

PAPER DETAILS

TITLE: 191 VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

AUTHORS: Serkan ACINÖROĞLU

PAGES: 191-207

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/29741>

VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Serkan ACİNÖROĞLU^(*)

Özet: Vergiye ilişkin yapılan idari işlem ve eylemlerin yargı denetimine tabi tutulması sosyal hukuk devleti olmanın gereklerindendir. Bu işlemler için ilgililerin yargı yoluna başvurmaları ancak “vergi davası” yoluyla sağlanmaktadır. 1982 tarihinde düzenlenen İdari Yargı düzeni içerisinde örgütlenmiş vergi yargı çevresinde ilgililerin açtıkları vergi davalarının iki tür dava içerisinde olabileceği 2577 sayılı kanunda hükme bağlanmıştır. Ancak idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemler dolayısıyla hakları ihlal edilen kişilerin hangi hak ihlali sonucunda hangi tür dava yoluna başvurusu gerektiği doktrinde tartışma konusu olmuştur. Bu çalışmada da, vergi davalarının hukuki değeri tartışma konusu yapılmaya çalışılmıştır. Vergiye konu olabilecek durumların yanı sıra vergi davalarının hangi durumlar da açılabilceği ve açılacak vergi davalarıyla hangi durumların sona erdirilmesi veya hangi durumlar için zararın telafi edilmesi istemi ayrıca tartışma konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İdari Yargı, vergi yargısı, vergi davası, iptal davası, Tam yargı davası

Abstract: Social-jus polity has to judge operation and action of management concerning tax. If plaintiffs want to apply institute of tax judgement, they have to unlock lawsuit of tax. Tax judgment takes part with numbered law of 2577 in managerial judgement which had been constituted in 1982. Lawsuit of tax consisting of double classification being action for annulment and law of torts in numbered law of 2577. Barely, People who volated their warranty, they must apply whichkind suit wherefore management had been done operation and action. In this article, we've been explained legal entity of tax lawsuit. In addition, this article consist of other topics concerning tax.

Key Words: Managerial judgment, Tax judgment, Lawsuit of tax, Action for annulment, Law of torts

I.Giriş

Bağımsız yargı organlarının varlığı ve idarenin yaptığı işlemlerin yargı denetimine tabi olması, hukuk devletinin temel ilkelerindendir (Pehlivan,2007:131). Bu nedenle, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili olarak yaptığı işlemler de yargı denetimine tabidir (Pehlivan,2007:131). Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi konusunda başvuru yargı yoluna ise “vergi yargısı” denilmektedir (Kızılot Ş. ve Kızılot Z.,2005: 62). Mükellef ile idare arasında doğan uyuşmazlığın, idari aşamada çözülmemesi durumunda, olay “vergi davası” şeklinde yargısal denetime tabi tutulmak üzere, mükellefçe vergi yargı organına aktarılır (Kızılot, 2002: 5; Tuncer, 1982: 2). Vergi davasına biraz daha açıklık getirmek gerekirse; idarenin vergilendirme yetkisiyle ilgili her türlü eylem ve işlemlerinden dolayı vergi ödevlisinin

^(*)Okt.Rize Üniversitesi Fındıklı MYO Muhasebe Bölümü

açabileceği davalar olduğu söylenebilir. Devlet, bir yandan egemenlik hakkına dayanarak vatandaşlara ödeme güçlerine göre bazı vergi mükellefiyetleri yüklemekte, diğer yandan da, mükelleflere, kendileriyle ilgili olarak yapılan vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvurabilme hakkı tanımaktadır. Böylelikle vergi adaleti sağlamaya çalışılmaktadır. Bu hak Anayasamızın 125. maddesinde de vurgulanmıştır. Madde de; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denilmektedir. Haksız eylem ve işlemlere maruz kalanlarla birlikte, vergi mahkemelerinin mükellef veya sorumlular lehine verdiği iptal kararları sonucunda idarenin bir üst mahkemede temyiz hakkı saklıdır. Bu davalar idare tarafından, ancak bir kısmı Maliye Bakanlığı’ndan izin alınarak açılabilir. Ayrıca, vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarını yargı aşamasında denetime tabi tuttuğu da örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. Sonuç olarak, vergi davalarında mükellef ve sorumlular yanında görevli vergi idaresinin de dava açma hakkı bulunmaktadır.

II.İdari Dava Türleri

A) Genel Bakış

İdarenin hukuka aykırı eylem ve işlemleri değişik biçimlerde ortaya çıktığından, bunların yarattığı hukuka aykırı durumu gidermeyi sağlayacak dava türleri de buna göre farklı özellikler gösterir (Kumrulu, 1989: 118,119). İdari yargı içersinde çözümlenmesi gereken davalara genel olarak idari dava denilir. İdari davalar objektif ve sübjektif davalardan ibarettir^[1]. Hukuk kuralının ya da nesnel hukuksal durumların ihlaline dayanan idari davalar “*objektif*”, öznel bir hukuksal durumun ihlaline dayanan davalar ise “*sübjektif*” dava kümesi içinde yer alır. Objektif davalar; iptal davaları, temyiz davaları ile idari ceza davalarını; sübjektif davalar ise, sözleşmeden doğan davalar ile tam yargı davalarını kapsar (Ağar, 1996: 2).

Ülkemizde idari yargı sistemine göre idari davalar tam yargı ve iptal davası şeklinde ikili bir sınıflandırma 2577 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Bu durumda iptal davaları objektif dava grubu içersinde, tam yargı davaları sübjektif dava grubu içersinde yer alır. Ancak her iki dava grubunun ana işlevi idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olması ve hukuka aykırılıklarının giderilmesidir. Tam yargı davası ile giderilmek istenen hukuka aykırılık bireyin sübjektif haklarını daha yakından ilgilendirir; bu anlamda tam yargı davaları sübjektif öge taşımakla birlikte sübjektif işlemlere yönelik iptal davaları ile objektif hukuka uygunluk amacı yerine getirilmek istenir (Ağar, 1996: 2). Yukarda ki belirlemelerden de anlaşılacağı üzere, ayırıcı özellik şu şekilde vurgulanabilir. İptal davası genel hukuk düzeninin korunması ile ilgilidir. Hukuka aykırı işlemin iptaliyle, hukuk düzeninin zedelenmesi önlenir. Başka açıdan, ortaya çıkan zedelenme yargı kararıyla onarılmış olur. Tam Yargı davasındaysa, kişisel planda ihlal edilen hakkın korunmasını amaçlar. İhlal edilen hakkın onarımını sağlar (Özbalcı, 2008: 63).

