

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN DAVALARIN KURAMSAL NİTELİĞİNİ SAPTAYABİLMEK

Hasan DURSUN*

Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalar genellikle tam yargı davası olarak bilinir. Ancak bu bakış açısı yüzeysel bir bakış açısı olup vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların kuramsal niteliğini doğru bir şekilde ortaya koyamaz. Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların kuramsal niteliğini doğru bir şekilde ortaya koyabilmek için konunun ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve analiz edilmesi gerekir. Söz konusu inceleme ve analiz sonucu vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların, şaşırtıcı bir şekilde, ağırlıklı olarak iptal davası olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi¹ uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların kuramsal niteliğini doğru bir şekilde saptayabilmek için her şeyden önce vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların tanımlanması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları tanımlamanın en kestirme yolu; vergi mahkemelerinin görev alanına bakmaktır. Gerçekten de, 6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un; vergi mahkemelerinin görevleri başlıklı 6. maddesinde, vergi mahkemelerinin; genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalara; vergi ve benzerleri ile ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalara ve diğer kanunlarla verilen işlere ba-

* Ankara Ü. S. B. Ens. Kamu Hukuku (İdare Hukuku) doktora öğrencisi.

¹ Burada vergiden kastedilen husus, geniş anlamda vergi olup bunun içerisine dar anlamda vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler girer.

kacağı belirtilmiştir. 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi, 24.2.1988 tarih ve 3410 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önce vergi mahkemeleri kural olarak 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan tüm uyuşmazlıklara bakmakla görevli iken, sözü edilen değişiklikten sonra sadece vergi ve benzerleri ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklara bakmakla görevli kılınmıştır. Vergi mahkemelerinin görev alanını düzenleyen 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi hükmünden, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların da maddede sayılan davalar olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde sayılan davalar, dar anlamdaki vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalardır. Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalardan sadece dar anlamdaki vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar anlaşılamaz, bu yüzden geniş anlamdaki vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların saptanması zorunlu bulunmaktadır.

Geniş anlamda vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları; 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde sayılanlar yanında, bir vergi kanununun Anayasa'ya aykırı olduğu savıyla Anayasa Mahkemesi'ne açılan iptal davaları ile vergiyle ilgili bir kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu savıyla mahkemeler tarafından somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne gönderilen davalar;² vergiyle ilgili tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin kanuna aykırı olduğu savıyla Danıştay'da açılan iptal davaları da oluşturur. Geniş anlamdaki vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları, bunların yanında, özel durum olarak nitelendirilebilecek; takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalar, vergi ve cezadaki hataların şikayet yoluyla düzeltilmesi isteminin reddi üzerine açılan davalar, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma başvurusunu yetkisizlik veya süre aşımı nedeniyle reddetmesi üzerine açılan davalar ile uzlaşmanın olmaması ya da sağlanamaması üzerine açılan davalar da oluşturur.³

Bu çalışmada öncelikle medeni yargılama hukukundaki geleneksel dava türleri incelenecek, daha sonra ise idari uyuşmazlık ve dava

² Uygulamada gerek iptal davası yoluyla gerekse somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirilen davalarda yaygın olarak Anayasa'nın kanun önünde eşitlik başlıklı 10. maddesi ile vergi ödevi başlıklı 73. maddesine aykırılık olduğu savında bulunmaktadır.

³ Vergi davalarını oluşturan özel durumlar hakkında ayrıntılı bir inceleme için bkz. Ağar, *Vergi Davalarının Hukuki Niteliği*, s. 274-279.

türleri ile yargının çeşitli açılardan sınıflandırılması üzerinde durulacaktır. Öncelikle geleneksel dava türlerinin incelenmesinin nedeni, davaların klasik ve tipik şeklinin medeni yargılama hukukundaki ilkelere dayalı olması ve kimi ülkelerde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların medeni yargılama hukukunda düzenlenen dava türleri içerisinde yer almış olmasıdır. İdari uyuşmazlık ve dava türleri ile yargının çeşitli açılardan sınıflandırılmasının incelenmesinin nedenini ise vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların niteliğinin etkin bir şekilde kavranması, Fransa ve Türkiye’de vergi yargısının idari yargı düzeni içerisinde yer alması nedeniyle vergi uyuşmazlıklarından davaların idari dava türleri içerisinde yerleştirilmesi gereğidir. Çalışmanın daha sonraki kısmında, karşılaştırmalı hukukta vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların konumu saptanılacaktır. Çalışmanın sonunda ise vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların öğretide hangi dava türüne girdiği konusunda ileri sürülen görüşlere yer verilecek ve Danıştay uygulamalarında vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların nasıl bir nitelendirmeye tabi tutulduğu üzerinde durulacaktır.

I. MEDENİ YARGILAMA HUKUKUNDA DAVA TÜRLERİ

Medeni yargılama hukukunda dava türleri çeşitli ölçütler bakımından sınıflandırılmaktadır. Bu hukuk dalında çoklukla davalar, mahkemeden istenen hukuki korunmaya göre sınıflandırılmaktadır. Mahkemeden istenen hukuki korunmaya göre üç türlü dava bulunmaktadır. Bunları; eda davası, tespit davası ve inşai dava (yenilik doğuran dava) olarak ifade etmek olanaklıdır.⁴

Eda davasında; davacı, davalının bir iş yapmaya, bir şey vermeye veya bir işi yapmamaya mahkum edilmesini ister. Bir başka deyişle eda davalarında, belirli bir hakkın veya hukuki ilişkin saptanması ve bu hak veya hukuki ilişkin özünü oluşturan edimin elde edilmesi için davalıya bir emir verilmesi istenir. Örneğin satış bedelinin ödenmesi açılan dava eda davası niteliğindedir.⁵

Tespit davaları; bir hukuki ilişkinin var olup olmadığının ya da kapsamının veya bir belgenin gerçek veya sahte olup olmadığının

⁴ Bkz. Kuru, Arslan, Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 1986, s. 187.

