde idirler (58).

B. Kurulması Öngörülen Vergi Yargı Örgütünün Değerlendirilmesi

1. Vergi Yargısının İdarî Yargı Koluna Bağlılığı

Vergi Yargısı yönünden Türkiye'de kanun yapma alanında esas olarak iki kuruluş, birbirleriyle sürekli olarak çatışmışlardır. Bunlardan biri Maliye Bakanlığı, diğeri ise Danıştay'dır (59). Maliye Bakanlığı, önceleri vergi uyumsuzluklarının Almanya'da olduğu gibi, bağımsız bir vergi yargı kolunda çözülmesi gerektiği düşüncesinde idi (60) Fakat Anayasal zorunluluk buna inkân vermedi. Çünkü 1961 Anayasası, Yargı Başlığını taşıyan Üçüncü Bölümünde esas olarak Yargıtay, Danıştay ve Askerî Yargıtay olmak üzere üç Yüksek Mahkemenin varlığını kabul etmekte idi. Bu nedenle Maliye Bakanlığı son hazırladığı Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ile, Vergi İtiraz ve Tenyiz Komisyonlarının yerine bağımsız Vergi Mahkemelerinin kurulmasını önerdi. Fakat bu mahkemelerin kararları, yukarıda belirtilen zorunluluk nedeniyle, gene Danıştay'da incelenecekti. Yani bağımsız şekilde kurulması öngörülen Vergi Mahkemeleri, sonunda idarî yargı koluna bağlanmıştı (61).

(58) Bkz. Bu etüt, İkinci Bölüm.

(59) Bkz. İdarî Mahkemeler Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 1-4.

(60) Bkz. ONAR, a.g.e., s. 1916, 1917.

(61) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 15-37.

Diğer yandan Danıştay ise, vergi uyumsuzluklarının daha başlangıçta idari yargı düzeni içinde çözülmesi görüşünde idi. Bu düşünce içinde, idarî ve vergi uyumsuzluklarını ilk derece mahkemesi olarak çözümlenmek üzere, İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısını hazırladı. Tasarıya göre, ilk derece İdare Mahkemelerinin kurulması gereği başlıca şu nedenlere dayandırıldı:

i. Anayasa'nın 140 nci maddesine göre Danıştay, hem ilk ve hem de son derece idare mahkemesidir. İlk derece mahkemesi olarak ilgileneceği konular, kanunların başka idarî yargı organlarına bırakmadığı belirli işlerdir. Bu durumda Danıştay, esas olarak son derece idare mahkemesidir. İlk derece idare mahkemesi olması ise ikinci plânda kalır.

Öte yandan, sözü geçen 140 nci maddedeki yargı organı kavramı, uygulamada birçok anlaşmazlıklara sebep olmuştur. Zira, yürürlükteki mevzuatımıza göre halen, mahkeme niteliğinde olmadıkları halde yargısal görev yapan birçok organlar mevcuttur. Vergi İtiraz ve Tenyiz Komisyonları ile Gümrük Hakek Kurulu bunlardan birkaçıdır. Oysa ki; Anayasa'nın 7 nci maddesine göre bunları birer yargı organı olarak saymaya inkân yoktur.

İşte, Anayasanın ilk derece idare mahkemelerinin kurulmasını hüküm altına alan 140 nci maddesinin gereğini yerine getirmek ve diğer yandan da bugün alt derece idare mahkemesi olarak görev yapan birçok kuruluşları Anayasa'nın 7 nci maddesine uydurmak amacıyla, idare mahkemelerinin kurulması gereklidir.

ii. İlk derece idare mahkemelerinin kurulması, bir yüksek mahkeme olan Danıştay'ı bu günkü ağır iş yükü altından kurtaracak ve bu kuruluşa, önüne gelen olaylarda daha derinlemesine inceleme yapma olanağı verecektir. Böylece bu mahkeme, bir içtihat mahkemesi olma niteliğine kavuşmuş olacaktır.

iii. Bir son derece mahkemesi hangi yargı düzeni içinde yer almış ise alt derece mahkemelerinin de esas itibariyle aynı yargı düzeni içinde yer alması, yargısal fonksiyonun gereği şekilde yürütülmesi yönünden zorunludur. Ancak bu suretledir ki içtihatlarda birlik, mahkemelerde görev yapan kişilerin atanma, yer değiştirme ve her türlü özlük işlemlerinde daha büyük bir isabet sağlanmış olur (62).

Bu iki tasarıdan Maliye Bakanlığının hazırlanmış olduğu Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı, Türkiye'nin koşullarına uymadığı gerekçesiyle geri bırakılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarına da ilk derece mahkemesi olarak bakmayı öngören Danıştay'ın İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ise, Başbakanlıkça kabul edilerek Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş bulunmaktadır.

Diğer yandan, vergi yargısının yeniden düzenlenmesi konusu, bu günkü vergi yargı sisteminin kurulalıdan bu yana, çeşitli çevrelerce eleştirilmiş ve yürürlükte bulunan sistemin değiştirilmesi için bazı düşünceler ileri sürülmüştür. Fakat,

(62) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 1-3.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının nasıl bir yargı düzeni içinde çözümlenmesi gereği üzerindeki tartışmalar daha çok iki sisteme dayandırılmıştır. Bunlardan ilki, bağımsız vergi yargısı sistemi, diğeri de vergi uyuşmazlıklarının idari yargı düzeni içinde çözümlenmesini öngören sistemdir. Vergi uyuşmazlıklarına adlî yargı kolu içinde bakılması tezi ise, genellikle pek az taraftar bulmuştur.

Acaba, Danıştay'ca hazırlanan İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısında yer alan Vergi Mahkemeleri ve Danıştay, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde istenilene verebilecek midir? Diğeri bir anlatım ile vergi uyuşmazlıklarının gerçek çözüm yeri hangi yargı kolu olmalıdır? Bunu ortaya koyabilmek için, birinci bölümde bu konuda belirtilen teorik görüşler ile Türkiye'nin hukukî ve diğeri koşullarını birlikte ele almak gerekir. Çünkü, bir yargı sisteminin gerçek başarısı, bir yerde o ülkenin koşullarına uyması ile sağlanır.

Gerçekten, dün idarî yargının bağımsızlığa kavuşturulması için ileri sürülen nedenler bugün Türkiye'de aynen mevcuttur. Yani bir yandan vergi uyuşmazlıklarının sayısı gün geçtikçe artmakta, diğeri yandan da uyuşmazlıkların çözümü bir uzmanlığı gerektirmektedir. Durum böyle olunca da, vergi uyuşmazlıklarının bağımsız bir yargı kolu içinde çözümlenmesi gereklidir denilebilir. Ancak böyle bir yolun, şu nedenlere dayanarak zorunlu olmadığını, hatta bu günkü koşullara göre gereksiz ve pek mümkün bulunmadığını bile söylenek yerinde olur.

i. Vergi uyuşmazlıklarının bugün Türkiye'de, bağımsız bir vergi yargısı düzeni içinde çözülmesi, her şeyden önce Anayasa açısından mümkün değildir. Çünkü, yukarıda da değinildiği üzere, 1961 Anayasası'nın yargı başlığını taşıyan Üçüncü Bölümünde, esas olarak Adli, İdarî ve Askerî olmak üzere üç yargı kolu sayılmış bulunmaktadır. Eğer bağımsız bir vergi yargı düzeni kurulmak istenirse, Anayasa'nın adı geçen bölümünde bu konuda bazı değişiklikler yapılması gerekir (63).

ii. Kurulması istenen İdare Mahkemeleri, biri İdarî, diğeri de Vergi Mahkemesi şeklinde iki kısımdan oluşacaktır. Vergi uyuşmazlıklarına bakacak mahkeme, sadece bu tür uyuşmazlıklarla uğraşacağı için, vergi konularında istenilen uzmanlığa da sahip olacaktır. Böyle olunca, bu alt derece mahkemelelerinin, bağımsız yargı düzeni içinde bulunan alt derece mahkemelelerinden bir ayrılığı da kalmayacaktır. Diğer yandan Danıştay da kendi içinde bazı dairelere ayrılmış bulunmaktadır. Bu dairelerden bir kısmı, yalnız vergi uyuşmazlığı ile uğraşmaktadır. Bunun da bağımsız bir Vergi Yargıtayı'ndan farkı yoktur. Kaldı ki; vergi uyuşmazlıkları esas olarak idarî uyuşmazlıklar niteliğindedir. Vergi uyuşmazlıklarına çoğu kez idarî uyuşmazlıklara uygulanan hukukî kurallar uygulanır.

iii. Eğer, vergi uyuşmazlıklarına bakmak üzere bir Vergi Yargıtayı düzeni altında ayrı Vergi Mahkemelerinin kurulması sağlanırsa, bu Devlete gereksiz yere büyük bir malî yük yük-

(63) Böyle bir öneri konusunda bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: I, s. 370, 371.

leyecektir (64). Oysa ki; aynı görevi İdare Mahkemeleri içinde bulunacak Vergi Mahkemeleri ile Danıştay'da pek alâ aynen yapabilir. Burada, bugün Danıştay'ın zaten ağır bir yük altında olduğu, bu günkü görevini dahi gereği gibi yerine getiremediği ve bu nedenle de vergi uyuşmazlıklarının çözümünün uzadığı ileri sürülebilir. Ancak, bu da Danıştay'da bulunan daire sayısını çoğaltmak suretiyle giderilebilir (65).

iv. İdarî yargının yanında birde vergi yargısı kolunun kurulması, yani bağımsız Vergi Mahkemeleri ve onun kararlarını temyiz organı olarak inceleyecek bir Vergi Yargıtayı'nın vergi sistemimize sokulması, idarî ve vergi yargısı arasında birçok görev ve hüküm uyuşmazlıklarının çıkmasına sebep olacaktır. Bu tür çıkacak uyuşmazlıkları asgari bir düzeyde tutmanın en uygun yolu bağımsız yargı kollarını mümkün olduğu kadar az sayıda tutmaktır (66).

Diğer yandan, vergi uyuşmazlıklarının özel hukuk uyuşmazlıklarıyla yakın ilişkilerine ve adlî mahkemelerin vergi uyuşmazlıklarından daha teknik konuları dahi çözümlayebildikleri iddialarına dayanarak, bu uyuşmazlıkların Türk adlî organlarına da verilebileceği düşünülebilir. Ancak bu yola gidilmesi, temelden doğru değildir. Çünkü, adlî yargı kuruluşlarının çözüm-

(64) Bkz. DURAN, Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilâflarının Âkibeti, s. 54.