Klasik olarak dava türlerini sınıflandırmak istenildiğinde; dava türleri, eda (edim) davaları, tespit davaları ve yenilik doğuran inşai davalar şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulur. Bu sınıflandırma çerçevesinde bakıldığında tam yargı davaları, ilgililerin sübjektif hukuki durumlarında ortaya çıkan her türlü ihlalin giderilmesini amaçlamaları nedeniyle edim davalarına benzemekle birlikte, idarenin hukuka uygunluğunun sağlanması olan temel amaç itibariyle özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan edim davalarından farklılık göstermektedirler (Kumrulu, 1989: 123).

İptal davasında, dava konusu işlemin hukuka aykırı olması nedeniyle verilen iptal kararı, inşai sonuç doğurmaktadır. İptal kararı ile kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem geriye etkili olarak hukuken ortadan kaldırılmaktadır. Öyle ise iptal kararı bu etkisi itibariyle yeni bir hukuki durum yaratmaktadır. Bunun sonucunda ise iptal davası inşai dava niteliğini kazanmaktadır (Kumrulu, 1989: 120); “İnşai sonuç, Danıştay’ın iptal kararıyla doğmakta, idarenin bu karar doğrultusunda daha sonra yapacağı işlemler ise inşai nitelik taşımamaktadır” (Önen, 1982: 162).

B) Tam Yargı Davası ve İptal Davası

Dava bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin mahkemeden hukuki koruma istemesidir (Karakoç, 1995: 124). Mahkemelerden istenilen hukuki koruma yasalarla güvence altına alınmış bir haktır. Korumayı isteyen kişi kanun önünde davacı, davacı hakkını ihlal eden ve/veya tehlikeye sokan kişi ise davalıdır. Bu açıklamalar ışığında uygulamada vergileme işlemlerinden kaynaklanan sübjektif hak ihlallerinin doğması doğal bir sonuçtur. Bu durumda, sübjektif hakları ihlal edilenler, uygulanan idari işlem sonucunda bir vergi davası ile vergi yargı organlarından hukuki koruma istemeleri de doğal bir haktır.

İ.Y.U.K.’ da İdari davalar tam yargı davası, iptal davası ve idari sözleşmelerden doğan davalar olarak üçlü sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur (İYUK. Md. 2/1). Tam yargı davası; idarenin eylem ve işlemleri neticesinde kişisel hakları doğrudan doğruya ihlal edilmiş olan kişilerin uğradıkları zararın giderilmesi istemiyle idari yargıda açtıkları davalardır. İptal davaları ise, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ya da bir kaç ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. Ancak tam yargı davaları iptal davaları gibi idare hukukuna özgü dava olmamakla birlikte medeni yargıdaki tazminat davalarına benzemektedir. Yapılan bu tanımlamalara göre; Tam Yargı Davasının, İptal davasına göre daha dar kapsamlı, açabilmek için kişisel menfaat zararının da olmasının gerektiği dava türü olduğu söylenebilir. Ayrıca, idari bir işlemi iptal ettirmek isteniyorsa iptal davası, idari bir işlemden yahut da eylemden doğan zararın tazmin edilmesi isteniyorsa ya da sözleşmenin yerine getirilmesi veya getirilmemesi nedeniyle zarara uğranılmışsa tam yargı davası

açılması gerekliliği daha açık bir tanımlamadır. Eğer hem işlemi iptal etmek hem de zararı tazmin etmek istenilirse, iki dava birlikte açılabilir. Nitekim, İdari Yargılama Usul Kanunu md.12'ye göre *“İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi, ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler.”*

III.Dava Açma Hakkının Doğması

Mükellefler ve ceza muhatapları açısından dava açma hakkının doğabilmesi için hangi durumların ortaya çıkması gerektiği konunun açıklanması için önem taşımaktadır. Mükellefler; aşağıda belirtilen hususların ortaya çıkması durumunda dava açabilirler (Kızılot Ş. ve Kızılot Z.,2005: 327).

1. İlave bir verginin tarh edilmiş olması durumunda,
2. Ceza kesilmiş ve muhataba tebliğ edilmiş olması durumunda,
3. Vergi hatasının şikâyet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddi durumunda,
4. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda,
5. Uzlaşma komisyonlarının uzlaşma talebini yetkisizlik ve süre aşımı nedeniyle reddetmeleri durumunda,
6. Takdir Komisyonlarının bazı kararlarına karşı,
7. Tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı,
8. İhtiyati tahakkuk ve İhtiyati haciz işlemlerine karşı,
9. Teminat isteme yazısına karşı (VUK md. 378)

İlave bir vergi tarh edilmiş olması durumunda, tarhiyatın ikmalen, re'sen ya da idarece yapılmış olmasının önemi yoktur (Kızılot Ş. ve Kızılot Z.,2005: 328). Mükellef veya sorumlular yargı aşamasında idarece yapılan bu eylemin haksız olduğunu düşünerek iptalini isteyebilirler. Dava hakkının doğabilmesi için ilave vergi tarhının mükellefe tebliğ edilmesi şekil şartlarından birini oluşturur. Tevkifat yoluyla alınan vergilerde dava açma hakkının doğması için, ödemenin yapılmış, verginin kaynakta tevkifata tabi tutulmuş olması gerekliliği 2577 sayılı Kanun md. 7/2-b' de hükme bağlanmıştır. Ceza kesilmiş ve muhataba tebliğ edilmiş olması durumunda ise; taraflar bu tip idari işlem ve eylemlerin iptallerini talep edebilmektedirler.

Vergi hatasının şikâyet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddi durumunda da ret işlemi dava konusu edilebilmektedir. Dava açma süresi içerisinde dava açmamış ceza ilgisi, söz konusu hatanın düzeltilmesini vergi idaresinden isteyebilir. Vergi Usul Kanunu madde 124'e göre, idari dava açma süresi geçtikten sonra, fazla ve ya yersiz alınan vergiler ile ceza kesme işleminde anılan nitelikteki hataların düzeltilmesi cezayı kesen vergi dairesinden istenebilir. Vergi dairesinin bu konudaki başvuruyu reddetmesi

durumunda, işleme muhatap olan kimse, şikâyet yoluyla genel bütçeye giren vergiler için Maliye Bakanlığı'na, İl Özel İdare vergileri için, valiliğe, belediye vergileri için, belediye başkanlığına başvurabilirler. Bu şikâyet başvurusunun anılan kurumlarca reddedilmesi durumunda, ret işlemi idari dava konusu edilebilir.

Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yoluyla çözümlenmesidir. Mükellefler, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna başvurabilirler. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumunda ise; mükellefler tarh edilen vergiye uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağın kendilerine tebliğinden başlayarak genel hükümlere göre yetkili vergi mahkemesinde dava açabilirler (Kırbaş, 1998: 202).