⁵ Eda davası hakkında fazla bilgi için bkz. Kuru, Arslan, Yılmaz, *a. g. e.*, s. 182, 187, 188.

saptanmasına ilişkin davalardır. Örneğin kira bedelini veya taraflar arasındaki rekabet yasağının neleri kapsayıp kapsamadığını saptamak üzere açılan davalar, tespit davalarının somut örneklerini oluşturmaktadır.⁶

Medeni usul hukukunda son bir dava türü olan inşai dava ile de, davacı, var olan bir hukuki durumun değiştirilmesini veya kaldırılmasını veya yeni bir hukuki durumun yaratılmasını ister. Bu yüzden inşai davalara yenilik doğuran davalar da denilmektedir. Kural olarak inşai hak sahibinin bu hakkını tek taraflı olarak kullanılmasıyla hukuki sonuç kendiliğinden doğar; bir başka deyişle, hukuki sonucun doğabilmesi için karşı tarafın kabulüne veya mahkeme kararına gerek yoktur. Örneğin, bir sözleşme bir tarafın fesih iradesini kullanmasıyla kendiliğinden sona erer, sözleşmenin fesih edilmiş sayılabilmesi için bir mahkeme hükmüne veya karşı tarafın kabulüne gereksinim yoktur. Buna karşın, bazı inşai hallerde hak sahibinin bu hakkını tek taraflı olarak kullanılmasıyla hukuki sonuç kendiliğinden doğmaz. Bu tür inşai haklar iki türlüdür. Birinci tür inşai haklarda; hukuki sonucun doğabilmesi için iki tarafın anlaşması gereklidir. Örneğin bir cezai şartın kaldırılması veya indirilmesi için iki tarafın anlaşma yapması gerekmektedir. Eğer taraflar anlaşmazlarsa hukuki sonucun doğabilmesi için inşai hak sahibinin mahkemeye başvurması gerekir. İkinci tür inşai haklarda ise hukuki sonucun doğabilmesi için bir mahkeme hükmüne gereksinim vardır. Bu tür inşai haklarda taraflar anlaşsa bile kendiliğinden yeni bir hukuki durum yaratmazlar. Hukuki durumun yaratılabilmesi için bunun mutlaka mahkemeden dava yolu ile istenmesi ve mahkemenin kararına gereksinim bulunmaktadır. Örneğin boşanma veya evliliğin butlanı için açılan davalar bu tür inşai davaların somut örnekleridir.⁷

II. İDARİ UYUŞMAZLIK VE DAVA TÜRLERİ

Bu kısımda idari uyuşmazlık ve dava türleri ile idari dava türlerini oluşturan iptal ve tam yargı davaları arasındaki farklar incelenecektir.

⁶ Tespit Davaları hakkında fazla bilgi için bkz. Kuru, *Tespit Davaları*, 1963, s. 15-67.

⁷ Fazla bilgi için bkz. Kuru, Arslan, Yılmaz, *a. g. e.*, s. 183, 192-194.

1. İdari Uyuşmazlık

Genel olarak uyuşmazlık; bir hukuki ilişkide, ilişkinin taraflarından birisinin, ilişkinin öteki tarafının hukuk kurallarına aykırı davranışını ve böylece hakkını ihlal ettiğini ileri sürmesiyle ortaya çıkan bir sürtüşme ya da çekişmeyi ifade eder.⁸ Bazı durumlarda ise ilişkinin iki tarafı da kendi açılarından kendilerini haklı görebilir; bir başka deyişle, nesnel hukukun tanıdığı hakkın kendilerine ait olduğunu sanarak sürtüşme ve çekişme içerisine düşebilirler. Sürtüşme ve çekişme olduğu zaman ise günümüzde kendi kendine hak alma kuralı olarak⁹ suç sayıldığı için taraflardan birinin devlete (yargı mercilerine ve icra dairelerine) başvurarak haklı ya da haksız devletın belirlemesini ve haklı olanın hakkının tanınması ve yerine getirilmesi için mahkemeye başvurması, yani dava açması gerekir. Dava; bir başkası (davalı) tarafından öznel hakkı ihlal edilen veya tehlikeye konulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin (davacının) mahkemeden hukuki koruma istemesine denilir.¹⁰

İdari uyuşmazlık ise, idarenin yapmış olduğu bir işlem ya da eylemin hukuk kurallarına aykırı olduğunun iddia edilmesi sonucu, böyle bir iddiada bulunan ile İdare arasında ortaya çıkan sürtüşme ya da çekişmedir. İdari dava da, ortaya çıkan böyle bir idari uyuşmazlığın çözümlenmesi için, İdarenin yapmış olduğu bir işlem ya da eylemin hukuka aykırılığını ileri süren kimsenin devletten (kural olarak idari yargı merciinden) hukuki koruma istemesidir.¹¹

Her idari dava bir idari uyuşmazlığı içerir. Ancak her idari uyuşmazlığın mutlaka bir idari davaya yol açması gerekmez. Bir idari uyuşmazlığın dava biçimine dönüşebilmesi için onun belli bir süre içerisinde ve belirli usuller izlenerek yargı mercii önüne getirilmesi ve yargı merciinden hukuki koruma istenmesi gerekmektedir.¹²

⁸ Günday, *İdare Hukuku*, 2003, s. 271.