(65) Bkz. BULUTOĞLU, a.g.e., s. 658, 659.

(66) Bkz. OZYÖRÜK, a.g.e., s. 59; DURAN, Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı, s.10,11; DERBİL, a.g.e., s. 156; OKAR, a.g.e., s. 1853.

ledikleri uyuşmazlıklar, tamamen özel hukuk alanına giren uyuşmazlıklardır. Yani bu uyuşmazlıklar, eşit hak ve irade serbestisine dayanır. Oysa ki; idarî nitelikte bulunan vergi uyuşmazlıkları ise, tamamen ayrı karakterde olup, bu uyuşmazlıklar kamu hukuku ve kamu çıkarlarının özel çıkarlardan üstünlüğü esasına dayanır. Bu nedenle, tamamen aynı karaktere sahip bulunan vergi uyuşmazlıklarının çözümünü adlî yargı organlarına bırakmak, idarî yargının varlığını inkar ederek, sadece adlî yargının bulunduğu eski devirlere dönmek olur.

Demek ki; İdare Mahkemesi Kanunu ile kurulacak Vergi Mahkemelerinin bu günkü Anayasa hükümlerine uygunluğu, bu mahkemelerin ve Danıştay'ın ayrıca kurulabilecek Vergi Mahkemeleri ve Vergi Yargıtayı'nın görevlerini daha az masrafla aynen yapabileceği, Yüksek Mahkeme sayısını çoğaltmamanın görev ve hüküm uyuşmazlığı sayısını aşağı bir düzeyde tutması ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünün bu uyuşmazlıkların karakterinin ayrı olması dolayısıyla adlî yargı içine bırakılamayacağı göz önünde tutulursa bu mahkemelerin kurulmasına olumlu gözle bakılabilir.

2. Vergi Mahkemelerinin Bağımsızlığı ve Güvencesi

a. Yargı Organlarının Bağımsızlığı ve Güvencesi Kavramı

Yargının kendisinden beklenen görevi tam anlamıyla yerine getirebilmesi, yani vereceği kararlarla toplumun hukuk düzenini koruyabilmesi ve toplumda hukukî barışı sağlayabilmesi için, kararların tarafsız olarak verildiği konusunda yurttaşlarında herhangi bir güvensizliğin bulunması gerekir. Bunun

için de yargı organlarının her türlü iç ve dış etkenlerden uzak bir şekilde görev yapması gerekir. Bu amaca ise, yargı organlarının bağımsızlığı ve güvencesi yolu ile ulaşılabilir (67).

Bağımsızlık ve güvence ayrı ayrı kavranlar olmakla beraber, bu iki kavram genellikle eşdeğer anlamda kullanılır. Fakat 1961 Anayasası bu iki kavramı haklı olarak birbirinden ayırt etmiş ve bu konuları 132, 133 ve 136 nci maddelerinde düzenlemiş bulunmaktadır.

Anayasa'nın 132 nci maddesine göre mahkemelerin bağımsızlığı, "Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa, kanuna, hukuka ve vicdanî kanaatlerine göre hüküm verir. Hiç bir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinlerde bulunamaz. Görülmekte olan dava hakkında Yasama Meclislerinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunamaz. Yasama ve yürütme organı ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiç bir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geçiktiremez." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Hâkimlik güvencesi ise, "Hâkimler azlolunamaz. Kendileri istemedikçe, Anayasa'da gösterilen yaştan önce emekliye ayrıla-

(67) BİLGE, a.g.e., s. 65.

maz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylıklarından yoksun kılınmaz." diye düzenlenmiştir (A.Y. Mad. 133). Diğer yandan, mahkemelerin bağımsızlığını ilgilendiren 136 ncı madde de "Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama hükümleri kanunla düzenlenir." demektedir.

Bu maddelerin incelenmesinden de görüleceği gibi bağımsızlık, hâkimlerin ve dolayısıyla mahkemelerin hüküm verme işlerinde tamamen bağımsız olmalarını, başka bir deyişle yapılan yargılamanın ve verilen hükmün hiçbir dış etki altında kalmadan verilmiş olmasını ifade eder. Şu halde bağımsızlık, hâkinin baktığı işe karşı duruş ve tutuşu hakkındaki objektif esasları göstermesi itibarıyla maddî bir anlam taşımaktadır. Buna karşılık hâkim güvencesi deyimi, bağımsızlığı elde etmek amacıyla, hâkimlerin kendilerine tanınmış olan bazı özellikleri, kişisel imtiyazlı durumları içine alır. Bu durumda güvence daha çok subjektif, kişisel bir karakter taşır (68). Yani hâkimlik güvencesi, mahkemelerin bağımsızlığını koruyan müesseselerden en önemlisidir (69).

Acaba İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ile kurulması öngörülen Vergi Mahkemeleri, gerçek anlamda bağımsızlığa sahip

(68) BİLGE, a.g.e., s. 65, 66.

(69) KURU, a.g.e., s. 58; POSTACIOĞLU İlhan, Medenî Usul Hukuku Dersleri, Dördüncü Bası, İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 285, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstanbul, 1968, s. 28.

olacaklar mıdır? Diğer yandan bu mahkemelerde görev yapacak kişiler gerekli güvence içinde bulunacaklar mıdır?

b. Vergi Mahkemelerinin Bağımsızlığı

İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı, 1 nci maddesiyle idarî uyuşmazlıkları ve davaları görmek ve çözümlenek üzere İdare Mahkemelerinin kurulacağını, 3 ncü maddesiyle bu mahkemelerin bağımsız olacağını ve 8 nci maddesiyle de İdare Mahkemelerini oluşturacak İdare ve Vergi Mahkemelerinin bağımsız mahkeme olarak "Türk Milleti Adına" karar vereceğini hüküm altına alınmak istenmektedir (70). Böylece İdare Mahkemelerinin içinde yer alacak Vergi Mahkemeleri, tam anlamıyla Anayasa'nın istediği anlamda birer mahkeme olacaktır.

Ancak, İdare Mahkemelerinin sayısı, kuruluş yerleri ve yetki alanlarını, "İdare Mahkemelerinin sayısı, kuruluş yerleri ve yetki alanları İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulunun düşüncesi alınmak ve ihtiyaçlar göz önünde tutulmak suretiyle Bakanlar Kurulunca tesbit olunur. İdare Mahkemelerinin, yerlerinin ve yetki alanlarının değiştirilmesi veya bu mahkemelerin kaldırılması yahut yeni mahkemeler kurulması, Yüksek Kurulun uygun görmesi şartıyla aynı usule tâbidir." şeklinde düzenleyen tasarının 2 nci maddesindeki, mahkemelerin kaldırılması yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilmesi bu mahkemelerin bağımsızlığını be-

(70) İdare Mahkemeleri konusunda bkz. Bu etüt, Üçüncü Bölüm.

relemektedir (71).

Tasarıda ise adı geçen bu madde şu gerekçeye dayanmaktadır. "Madde, İdare Mahkemelerinin sayısı, kurulacağı yerler ve yetki alanları konusunda, iş ve menleket ihtiyacını en iyi bir şekilde takdir edebilecek organın, yürütme organı olması ve üyelerinin çoğunu Danıştay üyelerinin teşkil ettiği İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulunun, Danıştay'da açılan davaların mahal ve adetleri bakımından uzun yılların verdiği tecrübe ile Bakanlar Kuruluna yardımcı olabileceği gerekçesine dayanılarak, yazılı olduğu şekilde tanzim kılınmıştır. Bundan başka bu mahkemelerinin yerlerinin ve yetki alanlarının değiştirilmesine veya bunların kaldırılmasına da ihtiyaç duyulabileceği de düşünülerek kaleme alınan son fıkrada, bu yolda alınacak kararlar üzerine, yargı organlarının teminatları konusunda herhangi bir şüphe ve tereddütün doğmasına yer bırakmamak amacı ile, bu gibi tasarruflarda İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulunun olumlu görüşü şart kılınmıştır."

Genelde bu madde, mahkemelerin kaldırılması yönünden oldukça sakıncalı bulunmaktadır. Bu sakıncayı gidermek için mahkemelerin kaldırılmasının da, kanunla yapılabileceği şeklinde bir hükme bağlanması gerekirdi (72).

(71) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 34, 35.

(72) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ile İlgili Panel Tutanağı, s.62, 63.

Hatta, İdare Mahkemelerinin, Danıştay bütçesine ek bir bütçe ile yürütüleceği öngörülüşünün de (İ.M.K.T. Mad. 161) bir yerde eleştiri konusu olması gerekir. Eğer böyle bir hüküm kanunlaşır, İdare Mahkemeleri, Danıştay ve dolayısıyla da Başbakanlığa bağlı bir şekilde sokulmuş olur (73).

c. Vergi Mahkemelerinde Görev Alacak Üyelerin
Güvencesi

Tasarıya göre, mahkemelerin başkanları ve üyelerinin seçiminin, bu tasarının 16 ncı maddesiyle kurulan İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulu tarafından yapılacağı (İ.M.K.T. Mad.12) belirtilmekte ve adı geçen kişilerin ödevleri, hakları, meslekte ilerlenesi ve disiplin kovuşturmaları gibi özlük işlerinin, Altı, Yedi, Sekiz ve Dokuzuncu Bölümlerde yer alan hükümler içinde yürütüleceği ileri sürülmektedir (74).

Bu hükümler birlikte incelendiğinde mahkeme başkanları ve üyeleri, özlük işleri yönünden bir yerde Danıştay'ın denetimini altına sokulmuş olmaktadır. Bu ise, alt derece yargı or-

(73) Danıştay'ın da bütçe yönünden Başbakanlığa bağlı olması nedeniyle, aynı eleştirinin Danıştay içinde geçerli olması gerekir. Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 62, 63.

(74) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı, Mad. 86-155.

ganını üst derece yargı organına bağlamak, yani üyelerin güvencesini bir yerde azaltmak demek olur. Oysa ki; tasarının 4 ncü maddesi ise, "İdare Mahkemeleri başkanları ve üyeleri, İdare Mahkemeleri hâkimleri olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının kendilerine sağladığı teninat altında hizmet görürler." demektedir. Bu tür işlerin, adliye mahkemeleri hâkimlerinin özlük işlerini düzenleyen Yüksek Hakimler Kurulu gibi bir örgüte verilmesi, mahkemelerde görev alacak kişilerin bağımsızlığı yönünden çok daha yerinde olurdu.