Uzlaşma Komisyonlarının vergi idaresinin temsilcisi gibi değil de kamu gücü kullanan idare gibi davranmaları sonucunda, tek yanlı irade ile tesis ettikleri kesin ve yürütülmesi gerekli işlemler olabilmektedir. Örneğin uzlaşma talebinin yetkisizlik veya süre aşımı gibi nedenlerle reddine ilişkin işlemler ve tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kararları idari dava konusu edilebilir (Kızılot, 1998: 7) .

Takdir komisyonları, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli, vergi idaresi ve mükelleflerin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır. Takdir komisyonlarınca yapılan matrah belirlemelerine karşı yükümlülerin doğrudan yargıya başvurmaları mümkün değildir. Ancak yükümlüler, vergi dairesinin takdir komisyonları tarafından belirlenen matrah tespitine göre yaptıkları vergi tarhiyatına karşı da dava açabilirler.

Tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı dava açılması, borcun bulunmadığı, kısmen ödenmiş olduğu veya borcun zamanaşımına uğramış olduğu iddiasına dayandırılabilir. İhtiyati tahakkuk ve İhtiyati haciz işlemlerine karşı dava açılması ise, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre; yapılan işlemlerden tecil talebinin reddi (AATUHK md. 48) ve haciz işlemleri (AATUHK md. 48) nedeniyle vergi davasına konu edilebilir.

Teminat isteme yazısına karşı dava açılması konusunda Şükrü ve Zuhâl KIZILOTT'a göre;

“ Teminat istenmesi gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde, yargı mercilerince yapılan inceleme sonucunda, söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde ihtiyati haciz gerektiren sebep ortadan kalkacağından, ihtiyati haciz uygulaması da söz konusu olmayacaktır (Kızılot Ş. ve Kızılot Z.,2005: 337).

Böyle bir durumda, teminat istemesine ilişkin, vergi borçlusunun hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde bulunduğundan, idari davaya konu olacak bir işlem olarak, değerlendirilmelidir. Bu durumda da teminat isteme işlemi dava konusu

yapılabilir. Burada davaya esas olacak belge, teminat isteme yazısıdır (Kızılot Ş. ve Kızılot Z.,2005: 337).” şeklinde açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan sonra vergi davasında konu, yani istemin konusu işlemin iptali, tarhiyatın terkin, tahsil edilmiş vergilerde iade, haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kaldırılmasına ilişkindir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007: 191).

Diğer taraftan, sakatlık indirimi uygulaması ile ilgili talebin reddi üzerine keza iptal davası açılması gerekmektedir. Sakatlık indirimini dikkate almadan salınacak vergi ve cezası dolayısıyla ayrıca bilinen anlamda dava açılır (Özbalcı, 2008; 69).

GVK 18., KVK 4369 sayılı Kanun öncesindeki 7/7. maddelerince öngörülen istisna ve muafiyetlerin kabul edilmemesi halinde de durum aynıdır. İşlemin iptali talebi ile dava açılabilir. Ayrıca, istisna ve muafiyet nazara alınmaması suretiyle yapılacak tarhiyata karşıda vergi davası açmak gereklidir (Özbalcı, 2008; 69).

VUK ve 6183 sayılı AATUHK’na göre gösterilen veya gösterilmesi gereken teminatlar, bunların değiştirilmesi vb. ile ilgili anlaşmazlıklar iptal davasının konusudur. Örneğin 6183 sayılı kanunun 9. maddesine göre verilmiş bir teminatın değiştirilmesi için borçlunun yaptığı başvurunun alacaklı idarece kabul edilmemesi halinde iptal davası açılması gerekir (Özbalcı, 2008; 69).

Bunun gibi, 6183 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca adli mahkemede açılan istihkak davasının kazanılmasından sonra haczedilmiş malların geri verilmesi için idareye başvurulup red cevabı alındığında, açılacak iptal davası olması gerekir. Bu durumda, olay bir yargı kararının yerine getirilmemesi ile ilgili olduğundan davanın 2577 sayılı Kanunun 28. madde hükmü dahilinde değerlendirilmesi de söz konusu olur (Özbalcı, 2008; 69).

Son olarak bu bölümde belirtilmesinde yarar gördüğümüz bir diğer konu yürütmenin durdurulmasıyla ilgili istemin bir iptal davası görünümünde olup olmadığıdır. Kanımızca yürütmenin durdurulması konusu iptal davalarıyla sıkı bir ilişki içindedir. Şöyle ki, tam yargı davasında zarar vuku olmuştur. Artık önlenecek bir durum yoktur ve açılan davada da oluşan bu zararın tazmini istenmektedir. Fakat iptal davalarında iptali istenen işlemin uygulanması davacı için İYUK md. 27’de belirtilen telafisi güç veya imkânsız zararlar meydana getirebileceğinden ilgili idari işlemin durdurulması istenebilmektedir, başka bir şekilde açıklamak gerekirse, yapılmış olan idari işlemin dava sonucuna kadar yürürlüğünün iptali talep edilmektedir. Anılan sebeplerden dolayı, iptal davasıyla yürütmenin durdurulması durumlarının sıkı bir ilişki içinde olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır.

IV. Vergi Davası İptal Davası mıdır? Yoksa Tam Yargı Davası mı?

A) Farklı Görüşler

Vergi davasının tam yargı davası mı yoksa bir iptal davası mı olduğu hukukçular ve akademisyenler arasında tartışma konusudur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007:190). Ülkemizde akademik alanda bu konuyu inceleyen birçok akademisyen vergi davalarının tam yargı davası olduğu üzerinde görüş birliğine varmışlardır. Bunun nedeni, vergi davasında para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin söz konusu olmasıdır. Bu kanıya varan akademisyenler iddialarını 2577 sayılı Kanun 28/5 213 sayılı Kanun 112/3, 6183 sayılı Kanun 58/5 fıkra hükümleri ve Harçlar Kanununun vergi yargısı ile ilgili hükümlerine dayandırmaktadırlar (Özbalcı, 2008: 65; Tekgündüz, 1982: 56-59). Yine vergi davalarının tam yargı davası olduğu düşüncesini destekleyen farklı bir görüşte ise; vergi davalarında vergi mükellefleri tahakkuk ettirilen verginin esasına veya miktarına itiraz etmektedirler (Gözübüyük, 1970: 198). Bu sebepten dolayı Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri veya vergi mahkemeleri gördükleri dava sonunda dava konusu verginin kaldırılmasına veya indirilmesine karar vermek suretiyle bakmış olurlar.