⁹ 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndan farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda kendi kendine hak almanın müstakil olarak cezai bir yaptırıma tabi tutulmaması kendi kendine hak almanın kural olarak yasak olduğu ilkesini zedelemeyiz. 5237 sayılı Kanun'da; hırsızlık, yağma ve dolandırıcılık ve belgede sahtecilik suçlarının kendi kendine hak almaya dayanması halinde verilecek cezanın indirileceği belirtilmiş, diğer suçlarda ise böyle bir indirim kabul edilmemiştir. Konu hakkında fazla bilgi için bkz. Hakeri, *Sorularla Ceza Hukuku*, 2005, s. 222, 223.

¹⁰ Fazla bilgi için Bkz. Kuru, Aslan, Yılmaz, *a. g. e.*, s. 14, 146 vd.

¹¹ Günday, *a. g. e.*, s. 271.

¹² Günday, *a. g. e.*, s. 271.

2. İdari Dava Türleri

6.1.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu yürürlüğe girmen- den önce yürürlükte bulunan 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda idari davalar; iptal davaları, tam yargı davaları, idari sözleşmelerden doğan davalar, yorum davaları ve temyiz davaları olmak üzere toplam beş tür olarak kabul edilmekteydi. Halbuki 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 1. fıkrasında idari davalar; iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden doğan davalar olmak üzere toplam üç tür olarak kabul edilmiştir. 2577 sayılı Kanun'la yorum davası kaldırılmış, temyiz davası ise temyiz başvurusu yoluna dönüştürülmüştür. Gerçi her ne kadar 2577 sayılı Kanunu'nda idari davalar üç tür olarak kabul edilse de, kanımızca da toplam iki tür idari dava bulunmaktadır. Bunlar; iptal davası ile tam yargı davasıdır. 2577 sayılı Kanun'da idari sözleşmelerden doğan davalar ayrı bir idari dava kategori olarak düzenlense de idari sözleşmeden doğan davaları, Günday'ın isabetli olarak belirttiği üzere kimi durumlarda iptal davası kimi durumlarda ise tam yargı davası olarak saymak olanaklıdır.

Daha somut bir deyişle, Günday, bir idari sözleşmede, idarenin sözleşmeden ayrılabilen tek yanlı işlemlerine karşı açılacak davaların iptal davası, sözleşmenin mali hükümlerinin uygulanmasından doğan uyuşmazlıklara karşı açılan davaların ise tam yargı davası olduğunu ileri sürmektedir.¹³

Hukukumuzda idari dava türlerinin iptal ve tam yargı davası olduğunu belirttikten sonra bu dava türlerinin dışında "*vergi davası*" şeklinde bir idari davanın olup olmadığı sorusu haklı olarak sorulabilir. Gerçekten de, 6.1.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 13. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde; diğer kanunlarda geçen vergi ihtilafı deyiminin vergi davası anlamını taşıdığının ifade edilmesi ve 6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda kimi durumlarda sadece vergi davasından bahsedilmesi (örneğin 3. maddenin 1. fıkrasının (e) bendinde), kimi durumlarda ise iptal ve tam yargı davalarından bahsedildikten sonra ayrıca

¹³ Bkz. Günday, *a. g. e.*, s. 275. Bununla birlikte Gözübüyük ve Tan, idari sözleşmelerden doğan tüm davaları, kanımızca isabetsiz olarak, tam yargı davası olarak kabul etmektedirler. Bkz. Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku*, 1999, s. 614.

bir de vergi davalarından bahsedilmesi (örneğin 17. maddenin 1. fıkrasında) zihinleri karıştırmaktadır.

Burada şu hususu hemen belirtelim ki, “*vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan dava*” şeklinde ayrı bir idari dava türü bulunmamaktadır. Çünkü idari dava türlerini sayan 2577 sayılı Kanun’un 2. maddesinde vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan dava şeklinde ayrı bir idari dava türü öngörülmemektedir. Diğer yandan, 2576 ve 2577 sayılı kanunlarda sanki ayrı bir idari dava türü gibi “*vergi davasından*” bahsedilmesini ise kanun koyucunun özensizliği ve dikkatsizliği olarak kabul etmek gerekir.¹⁴

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davalar; kimi durumlarda iptal davası, kimi durumlarda ise tam yargı davası olarak kabul edilmelidir. Bununla birlikte, vergiye ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davaların hangi durumlarda iptal davası, hangi durumlarda ise tam yargı davası oluşturacağına aşağıda kuramsal inceleme kısmında ayrıntılı olarak deyinileceğinden burada üzerinde durulmayacaktır. Bu açıklamalardan sonra ilk olarak, idari dava türlerini oluşturan iptal ve tam yargı davaları üzerinde durulacaktır.

1. İptal Davaları

İptal davaları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, idari işlemler hakkında yetki, şekil, konu, sebep ve amaç yönlerinden birisi ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için açılan davalar iptal davalarıdır.