Gerekçede ise bu konu aynen şu şekilde savunulmaktadır: "İdare Mahkemelerinin idarî işlerinin yürütülmesi, denetiminin yapılması, meslek mensuplarının atama, nakil gibi özlük işlerinin ifası için Yüksek Hâkimler Kuruluna benzer ayrı bir kurula ihtiyaç var ise de; gerek malî yönden ve gerekse ki bu şekildeki ayrı bir kuruluşun meydana getirilmesindeki güçlük sebebiyle bu işlerin Danıştay bünyesinde teşekkül edecek organlar tarafından yürütülmesi esası uygun görülerek, seçim ve idarî işlerle meşgul olmak üzere Danıştay ve konu ile ilgili üç bakanlık (Maliye, İçişleri, Gümrük ve Tekel Bakanlığı) üyelerinden müteşekkil bir idare Mahkemeleri Yüksek Kurulu ile aynı kurulun Danıştay üyelerinden yani yüksek hâkimlerden teşkil edilen ve mahkemelerin denetimini ve meslek mensuplarının özlük işlerini yürütecek İdare Mahkemeleri Merkez Kurulu kurmak suretiyle bu meselelerin halli yoluna gidilmiştir."

Görüldüğü üzere kanun hazırlayıcısı da, mahkeme üyelerinin özlük işlerini düzenlemek üzere, esasen Yüksek Hâkimler

Kuruluna benzer bir kuruluşun daha yerinde olacağını kabul etmektedir. Böyle bir şekli kabul etmeyişi ise büyük bir sakıncadır.

3. Danıştay Tipi Mahkemeler

Malî ve idarî uyumsuzluklara ilk derece mahkemesi olarak bakmak üzere kurulan İdare Mahkemelerinde, meslek personeli olarak; başkan, üye, başyardımcı ve yardımcı gibi kişiler bulunacaktır. Bu kuruluşlar organ olarak ise, İdare ve Vergi Mahkemeleri ile İdare Mahkemeleri Kurulundan oluşacaktır. Bu örgütler, her İdare Mahkemesinde ayrı ayrı yer alacaktır. İdare Mahkemelerinin ortak organları da, Danıştay içinde yer alacak, İdare Mahkemeleri Yüksek Kurulu ile İdare Mahkemeleri Merkez Kurulu olacaktır.

Görüldüğü üzere, kurulması düşünülen İdare Mahkemelerinin küçük birer Danıştay tipi mahkeme şeklinde olması öngörülmüştür. Oysa ki; İdare Mahkemeleri, ilk derece mahkemesi olarak çalışacaktır. Bir tenyiz organı olarak çalışmayacağına göre, bu mahkemelerin, Danıştay tipinde organize edilmesi yerine, bu yönden adlî mahkemeler şeklinde kurulması daha savunulabilir bir şekildir. Çünkü ilk derece yargı organlarında, İdare Mahkemeleri Kurulu ve yardımcılık gibi müesseselere esasen gerek yoktur. Bu tür müesseseler, ancak Tenyiz organı olarak çalışan Yüksek Mahkemeler için gereklidir (75).

(75) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ile İlgili Panel Tutanağı, s. 50, 51.

4. Mahkemelerde Görev Alacak Kişilerin Nitelikleri

Vergi Mahkemelerinde esas olarak iki grup meslek personeli bulunacaktır. Bunlardan bir grubu, mahkeme başkanları ile üyeleri oluşturacaktır. Diğer grubu ise, başyardımcı ve yardımcıları meydana getirecektir. Takat karar vermeye yetkili olan kişiler, mahkeme başkan ve üyeleri olacaktır.

Vergi Mahkemelerine başkan ve üye olabileceklerin nitelikleri, tasarınının 12 nci maddesinde düzenlenmektedir. Kurulusta başkan ve üyelerin seçilmesini düzenleyen Geçici 5 nci maddede bu konu, kuruluş için ayrıca hüküm altına alınmaktadır.

Tasarınının 12 nci maddesine göre, adı geçen mahkemelere başkan ve üye olabilecek kişilerde şu nitelikler aranmaktadır:

i. Genel veya katma bütçeli dairelerde genel müdür yardımcılığı veya en az bu derecedeki daire veya kurul başkan yardımcılığı veya bu memuriyetlere eşit görevler yapmış olmak,

ii. Maliye Bakanlığı birinci sınıf müfettişliği, hesap uzmanlığı, muhakerat müdürlüğü veya bölge muhakeret müdürlüğü yahut vergi dairesi müdürlüğünde bulunmak,

iii. Gümrük ve Tekel Bakanlığı başmüsavırlığı, müsavırlığı, hukuk müsavırlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü müsavırlığı, gümrük müdürlüğü, başmüfettişlik ve birinci sınıf müfettişlik görevlerinde çalışmak,

iv. Kaymakamlık sıfatını kazanmış olmak şartıyla, İçişleri Bakanlığının merkez ve taşra teşkilâtında diğer görevler yapmak,

v. Danıştay başyardımcılığı, yardımcılığı ve kanun sözcülüğünde bulunmak,

vi. İdare Mahkemesi başyardımcılığı görevinde çalışmak,

vii. En az onbeş yıl fiilen avukatlık yapmış olmak."

Bu madde incelendiğinde, vergi mahkemelerinde görev alacak kimseler için adliye çevrelerine hiç ilişilmemiştir. Oysa ki; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, muhasebe, ekonomi ve işletme gibi bilgiler gerektiği gibi, hukuk kültürü ise başta gelir. Yani vergi uyuşmazlıklarını çözümlenecek kişilerde, her şeyden önce geniş hukuk kültürü ve formasyonunun bulunması gerekir. Bu ise ancak, adliyede öğrenilir. Bu nedenle diğer üyelerin yanında bu gibi kişilere de yer verilmesi gerekirdi. Böylece üyeler birbirini tamamlamış olur ve kararlar daha isabetli bir şekilde verilir (76)

(76) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 40, 41.

III- VERGİ YARGI SİSTEMİNİZİN USUL HUKÜMLERİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Vergi Uyuşmazlıklarında Dava Açma Sürelerinin Düzensiz Oluşu

Vergi uyuşmazlıklarında yargı organlarına baş vurmalarda genel kural, alt derece mahkemelerinde bu süreleri mümkün olduğu kadar uzun tutmak, üst derece mahkemelerine doğru gidildikçe ise süreleri kısıtlatmaktır. Bu kuralın nedenleri şu iki grupta toplanabilir:

i. Vergi dairelerinin işlemlerine karşı ilk derece mahkemelerine baş vurma süreleri uzun tutulur. Çünkü bunun nedeni, uyuşmazlığın tarafları olan vergi dairelerine veya vergi dairelerinin işlemlerine muhatap olan mükellef veya ceza yükümlüsü olan kişilere, düşünme ve hazırlanma olanakları verebilmektir. Kabul edileceği gibi bir davada taraflar için en yüklü devre dava açma süresidir.

ii. Oysa ki; üst derece yargı organlarına baş vurmada ise taraflara bu kadar uzun süreler tanınmasına gerek yoktur. Çünkü uyuşmazlıkların maddî yönleri alt derece yargı organlarında davalar görülürken tamamen aydınlanmış, mevzuat tartışılmış ve uyuşmazlıklara uygulanacak hükümler ve hukukî kuralar az çok belirlenmiştir. Durum böyle olunca, vergilerin bir an önce tahsilini sağlamaya yarayacak kararların çıkmasını çabuklaştırmak için, üst yargı organlarındaki dava açma sürele-

rini kısa tutmak gerekir (1).

Nitekim, diğ er ÷ lkeler mevzuatları incelendiğ inde bu tip bir usulün organize edilmiş ve uygulanmakta olduğunu görürüz. Türkiye'de ise bu kurala uyulmamış olduğu gibi, sürelerde çok düzensiz bir şekilde bulunmaktadır.

Türkiye'de vergi yargılamasında yargı organlarına baş vurma sürelerini toplu olarak ř u şekilde gösterebiliriz:

i. Vergilerin tahakkuk aşamalarında doğ an uyuşmazlıklarda yargı organlarına baş vurma süreleri:

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren vergilerde yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Vergi İtiraz Komisyonlarına bir ay (V.U.K. Mad. 379),
- Vergiler Temyiz Komisyonuna onbeş gün (V.U.K. Mad. 393),
- Danıştay'a doks an gün (D.K. Mad. 67) dür.

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girmeyen vergilerde yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Gümrük Hakem Kuruluna onbeş gün (G.K. Mad. 81),
- Gümrük İdarelerine onbeş gün (G.K. Mad. 84, 158),
- Asliye Mahkemelerine (Cezalı tahakkuklarda idarenin kararlarına karşı) onbeş gün (G.K. Mad. 158),
- Danıştay'a doks an gün (D.K. Mad. 67) dür.

(1) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 12, 13.

ii. Kesin olarak verilmiş veya kesinleşmiş kararlarda yargı organlarına baş vurma süreleri:

İncelemelerin iadesinde yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Vergi İtiraz, Komisyonlarına bir ay veya üç yıl (V. U.K. Mad. 408),
- Danıştay'a üç ay veya on yıl (D.K. Mad. 97) dır.

Kararların düzeltilmesinde vergi yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Vergiler Temyiz Komisyonuna onbeş gün (V.U.K. Mad.404),
- Danıştay'a onbeş gün (D.K. Mad. 98) dür.

Kararların açıklanmasında vergi yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına onbeş gün (V. U.K. Mad. 405),
- Danıştay'a ilâm hükmü yerine getirilinceye kadardır(2).

iii. Vergilerin tahsili sırasında doğan uyuşmazlıklarda yargı organlarına baş vurma süreleri:

Ödeme emirlerinden doğan uyuşmazlıklarda yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Vergi İtiraz Komisyonlarına yedi gün (A.A.T.U.H.K. Mad. 58),

(2) Bkz. Danıştay Beşince Dairesinin 8.10.1953 gün ve E.53/2543, K. 53/2472 sayılı kararı.

- Danıştay'a doksan gün (D.K. Mad. 67) dr.

İhtiyati haciz kararları üzerine yargı organlarına baş vurma süreleri:

- Vergi İtiraz Komisyonlarına yedi gün (A.A.T.U.H.K. Mad. 15),

- Danıştay'a doksan gün (D.K. Mad. 67) dr.

Haciz işlemlerinden doğan uyuşmazlıklarda yargı organlarına baş vurma süresi:

- Danıştay'a doksan gün (D.K. Mad. 67) dr.

Doğal afetler nedeniyle vergilerin terkini işteğinden doğan uyuşmazlıklarda yargı organlarına baş vurma süresi:

- Danıştay'a doksan gün (D.K. Mad. 67) dr.