Vergi davalarının tam yargı davası olduğu görüşünü savunan diğer hukukçular, bu iddialarını davanın özü itibariyle sübjektif bir hakkı tartışma konusu yapması nedenlerine de bağlamışlardır (Candan, 1984: 31). Aslında bu düşüncenin temellerini Fransız hukukçu *Duguit* atmıştır. Objektif yargı-sübjektif yargı ayrımı yapan Fransız hukukçu söz konusu bu ayrıma göre vergi davasında bir borç söz konusu olup salt bir sübjektif hukuk sorunu bulunduğunu ileri sürmüştür (Turmangil, 1982: 141; Duguit, 1928: 458). Bunun doğal sonucu olarak Fransa'da da vergi davaları birer tam yargı davası olarak kabul edilmektedir (Ağar, 1996: 11; Gözübüyük ve Tan, 1999:614; Sezginer, 2000:34; Debbasch-Ricci, 1985:916; Chapus, 1996:183).

Başka bir görüşe göre ise, vergi davaları her iki kategori dışında ayrı özel bir kategori oluşturmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007: 190). Aynı görüşü savunan bir başka yazında ise; vergi davasını iki dava çeşidinden de unsurlar taşıyan özel bir dava çeşidi olarak görmek gerektiğini savunur (Aksoy, 1999:55). Bu konu ile ilgili bazı araştırmacılar aslında vergi davalarının tam yargı dava türü içinde değerlendirirken, kimi zaman tam yargı davasından ayrıldığı ve kendine özgü bir dava olduğu görüşüne sahiptirler (Özbalcı,2004:64). Bu görüşün temelleri ise; vergi davasının, objektiflik ve yasallık öğeleri nedeniyle iptal davasının unsurlarını, yargıcın yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını birlikte barındıran “*karma*” bir dava türü (Turmangil, 1982: 64; Duran, 1987: 72; Tekgündüz, 1983: 56-59) olduğu kanısına varılmasıdır.

Vergi davasının karma bir dava türü olduğu düşüncesi iki düşünsel grupta farklılaşır. Bunlardan ilki, vergi davasının ağırlıklı olarak tam yargı davası niteliğini taşıdığını savunur, buna karşın ikinci görüş, ağırlığı iptal

davasına verir (Ağar, 1996: 14; Venezia, 1960: 736,737; Kumrulu, 1989: 169). İptal davasına ağırlık veren görüş dikkate alındığında vergi davası, temelde, objektif hukuki durumun yasallık denetiminin asıl olduğu bir dava türü olarak ortaya çıkar, ancak diğer iptal davalarına göre vergi davalarının ayırıcı bir özelliği vardır ki bu, “*vergi hukukunun özerkliği*”nin yargılama hukukuna yansımalarının bir sonucudur. Vergilendirme işleminin yasallığı denetlendiği sırada vergi yargı, önüne getirilen uyuşmazlıkta söz konusu olan öğelerin tümünün yasallığını saptamak durumundadır. Bir başka deyişle, bu durumda yargı, tam yargı yetkisi ile çalışır, bunun sonucunda ise yargıcın, dava sırasında yaptığı araştırmaların ötesine geçip etkin idare yerine takdir yetkisini ikame etmesi gerekebilir (Ağar, 1996:14).

Öte yandan bu davaların kendine özgü bir üçüncü kategori olduğu görüşü de savunulmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007: 190; Kumrulu, 1989: 103). Şöyle ki, vergi hukukunun idare hukuku ile ilişkisini açıklamaya çalışan hukukçular vergi yargısının idari yargı içerisinde yer aldığını belirtmekle birlikte bu görüşü “Klasik Fransız Öğretisi” yaklaşımı düşüncesine dayandırmaktadırlar. Klasik Fransız Öğretisi vergi hukukunun ya kamu maliyesi içerisinde ya da idare hukukunda özel bir konu olarak ele almaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007: 3). Diğer görüş ise “Alman Öğretisi” olarak literatürde yer alır. Alman Öğretisi, vergi hukukunu diğer dallardan ayırarak farklı bir dal olduğunu ileri sürer. Bu bilgiler ışığında, vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi yargılama hukukunun da konusu içinde yer alan vergi davasının; iptal davası veya tam yargı davası dışında, Klasik Fransız Öğretisine göre özel bir dava türü olduğunu ve Alman Öğretisine göre ise diğer davalardan farklı bir dava türü olduğu tezini ileri sürmek doğru olabilir.

Ancak, vergi yargısı ister idari yargı içerisinde yer alsın, isterse ayrı, bağımsız bir yapıya sahip bulunsun, idarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağladığından, hukuk devleti sisteminde işlevi olan bir yargı alanını oluşturur (Kumrulu, 1988: 153).

Bir başka yaklaşım ise vergi davalarını genelde iptal davası olduğu görüşüdür. Ancak, hukukilik (*yasallık*) denetimi hazineyi yükümlülere bağlayan ilişkilerin dar çerçevesinde yürütülür ve bu ilişkiler aracılığı ile iki tarafın karşılıklı durumu gündeme gelir, böylece, vergi davası tam yargı davası niteliğini de kazanır, sonuçta vergi davasının kendine özgü bir yapısı olduğu savunulur^[2].

Bu görüşlerin yanında vergi davalarının iptal davası olduğu görüşünü ileri sürenlerde vardır (Kırbaş, 1997: 204). Yukarıdaki görüşlerin aksine idari işlem ve eylemlerin birçoğu için iptal istemi, yürürlüğün durdurulması veya uygulamanın terkinin mükellef veya sorumlularca istenilmektedir. Vergi davalarının iptal davası görünümünde olduğunu iddia eden hukukçular bu düşüncüyü şu şekilde açıklamışlardır. Vergi yargı her durumda, idarenin, vergi kanunlarının belirlediği matrah ve oranlara uyup uymadığını inceler, bir başka deyişle, vergi davasında yargı, objektif nitelikte bir araştırmaya girer

(Turmangil, 1982: 125,126). Bu nedenle de, vergi davaları, kural olarak, iptal davası niteliği taşır(Alan, 1983: 34,39). Ancak belli durumlarda tam yargı davası niteliğine de bürünebilir. Bu durumda, iptal ve tam yargı davası birlikte açılabilceği gibi, ayrı ayrı dava açma yolu tercih edilebilir; sonuçta, vergi davasının, ayrı bir dava türü sayılmayı gerektirecek kuramsal bir niteliği yoktur. Dolayısıyla, vergi davalarını, tümüyle idare hukukuna özgü bir dava türü olan iptal davası kategorisine dâhil etmek gerekir (Ağar, 1996: 14).