İptal davasının amacı, İdarenin hukuka ve kanuna aykırı işlemlerini ortadan kaldırmak suretiyle, onun hukuka bağlılığını sağlamak ve böylece hukuk düzenini sağlamaktır. İptal davalarında davacının rolü, İdarenin işleminin hukuka ve kanuna aykırı olup olmadığının incelenmesi ve bir aykırılık saptandığı takdirde işlemi geçmişe etkili olarak iptal etmesi için idari yargı merciini harekete geçirmekten ibarettir.¹⁵

İptal davaları, bir ölçüde medeni yargılama hukukundaki tespit davalarına benzer. Gerçekten iptal davasında da yargı yeri, dava ko-

¹⁴ Karş. Turmangil, *Vergi Davasının Hukuki Niteliği*, s. 155.

¹⁵ Azrak, *İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler*, s. 146.

nusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetlemekte ve bu denetimi sonunda işlemin hukuka uygun olup olmadığı yönünde bir saptama yapmaktadır. Daha somut bir deyişle, iptal davalarında da tespit unsuru bulunmaktadır. Ancak yargı yeri denetlediği işlemin hukuka aykırı olduğunu saptadığında salt bu saptama ile yetinmemekte, bu saptamadan sonra hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak etki ve sonuçlarını o zamana kadar doğurmuş; bir başka deyişle ilgisi hakkında bir hukuksal durum yaratmış bir işlemi yapıldığı tarihten itibaren hükümsüz kılmaktadır.¹⁶

Hukuka ve kanuna aykırı idari işlemin geçmişe etkili olarak iptal edilmesi özelliğini göz önünde tutarak Azrak; haklı olarak, iptal davasının özel hukukta benzerine rastlanmayan, tümüyle idare hukukuna özgü bir dava tipi olduğunu ifade etmektedir.¹⁷

Buna karşın Önen, iptal davasının amacının hukuka aykırı bir idari işlem veya kararın kaldırılması veya değiştirilmesini sağlamak olduğu, bu karakteriyle iptal davası ve dava sonunda verilen iptal kararının bir inşai karar olduğunu ifade etmektedir.¹⁸

Kanımızca, Önen'in fikrinde bir isabet bulunmamaktadır. Gerçekten de, Özyörük'ün haklı olarak belirttiği üzere, idare hukukunda inşai dava şeklinde bir dava türünden bahsedilemez. Çünkü idare hukukunda hukuki durum ve ilişki yaratmak aktif İdareye düştüğünden idare mahkemesi, idare adına hareket etmeye kuvvetler ayrımı ilkesi dolayısıyla yetkili değildir. Yazara göre, idare mahkemesi, iptal kararı yoluyla idareyi ancak dolaylı olarak bir işlem yapmaya mecbur bırakır.¹⁹

2. Tam Yargı Davaları

Tam yargı davaları, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar (ihlale uğrayanlar) tarafından açılan davalar, tam yargı davalarıdır.

Tam yargı davaları, medeni yargılama hukukundaki edim davala-

¹⁶ Günday, *a. g. e.*, s. 272.

¹⁷ Azrak, *a.g.m.* s. 146.

¹⁸ Önen, *İnşai Dava*, 1981, s. 161.

¹⁹ Özyörük, *İdare Hukuku ve İdari Yargı Ders Notları* (Kısaltılmış; Ders Notları), 1975, s. 460.

rına benzemektedir. Çünkü tam yargı davalarında da, tıpkı edim davalarında olduğu gibi, bir idari işlem ya da eylem ile ihlal edilmiş olan bir hakkın korunması ve bu hakkın özünü oluşturan edimin yerine getirilmesini sağlamak için dava açılmaktadır.²⁰

İdari işlem ve eylemlerden dolayı kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan tam yargı davaları temel olarak üç türdür. Bunlar;

a. Tazminat Davaları

Tam yargı davalarının en sık karşılaşılan türü olan tazminat davaları, idarenin işlem ya da eylemleri nedeniyle uğranılan zararların giderilmesi için açılan davalardır. Bir başka deyişle tazminat davaları, idarenin mali sorumluluğuna dayanan davaları ifade etmek için kullanılır.²¹ Örneğin, idarenin hayvanlara uyguladığı aşı sonunda hayvanların ölmesi hâlinde doğan zararın giderilmesi için açılan dava tam yargı davasıdır.²²

b. İstirdat (Geri Alma) Davaları

İstirdat davaları, haklı bir neden olmaksızın İdarenin malvarlığına geçmiş olan bir mal ya da paranın geri alınması için açılan davalardır. Örneğin yapılan bir vergi hatası sonucu fazladan alınan bir verginin geri alınması için açılan dava bir istirdat davasıdır.²³

c. İdari Sözleşmelerden Doğan Davalar

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde ifade edilen *"Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan anlaşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar"* gerek öğretide ve gerek İYUK'nın 36. maddesinde ayrı bir dava türü olarak değil, fakat tam yargı davalarının bir türü olarak kabul edilmektedir.²⁴

²⁰ Günday, a. g. e., s. 274.

²¹ A. g. e.

²² Gözübüyük ve Tan, a. g. e., s. 612.

²³ Günday, a. g. e., s. 275.

²⁴ A. g. e.