Erteleme işteği üzerine doğan uyuşmazlıklarda yargı organlarına baş vurma süresi:

- Danıştay'a doksan gün (D.K. Mad. 67) dr.

Grldği üzere vergi uyuşmazlıkları nedeniyle yargı organlarına baş vurmada büyük bir düzensizlik göze çarpmaktadır. Bunun bir düzene bağlanması, gerek mükellefler ve gerekse vergi daireleri için oldukça yarar sağlayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nu Değişiklik ve Vergi Mahkemelerinin kurulmasını ngren İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarılarında dava

açma sürelerinin yaniden bir düzene bağlanması düşünülmüştür. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısına göre, Vergi Mahkemelerine dava açma süresinin doksan, Vergi Mahkemeleri kararları aleyhine Danıştay'a baş vurma süresinin de otuz gün olarak kanunlaşması istenmektedir (3). Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin usul hükümlerini, adı geçen tasarıya paralel bir şekilde düzenlediği söylenen Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısında ise, Vergi Mahkemelerine dava açma süresinin bir ay olarak düzenlenmesi öngörülmektedir. Aynı tasarıya göre bu mahkemelerin kararları da doksan gün içinde Danıştay'a temyiz edilebilecektir (4).

Yukarıda belirtilen kurala uygunluğu, yani ilk derece mahkemelerine baş vurma sürelerinin uzun tutulup, üst derece mahkemelerinde ise sürenin kısaltılması bakımından, Danıştay'ın bu konudaki görüşü daha uygundur denilebilir. Bu tasarı kanunlaştığı takdirde, bu güne oranla dava açma konusunda az çok bir birlik sağlanmış olacaktır.

C. Vergi Hukukumuzda Yürütmenin Durdurulması Sorunu

1. Teorik Olarak Vergi Hukukunda Yürütmenin Durdurulması

Vergi hukuku alanında yürütmenin durdurulmasınının gerekli olup olmadığı konusundaki görüşleri iki grup altında toplamak mümkündür.

(3) Bkz. İ.M.K.T. Mad. 49, 50.

(4) Bkz. V.U.K. Değ. Tas. Ek Mad. 17, 50.

Dünya ülkelerinde ise yürütmenin durdurulması, genellikle mükellefin isteği ve bir teminat karşılığı yapılmaktadır. Bu ülkelere örnek olarak, Almanya, Fransa ve Amerika'yı gösterebiliriz (7).

Vergi uyumsuzluklarında yürütmenin durdurulması konusu Türkiye'de de büyük tartışma konusu olmuştur. Vergi Reform Komisyonunca da bu konuda yapılan tartışmalar sonuçta şöylece özetlenmiştir: "Meselenin yargı sistemi içinde ne şekilde düzenlenmesi gerektiği hususunda komisyonumuzda ceryan eden müzakere sırasında itiraz tahsili durdurmaz prensibinin vergi hukuku ve tatbikatına uygun ileri bir anlayışı ifade ettiği prensip itibarıyla kabul edilmekle beraber, bu sistemin memleketimizde mükellef haklarını koruyan ve müsamaha esasına uygun bir şekilde tatbik edileceğine bu günkü şartlar içinde kanaat hasıl edilmemiştir. Bu sebeple komisyonumuzun bir kısım üyeleri bu konuda mükellef haklarını lâyiki ile koruyan itiraz icrayı durdurur usulünün şimdilik aynen muhafazasının zaruri bulunduğu görüşünü ileri sürmektedir. Komisyonda beliren diğer bir görüşe göre ise, malî kaza sistemimizde gerekli reform yapılırken, bununla ilgili önemli bir tatbikât usulünün islâhından büsbütün vaz geçilmemelidir. Ancak, bir taraftan da memleket realiteleri gözönüne alınınca ortalama bir yol ihtiyar edilmesi gerekecektir. Bu da, hâlen temyiz hakkında cari olan icranın tehiri imkânının yeni malî kaza sistemine itiraz için kabul edilmesi şikkından ibarettir. Komisyonumuzun çoğunluğu

(7) Bkz. Bu etüt, İkinci Bölüm.

tarafından kabul edilen bu telifci sistemin, reform gayesine uygun olarak tatbik edilebilmesi için, teminat gösterilmesinin formalist, sert ve mükellef için masrafcı bir şekilde olmaması gerekir."(8).

Görüldüğü üzere Vergi Reform Komisyonunda da bu konuda iki fikir çarpışmış, sonunda teminat gösterme suretiyle yürütmenin durdurulmasının en çıkar yol olduğu kabul edilmiştir.

2. Pozitif Vergi Hukukumuzda Yürütmenin Durdurulması

a. Alt Derece Vergi Yargı Organlarına Baş Vurmada

aa. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarına Baş Vurmada

Yukarıda değinildiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 389 ncu maddesinin birinci fıkrası, "İtiraz, tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurur." demektedir. Aynı kanunun 400 ncu maddesine göre ise, sadece temyiz isteği otomatikman yürütmeyi durdurmaz. Adı geçen maddenin birinci fıkrası bu konuyu aynen şu şekilde hüküm altına almaktadır: "Temyiz isteği İtiraz Komisyonunca verilen kararların icrasını durdurmaz. Şu kadar ki; temyiz dilekçesinde veya temyiz dilekçesi verildikten sonra yazı ile istemek şartıyla Temyiz Komisyonu teminat karşılığında icranın geciktirmesine karar verebilir."

(8) Bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: V, s. 273, 274.

Ancak uygulamada, Vergiler Temyiz Komisyonuna baş vurma da otomatikman yürütmeyi durdurmaktadır denilebilir. 400 ncü madde, yürütmenin durdurulması konusunda Vergiler Temyiz Komisyonunun yetkisini hiçbir sınırlandırmaya tâbi tutmamıştır. Maddenin üçüncü fıkrası bu konuda; "Temyiz Komisyonu dosyasının gelmesi üzerine nihayet bir hafta içinde icranın geciktirilmesi isteği hakkında bir karar verir ve bu karar derhal icabında telgrafla ilgili vergi dairesine ve mükellefe bildirilir. Bu işlemin yapılmasına kadar verginin tahsili durdurulur. Gerek kararın bildirilmesi üzerine, gerekse Temyiz Komisyonu kararının dosyanın gönderilmesinden itibaren bir ay içinde gelmesi halinde mükelleften teminat istenir..." demektedir. Vergiler Temyiz Komisyonu, bu geniş yetkiye dayanarak, bugün mükelleflerin yürütmenin durdurulması konusundaki tüm isteklerini olumlu karşılanmakta ve onlara istediği kararı vermektedir.

Adı geçen komisyon, yürütmenin durdurulması isteklerinin tüm olarak olumlu karşılanmasını şu iki nedene dayandırmaktadır:

i. Teorik olarak vergi uygulaması ve vergi yargısı bir hoş görürlük atmosferi içinde geçmesi gerekir. Onun için, mükelleflerin bu isteklerini inceden inceye incelemek gerekmez.

ii. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 400 ncü maddesi, inceleme için Vergiler Temyiz Komisyonuna bir haftalık bir süre tanımıştır. İsteklerin incelenmesi istense dahi, bu süre buna

yeterli olmamaktadır (9).

İtirazla birlikte yürütmenin kendiliğinden itiraz sonuçlanıncaya kadar durması, 400 ncü maddenin çalışamayacak bir şekilde düzenlenmesi ve Vergiler Temyiz Komisyonunun bu konuda geniş düşünceli hareket etmesi kötü niyetli mükelleflerin işine yaramakta ve birçok vergilerin tahsili askıda kalmaktadır. Bunun önüne geçmek için ise, ilk derece mahkemelerinde de yürütmenin bir teminat karşılığında durdurulması ve yürütmenin durdurulması ile ilgili maddelere, bu tür kararları verebilme konusunda, sınırlayıcı bazı hükümler getirilmesi gerekir(10).

bb. Kurulması Öngörülen Vergi Mahkemelerine
Baş Vurmada

Bölge İdare Mahkemeleri içinde Vergi Mahkemelerinin kurulmasını öngören İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısının 74 ncü maddesi, yürütmenin durdurulması ile ilgili bulunmaktadır. Bu madde, "İdare Mahkemelerinde dava açılması ve yargılamanın iadesi yoluna baş vurulması, vergi uyuşmazlıkları dışında, itiraz olunan idarî işlemlerin veya mahkeme kararlarının yürütül-

(9) Vergiler Temyiz Komisyonuna açılan davaların kaçında yürütmenin durdurulması istenmiş, bunların kaçında ise yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir konusunda herhangi bir istatistikî rakam elde edilememiştir. Ancak, Vergiler Temyiz Komisyonuna kişisel baş vurmada yetkililer, belirtilen iki nodene dayanarak tüm istekleri olumlu karşıladıklarını belirtmişlerdir.

(10) Bkz. OYMAN, Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, s. 178.

mesini durdurmaz. Şu kadar ki; mahkemeler ile İdare Mahkemeleri Kurulu, taraflardan birinin isteği halinde, teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler." demektedir. Maddeden anlaşıldığı üzere, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları yerine geçecek Vergi Mahkemelerinde, vergi tarhiyatı aleyhine açılacak davalarda, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin uygulanması yerinde görülmüştür.

Adı geçen bu tasarıya paralel bir şekilde hazırlanan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu değişikliğini amaç edinen Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısınının 49 ncu maddesi ise, bu konuda şöyle bir hüküm getirmek istemektedir: "Açılan dava, tarh edilen verginin ihtilafı olan kısmının tahsilini durdurur."

Bu hükümlerden de anlaşılıyor ki; bu tasarılar aynen kanunlaştığı takdirde, Vergi Mahkemelerine dava açmak kendiliğinden tahsilatı durduracaktır. Bu ise yukarıda belirttiğimiz gibi gene kötü düşünceli mükelleflerin işine yarayacak, bu kişiler sadece uyumsuzluğu uzatmak amacıyla bu organlara baş vuracaklardır.

b. Danıştay'a Baş Vurmada

521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 94 ncu maddesinde yürütmenin durdurulması, "Danıştay'da idarî dava açılması ve kanun yollarına baş vurulması itiraz olunan idarî işlemlerin voya yargı kararının yürütülmesini durdurmaz. Şu kadar ki; Dava Daireleri ile Dava Daireleri Kurulu, taraflardan birinin isteği

halinde, teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler." şeklinde hüküm altına alınmıştı. Görüldüğü üzere maddede, aynen Vergi Usul Kanunu'nun 400 ncü maddesinde olduğu gibi yürütmenin hangi hallerde durdurulacağı belirtilmemişti. Böylece bu husustaki koşulların tesbitini Danıştay'ın tutum ve içtihadına bırakmıştı (11).