Başka bir görüşe göre; vergilendirme yetkisinin hukuka uygunluğu denetlenirken, yükümlü statüsü ve vergilendirme yetkisinin denetlenmesi vergi davalarının iptal davası yönünü ortaya koymaktadır (Trotabas ve Cotteret, 1977 744).

Usulde tam yargı davası gibi işlem gören vergi davalarının iptal niteliğinde olduğu görüşünü zayıflatmayacağı görüşüne sahip olan akademisyenlere göre; vergi uyuşmazlıklarının, idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde yerleştirilebileceği kategori iptal davasıdır. Vergi uyuşmazlıkları, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklanır ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiasına dayanır (Duran, 1988: 63,67). Vergi idaresinin vergilemeye ilişkin eylemi, bir idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa açılacak dava, kural olarak, iptal davası niteliğini taşıyacak ve vergi mahkemesinin vereceği karar ya idari işlemin hukuka aykırı bulunarak iptali ya da davanın reddi yönünde olacaktır (Ağar,1996: 14; Uluatam ve Methibay, 2000: 242).

2577 sayılı kanun md. 2/1-a' ya göre vergi davasının iptal davası olduğu kanısı ortaya çıkmaktadır. Bu görüşe sahip olan akademisyenler bu düşüncelerini şu temele dayandırmışlardır. 2577 sayılı kanun m. 2/1-a hükmü ile özellikle 2/1-b'de yer alan “*kişisel hakkın doğrudan muhtel olması*” unsuru, vergi davasına doğrudan tam yargı davası niteliği tanınmasına yol açmaz; aksine, vergi davasının iptal davası karakterini vurgular (Kumrulu, 1989: 203) şeklinde yorumlanmıştır.

Türk idari yargıda vergi ile ilgili iptal davaları, idarenin yapmış olduğu haksız işlem ve eylemler üzerine, mükellef veya sorumluların süresi içinde, oluşturulan eylemin iptali istemiyle, Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi veya Vergi Mahkemesi'nde dava açabilme haklarının varlığı ilgili kanunlarda hükme bağlanmıştır. Daha önceki bölümde belirtildiği üzere; mükelleflerin hangi durumlarda dava açabileceği maddeler halinde sıralanmıştır. Dava konusu edilebilecek durumların geneli ilgili durumu sona erdirmek için, mükellef veya sorumlular tarafından yargıya taşınılmaktadır.

Ancak, vergi davasını bir iptal davası kimliğine bürümenin de doğru olmayacağı bir gerçektir. Bunun nedeni, vergilendirmeyle ilgili işlemlerde iptal davalarının yanı sıra bu işlemlerden dolayı maddi manevi zarara uğrayan mükelleflerin tam yargı davasını da açabilmesi gerekliliği hukuk devleti kuralları içersinde mümkün olmalıdır. O zaman, mükellefler veya sorumlular

haksız vergilendirme işlemlerine karşı iptal davası açabilecekleri gibi, bu haksız işlemlerden dolayı uğradıkları zararları tazmin hakkına sahip olacaklardır.

B) Vergi Davaları İçerisindeki Tam Yargı Davaları

İdari dava türlerinden biride tam yargı davalarıdır. Tam yargı davaları, idari işlem ve eylemlerden dolayı hakları muhtel olanlar tarafından açılan davalar olup, idari davaların önemli bir bölümünü teşkil eder (Karavelioğlu, 2006: 229). İdari yargı içersinde örgütlenmiş vergi yargısı açısından da durum farklı olmayacaktır. Yani vergi uyuşmazlıklarında da ödevliler için tazmin durumları öngörülmüştür.

Vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesince bakılacak iki tam yargı davası ayrıca düzenlenmiştir; bunlar

1. Vergi mahkemesinin kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları
2. Vergi dairesince infazın geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar
3. olup ilk davaya bakan vergi mahkemesince görülür (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2007: 191; İYUK. Md. 28).

İdari Yargılama Usul Kanunu Kararların Sonuçları başlıklı 28. maddesi 3. fıkrası ile birlikte istisnai bir noktada hüküm yaratılmıştır. Anılan Maddenin 3. fıkrasına göre; “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.*” denilmektedir. Bu maddenin birinci fıkrasında Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiç bir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez denilmektedir (İYUK. Md. 28\1). Bu hüküm tam yargı davasının zeminini oluşturmaktadır.

İkinci bir istisnai nokta ise; aynı madde de hükme bağlanmıştır. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir (İYUK.m.28/6). Maddenin bu fıkrasıyla birlikte bir tazmin durumu daha ortaya konulmuştur. Tam yargı davası sonucu, idarece gerçekleştirilmesi gereken maddi tazminin yerine getirilmemesinden dolayı kanunlarca belirli oranlarda gecikme faizi uygulamasına gidilerek mükellefin haklarını korumaya yönelik bir hukuki ortamın varlığı söz konusudur^[3]. Bu istisnai noktada iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Bunların ilki; bir tazmin olayının varlığıdır, yani haksız işlem ve eylemlerden dolayı doğan bir tazmin ki, bu durum yargı denetiminin tam yargı davasıyla bağdaştığını belirtir, ikinci durum yine idarenin infazı geciktirmesiyle ilgili bir gecikme zammı ödeme durumuyla idarenin karşı karşıya bırakılmasıdır. Aslında bahsedilen bu ikinci tazmin durumunu vergi hukukunda

tam yargı davası sonuçlarıyla ilişkilendirmek yerine Borçlar Hukuku içerisinde özel bir durum olarak kabul etmek daha doğru olabilir.

Bu davalar dışında, ihtiyati haciz işlemine karşı iptal ve tam yargı davaları açılabilmesi düşüncesi de tartışma konusu olabilecektir. İhtiyati haciz, cebri icra hukukuna özgü kamu alacağını korumaya yönelik bir işlem olmakla birlikte, idari bir işlem özelliği taşımaktadır. İhtiyati hacze yönelik davalarda idari yargılama usul kanunu ilkeleri geçerli olmakla birlikte, kamu alacağını güvence altına alma isteği dolayısıyla, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilkelerini de esas almaktadır. İcra iflas hukukun da ihtiyati hacze ancak bir mahkeme tarafından karar verebilirken, Vergi İcra Hukukunda ihtiyati haciz tümüyle bir idari işlem özelliği taşımakta ve idare re'sen bu yetkiyi kullanabilmektedir. Vergi İcra Hukukun da ihtiyati haciz davalarını "sui generis" bir dava türü olduğunu ileri sürmek ve bu davaları 'cebri icra davaları' olarak nitelendirmek de mümkündür.