Ancak, idari sözleşmelerden doğan her türlü uyuşmazlıklara ilişkin davaları yukarıda da anlatıldığı üzere tam yargı davası olarak nitelendirmek olanaksızdır. Gerçekten de, bir idari sözleşmeye ilişkin olmakla beraber, idarenin sözleşmeden ayrılabilen tek yanlı işlemleri iptal davasına konu yapılabilir. Buna karşılık sözleşmenin mali hükümlerinin uygulanmasından doğan uyuşmazlıklara ilişkin davaların tam yargı davası olduğundan ise kuşku duyulmamaktadır.²⁵ İdari sözleşmelerden doğan davaları tam yargı davası başlığı altında incelememizin nedenini, genellikle, sözleşmenin mali hükümlerinin uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar nedeniyle tam yargı davalarının açılması yoluna gidilmesi, İdarenin sözleşmeden ayrılabilen tek yanlı işlemlerine karşı ayrıksı durumlarda iptal davası yoluna gidilmesi oluşturmaktadır.

3. İptal ve Tam Yargı Davası Arasındaki Farklar

İdari dava türlerini oluşturan iptal ve tam yargı davaları arasında önemli farklar bulunduğu Türk öğretisinde bütün yazarlar tarafından benimsenmemektedir. Örneğin Özyörük; iptal ve tam yargı davalarını kıyaslananın, bir zamanlar idare hukukçuları için adeta bir zevk teşkil ettiğini, o dönemde hukukçuların iptal davalarının “*menfaat*” ihlal edildiği zaman açılan dava, tam yargı davasının ise “*hak*” ihlal edildiği zaman açılan dava olduğunu söylediklerini ve bu sözlerden o günkü zamanda bile son derece kuşkulu ve tartışma götürür sonuçlar çıkarıldığını ifade etmektedir.²⁶

Özyörük; kişinin, içeriği menfaat olmayan bir hakkının olamayacağını, hukukun sözünü ettiği her hakkın, hukuk tarafından bir menfaatin saptanması olduğunu ve bu menfaatin mutlaka maddi olması gerekmeceğini ifade etmektedir. Yine, yazar, idarenin parayla ifadesi mümkün olan bir zarar vermeden de bir subjektif hakkı ihlal etmiş olabileceğini ifade ederek; bir kimsenin, somut bir öznel hak olarak düzenlenmemiş nitelikte idarenin salt hukuka uygun davranmasından doğan menfaati ile her öznel hakkın içeriği olan menfaat arasında menfaat unsuru itibarıyla bir farkın olmadığını ifade etmektedir. Yazara göre, para ile ölçülebilir bir zarar verilmediği sürece, bir öznel

²⁵ A. g. e.

²⁶ Özyörük, *Ders Notları*, s. 481.

bir hak olarak da, bir sübjektif hak kılığında bulunmayarak da, soyut menfaat ihlali olanaklıdır. Yazar, bu iki durumda da açılacak davanın iptal davası olduğunu ifade etmekte ancak bir öznel hakkın para ile ölçülebilir surette ihlal edildiği durumda ise açılacak davanın tam yargı davası olacağını belirtmektedir.²⁷

Özyörük; o dönemde yürürlükte olan 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30. maddesinin öznel hakkın içeriği olan menfaat ile somutlaştırılmış bir öznel hak biçimine dönüşmemiş menfaati birbirinden ayırmak için kanun iptal davasının menfaati ihlal edilenler, tam yargı davasının da hakları ihlal edilenler tarafından açılacağını söylediği ifade ederek bunun uygulama kolaylığı açısından getirilen bir sınıflandırma olduğunu belirtmektedir. Özyörük'e göre, bir tutum, bir davranış hukukla çelişirse ortadan kaldırılır, bu çelişmeden bir zarar doğmuşsa telafi edilir. Yazara göre bilimsel gerçeklik planında iki türlü dava vardır. Birinci türde; hukuka uymayan norm, tespit ve imha edilmekte, ikinci türde ise verilmiş zarar ödetilmektedir. Yazar bu iki tür dava arasındaki usul farklarının sadece yargı görevinin yerine getirilmesindeki maddi hukuki nitelik farkından değil uygulama zorunluluğundan doğduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle, yazara göre, kanun koyucunun uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla başka türlü de koyabilmesine hiç bir engel bulunmayan usuli hükümlerden, maddi hukuki sonuçlar çıkarmanın boşuna bir çaba olduğunu ifade etmektedir.²⁸

Yürürlükten kaldırılan 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30. maddesinde; iptal davasının menfaati ihlal edilenler, tam yargı davalarının ise hakkı ihlal edilenler tarafından açılacağı kuralı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde aynen benimsense de, kanımızca Özyörük'ün yukarıda belirtilen görüşlerinde isabet bulunmamaktadır. Gerçekten de iptal davası ile tam yargı davası arasındaki farklar sadece usuli hükümlerden doğmamakta, öze ilişkin olarak da aralarında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu açıklamalardan sonra iptal davası ile tam yargı davasının karşılaştırılması sonucu aralarındaki farklılıkları şu şekilde ifade etmek olanaklıdır:

a. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesindeki yasal tanımdan da anlaşılacağı üzere iptal davasına ancak idari işlem-

²⁷ A. g. e., s. 459, 460.