Ancak, bu devrede, Danıştay'dan istenen yürütmenin durdurulması isteklerinin, Vergiler Temyiz Komisyonunda olduğu gibi tümü olumlu karşılanmamıştır. Örneğin, vergi uyumsuzluklarına bakan Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu, Onbirinci ve Onikinci Daireler, isteklerin ortalama yüzde otuzunda yürütmenin durdurulmasına karar vermişlerdir (Tablo: 3).

TABLO: 3

Danıştay'da Vergi İşlerine Bakan Dairelerden İstenen Yürütmenin Durdurulması İsteklerinin Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Oranları

YILLAR	4. Daire %	7. Daire %	9. Daire %	11. Daire %	12. Daire %
1966	39,8	30,7	23,1	23,0	43,9
1967	45,7	34,0	9,5	26,5	54,4
1968	40,3	25,0	8,1	11,3	53,3
1969	41,2	34,4	9,2	26,9	51,7
1970	40,6	34,3	17,7	21,3	50,3
1971	39,1	38,9	18,7	17,4	41,6
1972	37,8	41,6	20,6	15,2	52,1
TOPLAM:	41,4	34,8	14,5	19,5	49,3

Kaynak: OYTAN, Danıştayda Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, s. 152-155, 158.

(11) OYTAN, Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, s. 177.

521 sayılı Danıştay Kanunu'nun bazı maddelerinin değiştirilmesine ve bu kanuna bazı maddeler ve geçici maddeler eklenmesine dair kanunun ek 1 nci maddesi ise, adı geçen 94 ncü maddeye bazı sınırlamalar getirmiştir. Bu ek maddeye göre, "Danıştay tarafından yürütme kararları, telafisi güç durumlar ortaya çıkması veya dilekçede ileri sürülen hususların dosyanın durumuna göre ciddi ve idarî veya yargı kararlarının iptalini haklı gösterecek nitelikte olması halinde verilebilir."

Bu koşulların getirilmesi, gerçekten isabetli olmuştur. Böylece, Danıştay'ın yürütmenin durdurulması konusunda karar verme yetkisi oldukça sınırlanmış bulunmaktadır. Aynı hükmün vergi uyuşmazlıklarına ilk derece mahkemesi olarak bakacak Vergi Mahkemeleri için de konulması uygun olacaktır denilebilir.

C. Vergi Hukukumuzda Yargılama Giderleri Sorunu

1. Vergi Hukukunda Yargılama Giderlerinin Niteliği ve Önemi

Modern vergi hukukunda vergi yargısı yönünden üzerinde önemle durulan konulardan biri de yargılama giderleri konusudur. Bu konuya verilen önemi şu iki grupta toplayarak özetlemek mümkündür:

i. Vergi davalarından doğan yargılama giderlerini, davayı kaybeden tarafa ödetmekle, bu konuda vergi yargısı ile adlî yargı arasında bir ayrılık yaratılmasına engel olunur.

ii. Vergi yargısı alanında gider zorunluluğu uygulan-

madığı takdirde, hemen her olayın derece derece son yargı organına kadar, adeta otomatik bir surette götürülmesine yol açılmış olur. Bu ise, yargı organlarını ağır iş yükü altına sokarak, bunları asıl görevlerini yerine getiremeyecek bir duruma iter.

Vergi yargısında gider zorunluluğu, yargılama işlemlerini, mükelleflerin kendilerini gerçekten haklı gördükleri olaylarla sınırlandırır. Yani, vergi yargısı alanında bu zorunluluk, yargısal işleri düzenleyici bir rol oynar.

Ancak, bu zorunluluğu sadece mükellef yönünden düşünmemek gerekir. Eğer mükellef yargılama sonunda davasını kazanmış ise, ona yaptığı giderlerin karşılığı devlet tarafından ödenmelidir. Böylece bu kural, vergi idarelerini, tazminata sebebiyet vermemek için uyumsuzluklarda bir kat daha dikkatle hareket etmeye ve her türlü olanaklardan yararlanarak baştan mükellefle uzlaşmaya zorlar (12).

2. Vergi Hukukumuzda Yargılama Giderlerini Düzenleme Çabaları

Yargılama giderlerini düzenleme çabalarının başında, Vergi Reform Komisyonunun bu konudaki çalışmalarını kısaca göz önüne sermek gerekir. Vergi Reform Komisyonunda bir grup, bu günkü yargılama giderleri ile ilgili hükümlerinin yetersizliğini ileri sürerek, bu konunun yeniden düzenlenmesi gerektiğini savunmuşlardır. Bu görüşte olanlara göre, tüm yargılama

(12) Bkz. ALEYBEK, a.g.e., s. 101, 102.

giderlerinin, davada haksız çıkan tarafa yükletilmesi ve bunun da kararda belirtilmesi gerekir.

Karşı görüşte olanlar ise, yargılama giderlerinden sadece bilirkişi ücretinin, Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince, bilirkişi incelemesi isteyenden alınmak ve haksız çıkan tarafa yüklenmek suretiyle uygulanmasına devam olunmasını, diğer giderin ise taraflara yüklenmemesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Bunlara göre, mükellef aleyhine sonuçlanacak davalarda vergi ve vergi cezasından başka bir de çeşitli gideri ödetmek mükellefliği mükelleflere yükletilirse, bu vergi uyumsuzluklarını çözümlene prensiplerine uymaz. Çünkü modern vergi hukukunda uyumsuzlukların masrafsız ve kolaylıkla çözümlenmesi prensibi esastır. Diğer yandan, Hazine aleyhine sonuçlanan davalarda yargılama giderlerinin Hazine tarafından ödemesi ise mükelleflere fazla bir yarar sağlamayacaktır denilebilir. Çünkü bu ödemeler, mükelleflerden daha çok onların vekillerinin elinde kalacaktır. Fakat çoğunluk birinci görüşten yana olmuştur(13).

Bugün ise, Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı ile Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları yerine Vergi Mahkemelerinin kurulmasını öneren İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısında bu konu tekrar ele alınmış bulunmaktadır.

Yargılama giderlerini düzenlemede her iki tasarı da, Danıştay Kanunu'nun bu konudaki 103 ncü maddesini örnek alarak

(13) Bkz. Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt:V, s.271,272.

düzenlenmiştir. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısınının 83 ve Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısınının 51 nci maddelerine göre yargılama gideri, "Taraflardan birinin isteği üzerine, mahkemede açtığı dava dolayısıyla ödediği harç ve posta pulu ücretleri ile incelemelerin derinleştirilmesi için yaptığı harcamalar ve avukat ile takip olunan davalarda, tarifesine göre avukatlık ücreti haksız çıkan tarafa ve davanın kısmen kabulü ile kısmen reddi halinde bu masraflar orantılı olarak taraflara yüklenir. Davadan vazgeçen veya davayı kaybeden taraf, mahkeme masrafları ve avukatlık ücreti bakımından haksız çıkmış sayılır." şeklinde hüküm altına alınmak istenmektedir. Diğer yandan Vergi Usul Kanunu Değişiklik Tasarısı, 36 ncı maddesi ile bu kanunun 112 nci maddesine gecikme faizi başlığı altında ek 3 ncü madde eklemektedir. Bu maddenin ikinci fıkrasına göre, "İkmalen veya re'son tarhedilen vergilerin dava konusu yapılması halinde, ilgili vergi kanunlarında belirtilen normal vade tarihinden, nihai olarak kesinleştiği tarihe kadar, bu suretle kesinleşen vergiye faiz uygulanır. Şu kadar ki; nihai kesinleşme tarihinden önce, mükellefçe bu vergi için ödeme yapılması halinde, ödenen miktar için, ödeme tarihinden sonra faiz uygulanmaz." hükmü öngörülmektedir.

Bu maddeler birlikte incelendiğinde, vergi yargısına şu faydaları sağlayacağı söylenebilir:

i. İlk derece vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında yargılama hükümleri bakımından böylece bir birlik sağlanacaktır.

ii. Diğer yandan mükellef veya ceza sorumluları ve hatta vergi daireleri, kendilerini haksız gördükleri konular için yargı organlarına baş vurmayacaklar, böylece de yargı organlarının işi biraz olsun hafiflemiş olacaktır.

IV- VERGİ YARGISININ FONKSİYONLARINI GEREĞİ ŞEKİLDE YERİNE GETİREMEYİŞİ

A. Vergi Yargı Organlarının Uyuşmazlık Çözümleme Fonksiyonunu Gereği Şekilde Yerine Getiremeyişi

1. Vergi Yargı Organlarının Kapasite Yetersizliği

Bu günkü vergi yargı organlarının yeniden ele alınarak bir sistem içinde düzenlenmesini gerekli kılan nedenlerden biri de, bu organların, esas fonksiyonu olan uyuşmazlıkları çözümleme görevini gereği şekilde yerine getiremeyişleridir.

Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Danıştay'ın, uyuşmazlık sayısına göre yetersiz bir çalışma düzeni içinde olduğu konusundaki görüşümüzü doğrulayabilmek, hangisinin diğerine oranla daha yetersiz bir çalışma gösterdiğini izleyebilmek ve uyuşmazlıkların çözülmesi için gerekli ortalama süreyi kestirebilmek için, önce aşağıdaki tabloları ortaya koymak gerekir.

TABLO: 4

Vergi İtiraz Komisyonlarına Gelen ve Çıkan
Uyuşmazlık Sayısı (1)

YILLAR	Yeni Gelen	Toplam Gelen	Çıkan	Devir
1959	-	63.665	33.259	30.406
1960	39.339	69.745	35.033	34.712
1961	36.772	71.484	41.364	30.120
1962	44.915	75.035	45.502	29.533
1963	47.192	76.725	51.494	25.231
1964	48.118	73.349	44.370	28.979
1965	64.339	93.318	53.219	40.099
1966	52.429	92.528	56.403	36.125
1967	61.247	97.372	55.262	42.110
1968	55.863	97.973	55.423	42.550
1969	57.898	100.448	47.835	52.613

Kaynak: KIZILYALI, a.g.e., s. 248; Vergi Mahkemeleri Kanunu
Tasarısı ve Gerekçesi, s. 10.

(1) Maliye Bakanlığı İstatistik Servisinde yapılan kişisel araştırma sonunda, Vergiler İtiraz Komisyonuna 1970 ve 1971 yıllarında gelen ve karara bağlanan uyuşmazlık sayısı ile ilgili bazı istatistikî rakamlar elde edilmişse de, bu rakamlar bize güvence vermediğinden, işbu tablo ancak 1970 yılına kadar düzenlenmiştir.