İhtiyati haciz davasının hukuki niteliği sorununa da iptal ve tam yargı davaları çerçevesinden yaklaşmak gerektiği düşünülmelidir. Sübjektif bir hakkı tartışma konusu yapma yaklaşımı içerisinde, ihtiyati haciz işlemine karşı açılan dava bakımından da bir borç sorunundan kaynaklanan salt sübjektif bir hukuki durumun varlığı ileri sürülerek ihtiyati hacze yönelik davanın da tam yargı davası niteliğinde olduğu ileri sürülebilir (Dönmez, 1998: 99). İhtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilmektedir.

Bu bilgiler ışığında, bu tip davalar bizce iptal davası görünümündedir. Ancak ihtiyati haciz kararını kaldıran yargı merciinin kararlarını yerine getirmeyen idarenin tam yargı davası ile karşı karşıya kalacağı açıktır. Bu davaların iptal davası olduğu kanısına varmamızın en önemli nedeni, bu davanın yükümlünün sübjektif hukuku ile ilgili bir dava olmakla birlikte, asıl amacının idarenin öngörmüş olduğu kararın yasal çerçeve içerisinde olup olmadığının denetlenmesidir. Yargının bu tip davalarda yaptığı denetim esasında yasallık denetimidir.

İhtiyati haciz davalarına farklı bir açıdan bakıldığında ise, yapılan ihtiyati haciz işlem ve eylemlerinden dolayı gelen bütün zararlardan dolayı alacaklı taraf sorumlu tutulmaktadır. Yasa, ihtiyati hacizden zarar gören borçluya ve üçüncü kişilere zararlarını tazmin ettirmek üzere alacaklıya karşı dava açma hakkı tanımıştır (İİK. Md. 259).

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun da bu türden maddelere yer verilmemiş olmasına rağmen genel idare hukuk ilkeleri gereğince bu tür zararlardan dolayı zarar gören kişinin dava açma hakkının bulunacağını belirtmek mümkündür. AATUHK'nun 82. maddesine göre; "*Hacedilen para, kıymetli maden, mücevher, ticari senet, hisse senedi ve tahvil gibi menkul mallar kaybolmalarını ve değiştirilmelerini önleyecek tedbirler alınarak tahsil dairelerince muhafaza olunur. Sair menkul mallar uygun bir yerde muhafaza altına alınır veya güvenilir bir şahsa veyahut güvenilir bir şahsın kefaleti*

altında borçlunun veya zilyedin kendisinde bırakılır.” Aynı kanunun 83. maddesinde ise menkul malları koruyacak ve kollayacak olanların mecburiyet ve mesuliyetleri düzenlenmiştir. Alacaklı tahsil idaresi tarafından muhafaza edilmesi gereken menkul malların zarar görmeleri durumunda idarenin sorumluluğu sonucu malları talep üzerine derhal ve kendilerine teslim edildiği zamandaki durumları ile tazmin etmek zorundadırlar. Bu mecburiyeti yerine getirmeyenler, haklarında yapılacak ceza takibinden başka, bu malların kendilerine affolunamayacak bir sebepten dolayı telef veya zayi olduğunu ispat edemedikleri takdirde, geri verilmeyen malların değerleri tutarınca borçlu sayılıp AATUH kanunun hükümleri gereğince takip olunurlar (AATUHK Md. 83/2)^[4]. Bu amaca hizmet eden dava türü, idari yargının klasik dava türlerinden biri olan tam yargı davasıdır (Dönmez, 1998: 126). Adli yargıda görülmekte olan edim davalarına benzeyen bu dava ile, yönetim hukuku alanında ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın giderilmesi istenir (Gözübüyük, 1982:210; Dönmez, 1998:126). Uğranılan zararın giderilmesi için açılacak olan tazminat davaları genel görev ve yetki kurallarına uyularak açılmalıdır^[5]. Biraz daha açıklamak gerekirse, kararı yerine getirilmeyen mahkemeler, bu davaların görevli mahkemeleri olacaktır.

Aslında vergi davalarının bir kısmı da özelliklerinden dolayı ceza davası türüne girmekte ve belirli işlem ve eylemlerden dolayı hapisle tazyik hükmü verilmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan kaçakçılık; kaçakçılığa iştirak (teşvik ve yardım dahil); vergi mahremiyeti esasına riayet etmemek, vergi muameleleri ve incelemeleri ile ilgili vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanların, mükellefin vergi kanunları ile ilgili hesap, yazı ve sair işlerini ücretsizde olsa yapmaları gibi suçlar vergi kanunlarına aykırı fiiller dolayısıyla, ceza mahkemelerince hürriyeti sınırlayıcı cezalara hükmolunmaktadır (Ufuk, 2002: 8). Ayrıca, AATUHK’na göre idarece düzenlenen ödeme emirlerine karşılık yedi gün içinde mal bildirimde bulunmama sonucunda hapisle tazyik söz konusu olmaktadır.

Vergi ceza hukukunda görülen davalardan biri de vergi mahremiyeti ihlali suçudur. Vergi mahremiyeti ihlali suçu görevden doğan bir vergi suçudur. (Pehlivan, 2008: 98) 5728 sayılı kanun 272. maddesiyle VUK’nun 5. maddesinde yapılan değişiklikte birlikte, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargı organı görevlileri, vergi kanunlarına göre kurulan komisyon üyeleri, vergi işlerinde görev yapan bilirkişiler, yükümlülerin hasiyet, şeref ve haklarına tecavüz edemezler. Vergi mahremiyetini ihlal edenler için VUK 362. maddesi, TCK 239. maddesi uyarınca cezai işlemin gerekliliğine işaret etmektedir. “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı TCK’nun 239. maddesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası mahremiyeti ihlal edenlere öngörülmektedir. Ülkemizde adli para cezası 20 ile 100 YTL arasında ve suçun ağırlığına göre mahkemece belirlenmektedir. Bununla birlikte

hasiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilen kişilerin bu durum dolayısıyla karşı taraf, kişi veya kurumu tam yargı davasıyla karşı karşıya bırakabilir. Saygınlığı zedelenen kişi durumun tazmini isteyebilecektir.