²⁸ A. g. e., s. 459. 482, 483.

ler konu olabilirken, tam yargı davalarına hem idari işlemler hem de idari eylemler konu olabilmektedir.²⁹ Bir başka deyişle, konu unsuru yönünden iptal davası ile tam yargı davası arasında fark bulunmaktadır.

b. Yine yasal tanımda da belirtildiği üzere iptal davası açabilmek için dava konusu yapılmak istenen işlemin davacının mutlaka kişisel bir hakkını ihlal etmesi gerekmez iken, tam yargı davasının açılabilmesi için dava konusu yapılmak istenen idari işlem ya da eylemin davacının kişisel bir hakkını ihlal etmesi zorunludur.³⁰

c. İptal davasının amacı bir idari işlemin iptalini sağlamak iken, tam yargı davalarının amacı bir hakkın yerine getirilmesi, uğranılan zararın giderilmesi ya da eski durumun geri getirilmesidir.³¹

d. İptal davası, bir idari işlemin hukuka uygun olup olmadığını saptadığından nesnel bir nitelik taşımaktadır. Buna karşın tam yargı davasıyla, kişisel bir hakkın ihlal edilip edilmediği araştırıldığından öznel bir nitelik taşımaktadır.³²

e. İptal davasının doğurduğu sonuçtan sadece davanın tarafları değil iptal edilen kararlar ile ilgili herkes yararlanırken, tam yargı davası ile elde edilen sonuçtan sadece davanın tarafları yararlanır.³³

f. Türkiye’de iptal ve tam yargı davaları arasında yargılama usulü bakımından bir fark olmasa da idari yargı düzenimizin esin kaynağı olan Fransa’da iptal davası ile tam yargı davası yargılama usulleri bakımından da birbirinden farklıdır.³⁴ Ayrıca, aşağıda görüleceği üzere, Fransa’da idari tasarrufun iptal veya tam yargı davasına konu olmasına göre İdareye başvurduktan sonra söz konusu tasarruf hakkında ne kadar bir süre içerisinde idari yargıya başvurulacağı da farklıdır.

Bu açıklamalardan sonra vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların kuramsal niteliğini iyice kavrayabilmek açısından öncelikle yargının çeşitli açılardan sınıflandırılması üzerinde durulacaktır.

²⁹ Günday, *a. g. e.*, s. 274.

³⁰ *A. g. e.*

³¹ *A. g. e.*

³² *A. g. e.*

³³ Gözübüyük ve Tan, *a. g. e.*, s. 613.

³⁴ *A. g. e.*

III. YARGININ ÇEŞİTLİ AÇILARDAN SINIFLANDIRILMASI

Fransa'dan kaynaklanan idari yargı sisteminde; idari uyuşmazlıklar ve bunların çözüm yolları hukuksal niteliklerine temel olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Bunlardan birinci kategori; idari uyuşmazlıkları çözümleyecek olan yargıcın önüne getirilen hukuki sorunun niteliğine göre yapılmaktadır. Bu çerçevede; Léon Duguit "*nesnel uyuşmazlıklar*" ile "*özel uyuşmazlıklar*" ayrımı yapmaktadır.³⁵

İdari uyuşmazlıklar; ikinci kategori olarak ise Edouard Laferriere'nin XIX. yüzyılın sonunda ortaya attığı ve ülkemiz uygulamasını da büyük ölçüde etkileyen bir ayrıma dayanmaktadır. Bu ayrım, idari konulardaki çeşitli uyuşmazlıklara bakan yargıca verilen yetkilerin karşılaştırmalı çözümlemesine dayanmaktadır. E. Laferriere, bu sınıflamasında, idari konulardaki açılacak davaları; iptal davası, tam yargı davası ve cezai dava olarak ayırmış ve davaları sistemleştirmiştir.³⁶

1. Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Yargıcın Önüne Konulan Sorunun Özüne Göre Yapılan Sınıflandırma

Bu sınıflandırma, değişik mahkemelerin önüne gelen uyuşmazlıkların içeriğinin incelenmesine göre Léon Duguit'in yaptığı nesnel yargı-özel yargı ayrımına dayanmaktadır.³⁷ Duguit'in yaptığı bu ayrımın ölçütleri ve her bir yargı türünün özellikleri şunlardır:

a. Nesnel Yargı

Duguit'e göre nesnel hukuk; toplum hâlinde yaşayan bireyleri bağlayan davranış kuralıdır, öyle bir kural ki, ona uyulması belirli bir zamanda toplum tarafından adalete uygun ve ortak yararın güvencesi olarak düşünülür, ihlali hâlinde ise ihlal edene karşı ortaklaşa bir tepkiye neden olur.³⁸ İşte nesnel yargıda, yargıca sunulan sorun bir nesnel

³⁵ Bkz. Turmangil, a.g.m., s. 137.

³⁶ A. g. e..

³⁷ Bkz. a. g. e., s. 138.