TABLO: 5

Vergiler Temyiz Komisyonuna Gelen ve Çıkan Uyuşmazlık Sayısı

YILLAR	Yeni Gelen	Toplam Gelen	Çıkan	Devir
1959	30.474	40.591	30.751	9.840
1960	31.522	41.362	35.500	5.862
1961	32.680	38.542	35.180	3.362
1962	33.840	37.202	32.638	4.564
1963	32.126	36.690	32.947	3.743
1964	33.112	36.855	33.054	3.801
1965	36.797	40.598	35.391	5.207
1966	39.846	45.053	35.828	9.225
1967	36.002	45.227	35.266	9.961
1968	40.614	50.575	37.223	13.352
1969	36.394	49.746	39.437	10.309
1970	43.069	53.378	44.152	9.226
1971	45.016	54.242	44.505	9.737
1972	39.523	49.260	37.886	11.374

Kaynak: KIZILYALI, a.g.e., s. 249; Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi, s. 10, 11 ve Vergiler Temyiz Komisyonuna yapılan kişisel bağ vurma.

TABLO: 6

Danıştay'a (Dava Dairelerine) Gelen ve Çıkan
Uyuşmazlık Sayısı (2)

YILLAR	Yeni Gelen	Toplam Gelen	Çıkan	Devir
1959	30.637	71.197	31.945	39.252
1960	32.903	72.155	27.810	44.345
1961	35.785	80.130	31.068	49.062
1962	34.813	83.875	32.276	51.599
1963	35.302	86.901	35.672	51.229
1964	32.152	83.381	33.894	49.487
1965	28.430	77.917	27.808	50.109
1966	34.024	84.133	44.832	39.301
1967	29.003	68.304	40.481	27.823
1968	32.503	60.326	34.323	26.003
1969	35.561	61.564	33.573	27.991
1970	43.940	71.931	35.750	36.181
1971	65.381	101.562	52.909	48.653
1972	44.615	93.268	49.423	43.845

Kaynak: KIZILYALI, a.g.e., s.249; Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı, s.11 ve Danıştay'a yapılan kişisel başvuru.

(2) Bütün çalışmalara rağmen, Danıştay Dava Dairelerine açılan ve karara bağlanan vevilerle ilgili uyuşmazlıkları, diğer idarî uyuşmazlıklardan ayırmak olanağı bulunamadığından, tablo Danıştay Dava Dairelerine gelen ve karara bağlanan tüm uyuşmazlıklara göre düzenlenmiştir.

TABLO: 7

Adı Geçen Organlara Yeni Gelen, Toplam Gelen, Çıkan ve Devir Yapılan Uyuşmazlıkların Ortalaması

	1959-1965 Ortalaması			1966-1972 Ortalaması		
	İtiraz K.	Temyiz K.	Danıştay	İtiraz K.	Temyiz K.	Danıştay
Yeni Gelen	46.779	32.936	32.860	56.859	40.066	40.718
Toplam Gelen	74.760	38.834	79.365	97.080	49.640	77.298
Çıkan	43.463	33.637	31.496	53.738	39.185	41.613
Devir	31.297	5.197	47.869	43.349	10.455	35.685

TABLO: 8

Tablo 4'ün Karşılaştırılması

	1959 - 1965			1966 - 1972		
	İtiraz K.	Temyiz K.	Danıştay	İtiraz K.	Temyiz K.	Danıştay
Çıkan uyuşmazlığın Devir Edilene oranı	1.39	6.47	0.66	1.24	3.74	1.17
Çıkan Uyuşmazlığın Toplam Uyuşmazlığa Oranı	0.58	0,87	0,40	0,55	0,79	0,54
Çıkan uyuşmazlığın Yeni Gelene Oranı	0,93	1,02	0,96	0,94	0,98	1,02

Yukarıdaki tabloların incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, Vergi İtiraz Komisyonları ile Danıştay'ın kapasitelerinin,

yani bu organlarda bir yıl içinde çözümlenen uyuşmazlık sayısının, çözüm bekleyen uyuşmazlık sayısına göre yetersiz bir durumda olduğu görülmektedir. Vergi İtiraz Komisyonlarının kapasitesi, 1959-65 de 43 bin iken, 1966-72 devresinde 53 bin olmuştur. Bu devrelerde Vergiler Temyiz Komisyonunun kapasitesi ise 33 binden 39 bine, Danıştay'ın ki de 31 binden 41 bine yükselmiştir (Tablo: 7). Ancak bu kapasite, özellikle Vergi İtiraz Komisyonları ile Danıştay'da sadece yeni gelen uyuşmazlık sayısını karşılayabilecek bir düzeydedir. Çünkü, Vergi İtiraz Komisyonları elindeki toplam uyuşmazlıkların ancak yüzde 55 ini, Danıştay ise yüzde 54 ünü sonuca bağlayabilmekte (Tablo:8), bu da ancak söz konusu organlara yeni gelen uyuşmazlık sayısını karşılayabilmektedir (Tablo: 4). Bu nedenle, 1966-72 devresinde, Vergi İtiraz Komisyonlarının elinde ortalama 43 bin, Danıştay'da da 35 bin dosya stoku devanlı olarak çözüm beklemektedir (Tablo: 7). Görüldüğü üzere, adı geçen organların bu güne kadar yaptıkları ancak ellerindeki stokların artmasını engellemek olmuştur denilebilir (3). Genel olarak elinde fazla iş tutmadığı görülen Vergiler Temyiz Komisyonu ise, her yıl ortalama olarak elindeki toplam uyuşmazlıkların yüzde 80 ini çözümlenebilmekte, bu kuruluştaki da aşağı yukarı 10 bin dosya stoku bulunmaktadır (Tablo: 7 ve 8).

b. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünün Çok Uzun Süre Alması

Bu istatistikler aracılığıyla vergi uyuşmazlıklarının

(3) Bkz. KIZILYALI, a.g.e., s. 246.

çözömlenebilmesi için ortalama süreyi de bazı varsayımlara göre tahmin etmek mümkündür. Bilindiği üzere, yargı organlarının elindeki iş stoku, yeni gelen uyuşmazlıkların ele alınmasını geciktirerek onlara bir bekleme süresi koyar. Örneğin; Vergi İtiraz Komisyonlarında çözüm bekleyen uyuşmazlık sayısı yılda ortalama 43 bin dosyadır. Vergi İtiraz Komisyonları yılda aşağı yukarı 39 bin dosyayı sonuca bağladığına göre, mevcut işlerin tasfiye edilerek yeni işlerin ele alınabilmesi için $43/39=0,81$ yıl geçmesi gerekir. Adı geçen komisyonlar, yaklaşık olarak günde 147 uyuşmazlık çözümlenebilmekle birlikte, ele alınan işin hemen çözümlenmesi söz konusu değildir. Yani, sırası gelerek ele alınan işlerden 53 bininin bir yıl içinde çözümlendiği belli olmasına rağmen, ele alınan işin ne kadar sürede sonuçlandırıldığı belli değildir. Ele alınan bir işin ortalama olarak, yeni gelen dosyaların tamamının çözümlenmesi için gerekli sürenin yarısına eşit bir sürede sonuçlandırıldığı varsayımı altında Vergi İtiraz Komisyonlarındaki süre $56/(53 \times 2) = 0,52$ yıl olarak bulunur. Böylece Vergi İtiraz Komisyonlarında bir uyuşmazlık ortalama olarak $0,81 + 0,52 = 1,33$ yılda çözümlendiği söylenebilir (4).

Bu yoldan, Vergiler Temyiz Komisyonundaki süre $10/39 + 40/(39 \times 2) = 0,25 + 0,51 = 0,76$ yıl, Danıştay'da ise $35/41 + 40/(41 \times 2) = 0,85 + 0,48 = 1,33$ yıldır.

(4) Aynı tahmin yolu için bkz. KIZILYALI, a.g.e., s. 247.

Bir vergi uyuşmazlığının her organa bir kez uğrayarak çözümlenmesi için gerekli ortalama süre böylece 2,42 yıl olmaktadır. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonlarından iki kez, Danıştay'dan da bir kez geçen bir vergi uyuşmazlığı ise ortalama 2,66 itirazdan, 1,52 yılda temyizden ve 1,33 yılda da Danıştay'dan geçerek 5,51 yılda sonuçlanır.

Hatta uygulamada vergi uyuşmazlıklarının çözümü için gerekli süreler daha uzundur. İtiraz devresi 2-4 yıl, temyiz devresi 6-12 ay ve Danıştay devresi 2-6 yıl sürmekte ve böylece bir uyuşmazlığın çözümü 7-12 yılda mümkün olmaktadır(5).

3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünün Çok Uzun Süre Almasının Neden ve Sonuçları

a. Nedenleri

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün çok uzun süre almasının başlıca nedenleri şunlardır:

i. Vergi idarelerinin gerek personel ve gerekse araç yönünden gereği şekilde organize edilmeyişi ile vergi mevzuatının yeterli açıklık ve günün koşullarına uygun olmayışı, vergi uyuşmazlıklarını çoğaltmakta ve uyuşmazlıkların çözümünün gecikmesine sebep olmaktadır (6).

(5) Bkz. KIZILYALI, a.g.e., s. 248, Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve gerekçesi, s. 10-12.