V. Sonuç

Sonuç olarak, vergi davası genelde vergilendirme işlemlerine yönelik yapılan işlemin iptali için mükellef, sorumlu veya alacaklı kamu idaresince açılabilen ve uygulamada genel olarak iptal davası şeklinde önümüze çıkmaktadır. Her ne kadar vergi davalarının doktrinde tam yargı davası olarak genel görüş hâkim olsa da iptal davası kimliği daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi davalarının iki istisna ile birlikte tam yargı davası şeklinde dava konusu yapılabildiği açıktır. Bu durumlar dışında idarenin işlem ve eylemlerinden mükelleflere vereceği zararlar; örneğin ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinden kaynaklanan ve haczedilen gayrimenkullerin korunamaması sonucu ortaya çıkacak sorumluluk hali sosyal hukuk devleti ilkelerince tazmini gerekli dava konusu yapılabilecek haklar arasında yer almıştır. Son olarak, vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda da şerefi, hasiyeti zedelenen mükellefin manevi kayıpları göz önünde bulundurulmaktadır.

Danıştay Yedinci Dairesinin E. 1982/2796 K. 1983/445 nolu 18/03/1983 sayılı kararında tam yargı davası için şu açıklamalarda bulunulmuştur; *“Geniş anlamı ile vergi; devletin, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere gerek özel ve tüzel kişilerden, gerekse bazı kamu tüzel kişilerinden belli bir menfaat karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre ve kamu kuvvetine dayanarak aldığı paralardır. Bu tanımdan dahi anlaşıldığı üzere, vergi hukukundan doğan uyuşmazlıklarda özel hukuk hükümlerinin uygulanması olanağı bulunmadığından, fazla veya füzulen alınmış bir verginin geri istenmesinde de takip edilecek ve uygulanacak yöntemlerin genel hukuk kaidelerinden farklı olacağı kuşkusuzdur. Her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşlerde var ise de, bu düşünce, daha doğru bir ifade ile, böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan, bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır^[6].”* Danıştay 7. dairesi verdiği bu kararlar yargı kararını yerine getirmeyen idare için açılan davanın vergi mahkemesince red edilmesi kararını bozmuş ve davaya bir iptal davası türü yaklaşımıyla bakmıştır.

Tam yargı davasının kuramsal niteliği bir yana, idari yargı ile ilgili pozitif hukuk düzenlemeleri dikkate alındığında, vergi davalarının tam yargı davaları kategorisi dışında tutulması gerektiği görülür; zira, kanun koyucu, vergi uyuşmazlıklarını tam yargı davalarından özenle ayırmıştır(Yenice ve Esin

1983: 73). Örneğin; idare mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 2576 sayılı kanun md. 5 ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davaları gösteren 2575 sayılı kanun md. 24 açıkça tam yargı davalarından söz ettiği halde, vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı kanun md. 6'da bu dava türüne yer verilmemiş ve aynı ayırım tek yargıçla çözümlenecek davaları belirleyen 2576 sayılı kanun md. 7'de de yapılmıştır (Yenice ve Esin 1983: 73). Yine, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin dava açma süresi 2577 sayılı kanun md. 7/2-b'de düzenlenmişken tam yargı davalarında dava açma süresi 2577 sayılı kanun md. 12 ve 13'de ayrıca hükme bağlanmıştır. Bunun gibi, tam yargı davalarında yetki 2577 sayılı kanun md. 36'da düzenlenmişken, vergi uyuşmazlıklarında yetki konusunda 2577 sayılı kanun md. 37 sevk edilmiştir. Aynı şekilde, 2577 sayılı kanun md. 3 ile md. 28'de de vergi davası ile tam yargı davası birbirinden ayrılmıştır (Yenice ve Esin 1983: 74). Tüm bu hükümler göstermektedir ki, kanun koyucu, vergi davaları ile tam yargı davalarını birlikte düzenlemekten kaçınmak suretiyle farklı hükümler öngörmüştür.

Vergi davası, ilke olarak, iptal davası niteliğini taşır ve bu niteliği ile inşai dava kimliğini kazanır. İstisnai olarak da tam yargı davası niteliğine bürünür; son durumda vergi davası aynı zamanda bir edim davasıdır. Ancak, kuramsal niteliği bakımından asıl tartışılması gereken vergi uyuşmazlıkları, vergi borcunun esası ile cezasına ilişkindir (Ağar, 1996: 18).

Sonuç olarak, tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki çeşitli işlemlere (örn. haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların “iptal davası”, tahsilden sonra açılan davaların (iade davaları) ise, kural olarak, “tam yargı davası” niteliğini taşıdığı söylenebilir. Bu nitelemeler kabul edildiğinde, vergi davalarının kuramsal yapısı, “iptal davası ağırlıklı karma model ” olduğu söylenebilir (Ağar, 1996: 18).

Kaynaklar

- Aksoy Şerafettin(1999), Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Ağar Serkan (1996), Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, www.İdare.Gen.Tr/Agar-Vergidavalari.Htm , (Nisan 2008).
- Candan, Turgut (1984), Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Davalar, Danıştay Dergisi, S.54-55,Ankara.
- Castagnede, B. (1970), Remarques Sur La Nature Juridique Du Contentieux Fiscal, İn Revue De Science Financière .
- Chapus, R.(1990), Droit Du Contentieux Administratif, Paris.
- Debbasch, C./ Ricci, J.-C. (1999), Contentieux Administratif (Paris: Dalloz, 7. Baskı).
- Dönmez, Recai (1988), Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz, Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.1023, Eskişehir.

- Duran, Lûtfi (1988), İdari İşlem Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü, Amme İdaresi Dergisi, C.21, S.1., Mart 1988
- Gözübüyük, A. Şeref (1970), İdari Yargı, Türkiye Ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:116, Sevinç Matbaası, Ankara 1970
- Gözübüyük, A. Şeref (1982), Yönetmelik Yargı, S Yayınları, Ankara
- Gözübüyük A. Şeref- Tan Turgut (1999), İdare Hukuku. İdari Yargılama Hukuku, C. 2,Turhan Kitabevi, Ankara
- Karakoç, Yusuf (1995), Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basın Yayın Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul.
- Karavelioğlu C. (2006), İdari Yargılama Usulü Kanunu, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, 6. Baskı, C.I, Ankara
- Kırbaş, S.,(1998),Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara , 10. Baskı
- Kızılot, Ş., Kızılot Z.(2005), Vergi İtilafları Ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 9. Baskı
- Kızılot, Ş.(2002), Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşaması, Hürses, 23.12.2002
- Kızılot, Ş.(1989), Vergi Davası Konu İşlemler-Iı, Hürses, 20 Aralık 1998
- Kumrulu, A. (1989) , Vergi Yargılama Hukukunun Kurumsal Temelleri: İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik , Ankara
- Kumrulu, A. (1988), Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Aühfd., C.36
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N.(2007), Vergi Hukuku, Turan Yayıncılık, Ankara,14.Bası
- Önen, E. (1981), İnşai Dava, Ankara Üni. Hukuk Fak. Yayınları No:459, Aühfayo Yayınları No:1, Ankara.
- Özbalcı, Y., (2008), “Vergi Davaları”, Oluş Yayıncılık Aş., Ankara
- Pehlivan, O. (2007), Vergi Hukuku Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon
- Sezginer, M.(2000), “İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı”, Ankara,
- Tekgündüz, M. (1983), “İdari Dava Türleri Ve Vergi Davası”, Danıştay Dergisi, S.50-51, Ankara.
- Trotabas, L., Cotteret, J. M.(1977), Droit Fiscal, 3. Éd., Dalloz, Paris.
- Tuncer, S.(1982) , “Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolları”, Dünya, 07.08.1982
- Turmangil, Cihan (1982), “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, [Http://Auhf.Ankara.Edu.Tr/Dergiler/Auhfd-Arsiv/Auhf-1982-1987-39-01-04/Auhf-1982-1987-39-01-04-Turmangil.Pdf](http://Auhf.Ankara.Edu.Tr/Dergiler/Auhfd-Arsiv/Auhf-1982-1987-39-01-04/Auhf-1982-1987-39-01-04-Turmangil.Pdf) , (Haziran 2008)
- Ufuk M. Tahir (2002), “Vergi Usul Kanunu Açısından Ceza Mahkemelerinde Yargılanılacak Suçlar”, Diyalog, Sayı:171 Temmuz 2002,
- Uluatam Özhan- Methibay Yafhar (2000), Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara 2000