³⁸ Duguit, Manuel de Droit Constitutionnel, 4. éd. Paris, 1923, s. 1, nak. Turmangil, a.g.m., s. 140 dn. 19.

hukuk sorunu olup yargıç bu hukuksal sorunu iki farklı varsayımla çözmektedir. İlk varsayım; bir maddi veya hukuki işlemin bir hukuk kuralını ihlal edip etmediğidir. Bu varsayıma göre, maddi bir fiil veya hukuksal bir işlem hukuka aykırı ise yargının hiç bir duraksamaya yer vermeksizin nesnel alanda olduğu kabul edilir. Yine bu varsayım gereği, hukuki bir işlem hukuk kuralını ihlal ediyorsa bu işlemin, nesnel veya öznel olup olmadığına bakılır, nesnel bir hukuki işlem hukuka aykırı ise yargı da nesnel hukuk alanındadır.³⁹

İkinci varsayım ise, bir işlem, davranış veya fiil, nesnel bir hukuki statüye aykırı olursa yine nesnel yargı alanında bulunulduğunu kabul eder. Buradaki temel sorun bu nesnel hukuki statünün gücü ve genişliğinin ne olduğunun çözümlenmesidir. Dolayısıyla yargıcın çözmesi gereken sorun bir nesnel yargı sorunudur. Bir başka deyişle, nesnel bir yargılama yürütülmekeyse, nesnel hukuka giren herhangi bir durum, statü veya usul söz konusudur ve bir işlemin bu duruma, statüye veya usule aykırı olduğu ileri sürülmektedir.⁴⁰

L. Duguit; yukarıda bahsedilen varsayımların yanı sıra bazı somutlaştırma denemeleri yapmış ve bu çerçevede nesnel yargının türlerini açıklarken ceza yargısı ve haksız fiilleri tazmin yargısı yanında iptal yargısına da yer vermiştir. Duguit; iptal davasının türleri olarak düzenleyici veya şart işlemlere karşı açılan davaları örnek olarak göstermiştir.⁴¹

b. Öznel Yargı

Duguit'e göre öznel hukuk; toplumda yaşayan bireyin, istediği bir sonucun toplum tarafından tanınmasını sağlayabilme yetkisidir. Yaza göre bu yetki, ancak, bireyin irade beyanını oluşturan hedef ve gerekçe nesnel hukuk tarafından meşru olarak kabul edildiği durumlarda var olabilir.⁴²

Duguit'e göre, ilgilinin yargıçtan öncelikle ve temel olarak bir sübjektif hukuk sorununu çözmesini istediği zaman öznel yargı ortaya

³⁹ Bkz. Turmangil, a.g.m., s. 138, 139.

⁴⁰ Bkz. a. g. e., s. 139.

⁴¹ Fazla bilgi için bkz. a. g. e., s. 139, 140.

⁴² Duguit, Manuel de Droit Constitutionnel, 4. éd., Paris, 1923, s.1, nak. Turmangil, a.g.m., s. 140 dip not 19.

çıkar. Duguit ilgilinin, üç varsayımda hakimden bir öznel hukuk sorununun çözmesini isteyebileceğini ifade etmektedir.⁴³

Birinci varsayımda yargı organı, bir öznel hukuki durumun var olup olmadığını, varsa genişliğinin ne olduğunu araştırır ve vereceği yanıtı göre de bu durumu olanaklı kılacak bir karar alır. Öznel bir hukuki durumun niteliklerini şunlar oluşturabilir; söz konusu durum belirli bir kişiye bir defaya özgü olmak üzere herhangi bir yükümü yerine getirme borcu yüklemiştir veya özel ve geçicidir veya nesnel hukuk tarafından yaratılmamıştır veya nesnel hukukun herhangi bir kuralının uygulanması yoluyla bu kişiye yüklenmemiştir.⁴⁴

İkinci varsayımda; öznel hukuki durumun varlığı ve kapsamına itiraz edilmemekte, sadece bu durumu doğuran öznel hukuki işlemin bir sakatlık taşıdığı ileri sürülerek iptali istenmektedir. Bu varsayımda yargıca sorulan soru, idari işlemin bir hukuki sakatlık taşıyıp taşımadığı, bir başka deyişle, hukuka uygun olması için nesnel hukukun gerektirdiği bütün öğeleri bünyesinde barındırıp barındırmadığıdır. Burada öznel bir hukuki durumun hukuka uygun olarak doğup doğmadığı incelendiği için öznel yargı durumu mevcuttur.⁴⁵

Üçüncü varsayımda ise, var olan öznel bir hukuki durumun, nesnel bir hukuki işlemten etkilenip etkilenmediği sorunu incelenir. Buradaki sorun, nesnel hukuki işlemin hukuka uygun olup olmaması değil, bu işlem sonucunda öznel hukuki durumda bir değişiklik olup olmadığıdır.⁴⁶

2. Vergi Uyuşmazlıklarına Bakan Yargıca Tanınan Yetkilerin Niteliğine Göre Yapılan Sınıflandırma

Yukarıda da belirtildiği üzere ilk defa Fransız yazar Laferriere tarafından yapılan bu sınıflandırmaya göre davalar arasında yapılan temel ayrım; iptal davası-tam yargı davası ayrımıdır. Laferriere, bu sınıflandırmayı yaparken vergi yargıcının önüne getirilen uyuşmazlık konusu sorunun özüne değil, yargıcın verdiği kararların içeriğine ve vergi yargıcının yetkilerine göre bir ayrım yapmıştır. Yazara göre iptal

⁴³ Bkz. Turmangil, a.g.m., s. 140.

⁴⁴ A. g. e..

⁴⁵ A. g. e..