(6) Bkz. KIZILYALI, a.g.e., s. 257.

ii. Uyuşmazlıkların idare ve mükellef arasında barışçı yollarla istenilen düzeyde çözümlenemeyişi, yargı organlarına baş vurmanın genellikle yürütmeyi durdurması, haksız çıkma halinde yargı organlarını gereksiz yere oyalamaları nedeniyle mükelleflerden bir ceza alınmaması ve yürütmenin haksız olarak geciktirilmesi halinde mükellefin sağladığı faiz tasarrufunu giderecek bir gecikme zammının uygulanmaması da, yargı organlarına baş vurmaya çoğaltmaktadır.

iii. Yargı organlarının yapı ve kapasiteleri, bugün kendilerine yapılan baş vurmaların getirdiği iş yükünü karşılayabilecek nitelik ve miktarlarda değildir.

iv. Vergi İtiraz Komisyonlarının, kendi veya bilirkişi aracılığı ile maddî olayı yeni baştan tesbite girişmeleri uzun zaman kayıplarına yol açmaktadır. Ayrıca, yeni deliller getirme yetkisine sahip olan mükellefler uyuşmazlığın çözümlenmesini geciktirebilmektedirler.

b. Sonuçları

Vergi uyuşmazlıklarının çok uzun sürmesi çeşitli sakinler doğurur. Bunların başlıcalarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

i. Vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürelerinin uzaması, sürekli olarak paranın değerinin düşmesi nedeniyle mükelleflere çok büyük avantajlar sağlar. Yani genellikle mükellefler, ileride ödeyeceği vergi ve vergi cezalarını, bugün ödeyeceği

vergilere tercih ederler. Diğer yandan bu gibi kişiler, uzayan süre boyunca vergi ve ceza karşılığı olan parayı faizsiz kullanma olanaklarını da elde etmiş olurlar.

ii. Vergi uyuşmazlıklarının uzaması, mükelleflerin sık sık çıkarılan af kanunlarından yararlanmalarını sağlar.

iii. Davanın uzaması, vergi idaresi ile yargı organlarının o davaya karşı olan ilgilerini azaltır. Halbuki mükellefin davaya olan ilgisi ise hiçbir zaman azalmaz.

iv. Uyuşmazlığın uzaması halinde çoğu zaman idare, vergi borçlusu şirketin tasfiye edilmesi, mükelleflerin mallarını kâçırmaları veya gerçek kişilerin ölümleri gibi nedenlerle, alacakları vergi ve cezaları tahsil edemezler.

v. Zaman geçtikçe maddî delillerin kaybolması mümkündür. Böylece uyuşmazlığın çözümlenmesinde sadece gerçeği tam olarak yansıtmayan dosya ile mükellefin açıklamaları esas alınarak karar vermek zorunluluğu ortaya çıkar.

vi. Uyuşmazlıkların kısa süreler içinde sonuçlandırılmaması, vergi yargısının güvenlik sağlama fonksiyonunu (7) işlemez bir duruma getirir (8).

(7) Bkz. Bu etüt, Birinci Bölüm.

(8) Bkz. KIZILYALCI, a.g.e., s. 257, 258.

B. Vergi Yargı Organlarının İctihat Yaratma Fonksiyonunun Gereği Gibi Yerine Getiremeyişi

Yukarıda da değinildiği gibi içtihadın vergi yargısında büyük önemi vardır. Vergi yargısını, ülkenin koşullarını göz önünde tutarak, sürekli bir biçimde geliştirmenin kanunlardan da önemli yolu içtihatlardır denilebilir. İyi bir içtihat düzeninin kurulması ile yargılama alanında tek biçimlilik "uniformité" sağlanmış olur. Bundan başka, uzun bir geçmişten gelen bir bilgi topluluğundan yararlanmak, yargı organlarında emek ve zaman kaybına engel olur (9).

Halbuki bu güne kadar Türkiye'de vergi yargı organları, kendilerine düşen içtihat yaratma fonksiyonunu gereği gibi yerine getirmemişlerdir. Aynı konuda vergi yargı organlarının her derecesinde ayrı bir yorumla karşılaşmak mümkündür. Hatta, benzer olaylarda bir yargı organının kısa bir süre önce verdiği kararlar ile daha sonra verdiği kararlar bile birbirini tutmamaktadır.

Vergi yargı organlarının kendilerine düşen bu görevi yerine getiremeyişlerini, esas olarak şu nedenlere dayandırmak gerekir:

i. Uyuşmazlıklara bakan kişiler, genellikle gerekli bilgilere sahip değillerdir. Bunun için de vergi yargı organ-

(9) Yargıda içtihadın önemi konusunda bkz. ERGEM, a.g.e, s.43-46.

larında görev alacak kişilerin bilgi seviyelerini yükseltmek gerekir. Esasen bir yargı sisteminin başarısı, onu uygulayanların başarısına bağlıdır.

ii. Bugün Vergi yargı organları çok ağır bir iş yükü altındadır. Bu nedenle vergi yargı organları önlerine gelen her uyuşmazlık üzerine istenildiği gibi eğilememektedir. Bunun ise çözüm yolu, yargı organlarının miktarını artırmak ve esas olarak uyuşmazlıkları idarî düzeyde kesin bir şekilde sonuçlandırmaya çalışmaktır.

iii. Genellikle bu günkü vergi mevzuatımız, karışık ve her yönden yoruma elverişli bir durumdadır. Vergi mevzuatımızın her türlü yoruma elverişli olması, vergi yargı organlarının işini güçleştirmekte, onlara içtihat yaratma konusunda istenilen bir çalışma ortamı sağlayamamaktadır. Bunun için, açık ve ayrıntılı hükümler taşıyan bir vergi kanunu, sadece genel hükümler taşıyan ve esnekliği fazla bir vergi kanununa oranla ülkemizin koşullarına daha uygundur (10).

(10) Bkz. KIZILYALI, a.g.e., s. 255, 256; BULUTOĞLU, a.g.e., s. 659.

S O N U Ç :

Bir vergi yargı sisteminin başarısı, her şeyden önce o sistem içinde yer alan yargı kuruluşlarının çözümledikleri uyuşmazlık sayısına bağlıdır. Yani, büyük işyükü altında bulunan yargı organları, ne kadar iyi organize edilmiş olursa olsunlar, kendilerinden beklenen olumlu sonuçları veremezler. Bunun için de vergi idareleri ile mükellefler arasında doğan uyuşmazlıkları, önce kaynağında barışçı yollarla çözümlenerek sonuçlandırmak gerekir. Nitekim, bugüne kadar batı ülkelerindeki vergi yargı organlarının başarısı, sadece buna dayanmıştır. Yani bu ülkelerde vergi yargısı, uzlaşma müessesesinin temelleri üzerine oturulmuştur denilebilir. Oysa ki; ülkemizde uzlaşma müessesesi, yukarıda da görüldüğü üzere, istenilen bir düzeye ulaşamamıştır. Onun için, bir an önce bu müesseseyi gerek organ ve gerekse bu organların uyguladıkları kurallar yönünden işler bir duruma sokmak ve böylece de yargı organlarının işyükünü düşürerek, onlara daha rahat bir çalışma ortamı hazırlamak gerekir.

Diğer yandan ise, vergi uyuşmazlıklarına bakan Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kurulu gibi alt derece vergi yargı organlarını, 1961 Anayasası paralelinde yeniden bir düzenlemeye tâbi tutmak ve vergi yargı kuruluşlarına, vergi uyuşmazlıklarını hızlı ve adil bir şekilde çözümlenebilecek bir şekil vermek gerekir.

Bilindiği gibi 1961 Anayasasının 7 nci maddesi, "Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır." diyerek, yargı yetkisi kullanan tüm kuruluşların bağımsız nitelikte olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu durumda, bağımsız mahkeme niteliği taşımayan Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Gümrük Hakem Kurulu, Anayasa'nın istediği anlamda birer yargı kuruluşu değildirler. Ancak bu kuruluşlar bugün, 521 sayılı Danıştay Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 1615 sayılı Gümrük Kanunu çerçevesinde görevlerini sürdürmektedirler. Adı geçen kanunların bu komisyon ve kurullara yetki veren hükümleri, Anayasa Mahkemesince iptal edilmediği ya da yasama organınca değiştirilmediği sürece, bu hükümlere uymak zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, söz konusu bu kuruluşların yapılarında köklü değişiklikler yapılması ve bunların üyelerine yargıç güvencesi tanınması gerekmektedir (1).

Bu durumda, vergi uyuşmazlıklarının hangi yargı kolu içinde çözümlenmesi gerekir sorunu karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda da değinildiği üzere, bugün vergi uyuşmazlıklarını çö-

(1) Bkz. ÇAĞAN, a.g.m., s. 200.

zümlemek, uzmanlık isteyen bir iş haline gelmiştir. Vergi yargısında uzmanlaşma ise üç şekilde sağlanabilir:

i. Vergi yargısını adlî yargı içine monte etmek ve istenilen uzmanlaşmayı bu şekilde sağlamaya çalışmak akla gelen ilk çözüm şeklidir. Yani, bugün ticaret ve iş mahkemeleri gibi, sadece vergi uyuşmazlıklarına bakmak üzere adlî yargı kuruluşu içinde vergi mahkemelerinin kurulması ve bu tür uyuşmazlıkların çözümü görevinin bu mahkemelere verilmesi ilk düşünülebilecek yoldur. Ancak, vergi uyuşmazlıklarını özel uyuşmazlıklar niteliğinde olmadığı için, böyle bir organizasyon şekli önerilemez. Aksi takdirde böyle bir öneri, idare hukukunu ve idarî uyuşmazlıkların varlığını inkar etmek demek olur.

ii. İkinci yol ise, adlî, idarî ve askerî yargı gibi bağımsız bir vergi yargı kolu kurarak, vergi uyuşmazlıklarının bu düzen içinde çözümlenmesi yoludur. Ancak bugün bir Anayasa değişikliği yapılmadığı sürece, vergi yargısının kanunla bir yargı kolu olarak düzenlenmesi söz konusu olamaz. Çünkü 1961 Anayasası,,yargı başlığını taşıyan üçüncü bölümünde, Yüksek Mahkeme olarak sadece, Yargıtay, Danıştay ve Askerî Yargıtay'ı saymakta ve Uyuşmazlık Mahkemesi'ni de, bu yargı kolları arasında çıkacak görev ve hüküm uyuşmazlıklarını çözmekle görevlendirmektedir.

iii. Bu durumda vergi yargısında, ancak idarî yargı düzeni içinde bir uzmanlaşma düşünülebilir. Kaldı ki; Anayasa'da bir değişiklik yaparak bağımsız bir vergi yargı kolu ortaya

çıkarmak, bugün için Türkiye'de gereksiz ve hatta sakıncalıdır denilebilir. Çünkü, vergi uyuşmazlıkları, esasen idarî uyuşmazlıklar niteliğindedir. Diğer yandan, bağımsız bir vergi yargı kolu kurulması, yargı kolları arasında çıkacak görev ve hüküm uyuşmazlığı sayılarını artıracak ve gereksiz yere Devlete büyük bir malî yük yüklemiş olacaktır (2).

Bu ana nedenlere dayanarak, vergi uyuşmazlıklarının idarî yargı çatısı altında çözümlenmesini öngören Danıştay'ın önerisini, olumlu karşılamak gerekir. Böylece, kurulması düşünülen İdare Mahkemelerinin bir kolunu oluşturarak, sadece vergi uyuşmazlıklarının çözümü ile uğraşacak Vergi Mahkemeleri ve Danıştay dizisi içinde bu alanda bir uzmanlaşma sağlanmış olacaktır.

İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı, sistem olarak olumlu olduğu gibi, Gümrük Vergilerinden doğan uyuşmazlıkların çözümünü de kurulacak Vergi Mahkemelerinin görevi içine sokmakla yerinde bir öneri getirmektedir. Böylece, Gümrük Vergisi ile ilgili uyuşmazlıklarda, diğer vergilerden doğan uyuşmazlıklar gibi aynı kurallar içinde çözümlenerek, vergi yargısında bir birlik sağlanmış olacaktır.

Ancak, tasarı bu haliyle kanunlaştığı takdirde, kurulacak olan mahkemeler ve bu mahkemelerde görev alacak kişiler, gene de istenilen anlamda bir bağımsızlık ve güvenceye sahip

(2) Bkz. DURAN, Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Âkibeti, s. 54; ÇAĞAN, a.g.m., s.201; ÖZYORUK, a.g.e., s. 179.

olmayacaklardır. Çünkü tasarı, mahkemeleri ve mahkeme üyelerini, bir yerde Danıştay'ın denetimini ve insiyatifi altına sokmaktadır. Burada özellikle, Vergi Mahkemelerinde görev alacak kişilerin atanma, yer değiştirme ve emekliye ayrılması gibi işlerinin, adliye mahkemeleri hâkimlerinin özlük işlerini düzenleyen Yüksek Hâkimler Kurulu gibi bir örgüte verilmesi, mahkemelerde görev alacak kimselerin bağımsızlığı yönünden çok daha yerinde olurdu (3).

Diğer yandan, kurulacak olan mahkemeler, ilk derece mahkemesi olmasına rağmen, bir üst derece mahkemesi, yani Danıştay tipinde olması öngörülmektedir. Oysa ki; bu tip organizasyon şekline gerek yoktur. Çünkü bu mahkemeler, ilk derece mahkemesi olarak çalışacaklar ve onun üstünde tenyiz olarak da gene Danıştay bulunacaktır. Bu nedenle, bu adı geçen mahkemelerin adliye mahkemeleri gibi organize edilmesi daha gerçekçi olur sanırız (4).

Bunun gibi, mahkemelere üye olarak atanacak kişiler konusunda adliye çevrelerine hiç değinilmemiştir. Oysa ki; vergi uyuşmazlıklarının çözümü her şeyden önce geniş hukuk kültürü ve formasyonu gerektirir. Bu nedenle atamalarda bu gibi kişilere de yer verilmesi gerekirdi. Böylece üyeler birbirlerini tamamlanmış ve kararlar daha istenilen bir düzeye sokmuş olur(5).

(3) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 34,35,62,63.

(4) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 50, 51.

(5) Bkz. İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, s. 40,41.

B İ B L İ Y O G R A F Y A

- ALAYBEK Ali : Almanya'da Vergi Murakabesi ve Malî Kaza, Maliye Vekâleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 98, Danga Matbaası, Ankara, 1956.
- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz : "Türk Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", Danıştay Dergisi, Sayı: 1, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971.
- ARAL Rüştü : "Danıştay'ın Tarihçesi, Kuruluş ve Görevleri", Danıştay Dergisi, Sayı:3, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971.
- ARAL Rüştü : "Yargı Organı Olarak Danıştay", Yüzyıl Boyunca Danıştay, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1968.
- ARIKAN Arif : "Malî Kaza", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: II, Sayı: 1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1955.
- ARIKAN Vural : "Vergi Mahkemeleri", Yeni Gazete, 13. Eylül.1970.

- BAKLACIOGLU Sadık : Vergi Hukukunun İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi (Teksir), Ankara, 1970.
- BAŞAR Suat : "Vergi Kazasının Mahiyeti", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Birinci Seri-1955), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 35, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1956.
- BAYSAL Müntaz : İngiltere'de Malî Kaza, Maliye Vekâleti Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 86, Karınca Matbaası, Ankara, 1956.
- BELGESAY Mustafa Reşit : Hukuk ve Ceza Usulü Mahkemesinde Deliller, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 122, Güven Matbaası, İstanbul, 1940.
- BİLGE Necip : Medeni Yargılama Hukuku Dersleri, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1965.
- BULUTOĞLU Kenan : Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.
- CİMİLLİ Ekrem : Gümrük Politikası ve Mevzuatı (Teksir), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir, 1974.
- ÇAĞAN Nami : "Vergi İtiraz ve Tenyiz Komisyonları", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XVIII, Sayı: 1-4, Sevinç Matbaası, 1971.
- COŞKUNER Memduh : "Sayıştay ve Vergilene", Maliye Bülteni, Sayı: 667, Ankara, 1971.

- DEBATIN Helmut : Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- DERBİL Süheyp : İdare Hukuku, Cilt: 1, Dördüncü Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, No: 85, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1955.
- DE VOIL Paul W. : Tax Appeals, Butterworths, London, 1969.
- DOLUN Galip : "Malî Kaza", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Onikinci Seri-1966), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 183, Sermet Matbaası, İstanbul, 1966.
- DURAN Lütfi : "Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları İle Vergi İhtilaflarının Âkibeti", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt:XIV, Sayı: 2, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967.
- DURAN Lütfi : "Yüksek Mahkemeler Arasında İctihad Uyuşmazlığı", Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri, Yıl: 1, No: 1, Cezaevi Matbaası, İstanbul, 1967.
- ERANIL M. Akif : "Türkiye'de Malî Yargının Tarihçesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: VII, Sayı: 92, Ankara, 1951.
- EREM Faruk : Ceza Usulü Hukuku, Dördüncü Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 324, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.

- ERGİNAY Akif : Vergi Hukuku, III. Bası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 337, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
- ERGİNAY Akif : "Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Beşinci Seri- 1959), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 124, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.
- ERMAN Sahir : "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Onbeşinci Seri- 1968), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 22, Sermet Matbaası, 1968.
- GOLDFEIN Laurence and LEVINE Richard A. : "Tax Court Proposes Far Reaching Changes In Its Rules Of Practice And Procedure", The Journal Of Taxation, August, 1972.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref : İdarî Yargı, Türkiye ve Ortadoğu Anme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No: 116, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.
- HOUTTE Jean Van : Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- JOHNSTONE James Arturs : Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.

- KERLAN Pierre : Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- KIZILYALI Hüsnü : Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 286, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968.
- KURU Baki : Hukuk Muhakemeleri Usulü, İkinci Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968.
- KURU Baki : Nizasız Kaza, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1961.
- KUYUMCU Emin : Fransız Malî Kaza Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No: 112, Danga Matbaası, Ankara, 1962.
- MUTLUER M. Kâmil : "Vergi Usul Kanunu'nun Şumülü", Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, Cilt: V, Sayı: 2, Başnur Matbaası, Ankara, 1969.
- ONAR Sıddık Sami : İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt: III, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- OYTAN Muammer : Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Ülkemiz Matbaası, Ankara, 1973.
- OYTAN Muammer : "Fransa'da Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluş ve Çalışmaları", Danıştay Dergisi, Sayı: 6, 7, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971.

- ÖZDEŞ Orhan : "Danıştay'ın Tarihi Gelişimi", Danıştay Dergisi, Sayı: 1, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1971.
- ÖZGÖZEN Vedat Davut : "Türk Malî Yargı Sistemi", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Onyedinci Seri-1968), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 231, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968.
- ÖZOYMAK Özen : "Uzlaşma Müessesesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Ondördüncü Seri-1967), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 210, Sermet Matbaası, İstanbul, 1967.
- ÖZTÜRK Kâzım : Gerekçeli Anayasa, Bilgi Basımevi, Ankara, 1971.
- ÖZYÖRÜK Mukbil : İdare Hukuku Ders Notları (Teksir), Ankara Hukuk Fakültesi.
- POSTACIOĞLU İlhan : Medeni Usul Hukuku Dersleri, Dördüncü Bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 285, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstanbul, 1968.
- SCHUTTEVAER H. : Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- TEKELİ Esat : "Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası", Maliye Enstitüsü Konferansları, (Birinci Seri-1955), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, No: 85, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1956.

- TROPABAS Louis : Finances Publiques, Dalloz, Paris, 1967.
- TUNCAY Aydın : "1961 Anayasası ve İlk Derece Mahkemeleri", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, İdarî Yararı Özel Sayısı, Sayı:6, Yeni Desen Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1967.
- TUNCER Selâhaddin : "İngiltere'de Serbest Hesap Mütahassıslığı ve Devlet Varidatının Kontrolü", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: II, Sayı: 5, Sermet Matbaası, İstanbul, 1965.
- TUNCER Selâhaddin : Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971.
- TUNCER Selâhaddin : Vergi Hukuku Ders Notları (Teksir), Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1973.
- TUNCER Selâhaddin : Vergi Suç ve Cezaları ve Vergi Anlaşmazlıkları (Malî Kaza), (Basılmamıştır).
- TURGAY Recep : "Türkiye'de Malî Kazanın Bugünkü Durumu", Maliye Enstitüsü Konferansları Sekinci Ciltten Ayrı Bası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.

- UÇUL İhsan : "Danıştay'da Temyiz Davalarının Görülme Şartları", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı: 9, Yeni Desen Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1967.
- WRIGHT L. Hart : Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The University Of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- WRIGHT L. Hart : Needed Changes In Internal Revenue Service Conflict Resolution Procedures, American Bar Foundation, Chicago, Illinois, 1970.
- _____ : Düster, Üçüncü Tertip, Cilt: 17, Başvekâlet Matbaası, Ankara, 1936.
- _____ : Düster, Üçüncü Tertip, Cilt: 7, (İkinci Tabı) Devlet Matbaası, Ankara, 1944.
- _____ : Düster, Üçüncü Tertip, Cilt: 20, Devlet Matbaası, Ankara, 1939.
- _____ : Gümrük Vergisi Kanunu Gerekçesi, Millet Meclisi Tutanak Dergisi, Cilt: 20, Sıra Sayısı: 162; T.B.M.M. Matbaası, Ankara, 1971.
- _____ : İdare Mahkemeleri Kanun Tasarısı İle İlgili Panel Tutanağı, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 1972.
- _____ : İdare Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi.

-
- : Taxation In France, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1966.
-
- : Taxation, In Italy, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1964.
-
- : Taxation In The Federal Republic Of Germany, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1963.
-
- : Taxation In The United States, World Tax Series, Harvard Law School, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1963.
-
- : Vergi Mahkemeleri Kanunu Tasarısı ve Gerektirisi.
-
- : Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: I, Damga Matbaası, İstanbul, 1969.
-
- : Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: II, Damga Matbaası, İstanbul, 1969.
-
- : Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt: V, Damga Matbaası, İstanbul, 1971.
-
- : 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, No: 4, Sucuoğlu Matbaası, İstanbul, 1950.