Venezia, J. C. (1960), L'application De La Théorie Des Nullités Aux Actes D'imposition, In Revue De Science Financière.

Yenice Kazım-Esin Yüksel (1983), İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık, Ankara.

Danıştay Dergileri.

Danıştay Resmi Web Sayfası Danıştay Kararları

Notlar:

[1] Konu ile ilgili geniş bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK A. Şeref- TAN Turgut, İdare Hukuku, C.2, Ankara 1989, s.257

[2] İlgili Görüş için Bkz. CASTAGNEDE B., Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal, in Revue de Science Financière , 1970, s. 19, 21-23, nak. KUMRULU Ahmet, a.g.e., s. 156.

[3] Konu ile ilgili Danıştay 3. Daire E. 1995/4870 K. 1996/2556 nolu 25/06/1996 tarihli kararı; gecikme faizi ödemeyen idare için, idari yollara başvurmada Çorum Vergi Mahkemesine tam yargı davası açan mükellefin başvurusunu reddeden mahkeme kararını bozularak mükellefin tam yargı davası açabileceği hükmü; VDDGK. E. 2006/87 K. 2006/287 nolu 18/10/2006 tarihli kararı, "...ihtirazi kayıtla yapılan ödeme tarihinden sonraki üç ayın sonundan itibaren Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre hesaplanacak faizin tahsil edilmiş vergi ile birlikte davacıya iadesi gerektiğinden, aksi yolda verilen direnme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 26.10.2005 günlü ve E:2005/1811, K:2005/1707 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 18.10.2006 gününde gerekçe ve esasta oyçokluğuyla karar verildi", Danıştay Dergisi S. 115; VDDGK E. 1995/283 K. 1997/138 nolu 06/03/1997 tarihli kararı, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle geri verilmesi yanında faize de hükmedilemeyeceği hk; Konu ile ilgili diğer bir karar bkz. Danıştay 7. Daire E. 2004/ 745 K. 2006 / 1027 29/03/2006 tarihli kararı:

Danıştay kararın da; VUK 112. madde dördüncü fıkrada düzenlenmiş uygulama için belirtilmesi gereken çok özel bir durumda Danıştay 7. Dairesinin verdiği bir kararda görülebilir. Kararda davanın gerekçesi; "...fazla ve yersiz ödenen verginin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 4'üncü bendi uyarınca, faiziyle birlikte iadesi istemiyle yapılan başvurunun, faiz istemi yönünden reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın, davacı kurumun iadesini istediği miktar ile inceleme sonucu iadesine karar verilen miktarın farklılık göstermesinin, iade talebinin incelemeye sevkine haklılık kazandırdığından, davacı Kurumun iade için gerekli olan belgeleri tamamladığından bahsedilemeyeceği gerekçesiyle reddine dair kararın bozulması istemine ilişkindir" şeklinde özetlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, 120'nci madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödeneceği hükme bağlanmıştır. Dava için Danıştay'ın verdiği karar şu şekildedir;

"Yukarıda açıklandığı üzere, Vergi Usul Kanununun 112'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, fazla ve yersiz tahsil edilmesi nedeniyle iadesi gereken vergilerin, bilgi ve belgelerin mükellef tarafından tamamlanmasından sonra üç ay içinde iade edilmemiş olması, mükelleflerin uğradığı kaybın telafisi amacıyla tecil faizi oranında faiz ödenmesini gerektirmekte olup, bu şekilde ödenecek faiz için Yasada ayrıca bir başvuru şartı aranmamıştır.

Başka deyişle, üç aylık sürenin sonundan itibaren, ödemedeki gecikme nedeniyle faiz hesaplamak İdareye düşen yasal bir zorunluluktur. Bu bakımdan, olayda, iade için gerekli bilgi ve belgeleri idareye teslim ettiği tartışmasız bulunan davacı Kuruma; iade isteminin incelenmesindeki gecikme nedeniyle kusur yüklenemeyeceğinden ve davacı Kurumun iade talebinde bulunduğu 12.12.2000 tarihini takip eden üç aylık sürenin sonu olan 12.3.2001 tarihinden itibaren faiz hesaplanması gerektiğinden, mahkeme kararı, açıklanan hukuki duruma uygun değildir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 29.3.2006 gününde oybirliği ile karar verildi”.

[4] Konu ile ilgili bkz. Danıştay 9. Daire E. 1981/3130 K. 1982/4526 nolu 02/11/1982 tarihli kararı; haczedilen malları yediemin sıfatıyla korumasına alan idare, kanunun kendisine verdiği görevi gereği gibi yerine getirmemekle hizmet kusuru işlemiş olup doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu hk.; Danıştay Dergisi, S.50-51

[5] Danıştay 4. Dairesinin idari yargı alanında değişikliklerin henüz yeni yürürlüğe girdiği bir dönemde, Vergiler İtiraz komisyonunun bir kararını bozarak re’sen ihtiyati haczin kaldırılmasına ilişkin kararının gereğini yerine getirmeyen idareye karşı açılacak tazminat davasında görevli mahkemenin Danıştay olduğunu belirten bir kararı için bkz. Dş. 4.D. E.1983/791, K. 1983/9131, Danıştay Dergisi, s. 54-55

[6] Danıştay Dergisi S. 52-53