⁴⁶ Bkz. a. g. e., s.141.

davasında yargıç, sadece hukuka aykırı kararları iptal etme hakkına sahip bulunmakta, bu kararları düzeltmek veya kendi kararıyla ikame etmek hakkına sahip bulunmamaktadır. Buna karşın tam yargı davasında ise, yargıç, kendisine sunulan uyuşmazlıkta tam bir hakemlik yapmakta, maddi ve hukuki unsurları incelemek, İdarenin kararlarını düzeltmek (örneğin; vergi borcunu azaltmak, yükümlünün vergi borcunu terkin etmek gibi), tazminata hükmetmek gibi yetkilere sahip bulunmaktadır. Yazara göre yargıç öznel hakları belirlerken çoğu zaman bu tür yetkileri kullanır ancak öznel yargı ile tam yargı arasında zorunlu bir bağ bulunmamaktadır. Bununla birlikte, yazara göre öznel haklara ilişkin uyuşmazlıkların çoğu, yargıcın en geniş yetkilerle donatılması halinde eksiksiz bir çözüme kavuşturulabilecektir.⁴⁷

Bu açıklamalardan sonra vergi davalarında yargıcın iptal ve tam yargı yetkilerinden bahsetmek yerinde olacaktır.

a. Yargıcın İptal Yetkileri

Vergilendirme işlemi tek taraflı bir hakimiyet tasarrufuna dayandığından vergi idaresinin iptal davası (ya da Fransız idari yargı sisteminde olduğu gibi yetki aşımı davası) ile yargılanmasının çeşitli önemli yönleri bulunmaktadır. Bir kere vergi yükümlülerinin hakları ve borçları, ancak matrahı ve vergiyi doğuran olayı belirleyen yasal kurallara göre saptanacağından, vergi yargısı bir hukuka uygunluk denetimidir. Bu açıdan vergilendirme kararının hükümsüzlüğüne iptal davası yoluyla gidilmesinin tutarsız bir yönü bulunmamaktadır. Vergilendirme işlemi yargılayan yargıç, iptal davası (yetki aşımı davası) yargıcı gibi hukuka aykırılığın bütün yönlerini araştırmaktadır. Daha somut bir deyişle, yargıç, vergilendirme işlemi yetki, şekil ve kanuna aykırılık bakımından incelemekte, bu unsurlar bakımından bir sakatlık saptarsa vergilendirme işlemi iptal etmektedir. Ancak, vergi davası yargıcı, sadece yetki saptırılması gibi bir nedene dayanarak yapılan vergilendirme işlemi iptal etmemelidir çünkü vergi idaresinin vergilendirme işleminin hazırlanması sırasında tam bir takdir hakkı bulunmamaktadır.⁴⁸

Sıradan bir idari karar ile vergilendirme kararı arasında sebep un-

⁴⁷ Bkz. *a. g. e.*, s. 145, 146.

⁴⁸ Bkz. *a. g. e.*, s. 147.

suru açısından hukuka aykırılık bağlamında da önemli bir fark bulunmaktadır. İdari işlemlerdeki sebep unsuru, işlemin temelinde yatan fiili veya hukuki nesnel durumdur. Bu tanım çerçevesinde vergilendirme kararının altında birbirinden farklı iki öge ortaya çıkmaktadır. Bir tanesi vergilendirme işleminin yasal temelini oluşturan mevzuat, diğeri ise vergiyi doğuran olay veya eylemdir. İdare hukuku ilkele-ri çerçevesinde bir idari kararın altında yatan fiili veya hukuki neden sakat olursa kararın kendisi de sakat olur. Vergiye ilişkin idari karar-larda ise, sakatlığın kararın yasal temeline veya kararı doğuran olaya bağlanmasına göre ayırım yapılması gerekir. İdarenin tek yanlı işlemi olması nedeniyle yasallık ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan vergilendirme işleminin dayanağı olan mevzuat sakat olursa, vergilendirme işlemi de sakat olur. Buna karşın, vergilendirme işleminin dayanağı fiili bir durum ise, bu işlemin hukuka uygunluğu kendisini doğuran olaydan bağımsız olacaktır. Bir başka deyişle, fiili durumun hukuka aykırı olması, vergilendirme işleminin de hukuka aykırı olması sonucunu doğurmaz. Kısacası, vergilendirme işlemindeki sebep bakımından hukuka aykırılık sadece yasal temel, bir başka deyişle hukuki sebep bakımından olacaktır.⁴⁹

b. Yargıcın Tam Yargı Yetkileri

Günümüzde iptal davaları somut sorunları da incelediğinden tam yargı davası aleyhine sınırlarını genişletse de vergi davalarında yargı-cın tam yargı yetkileri bir takım özellikler göstermektedir. Vergi dava-sı yargıcı, hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi sadece iptal etmek yerine, vergi idaresi tarafından esasa ilişkin değerlendirmeleri değiştirebilmekte; bir başka deyişle, vergiyi azaltabilmekte, çoğaltabilmekte, terkin edebilmekte veya ilk derece mahkemesi tarafından kaldırılan bir vergi, yüksek mahkeme tarafından yine konulabilmektedir. Tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarında yargıcın yetkileri; iptal davası niteliğindeki vergi davalarından oldukça fazladır. Daha somut bir deyişle, tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarında yargıç; soruşturma ve mantık yürütme yetkilerini faal idarenin yetkilerine ek-leyerek adeta bir idareci gibi karar vermekte, İdarenin takdir yetkisi dışında, kendisi de gerçek anlamda bir takdir yetkisi kullanmakta-

⁴⁹ Bkz. *a. g. e.*, s. 147, 148.

dır. Kısacası, tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarında yargıcı; üstlendiği görevin gereği ve çözmesi istenilen uyuşmazlıklara ilişkin vereceği kararlar ile nesnel bir yargı yargıcı konumunda bulunmakta, ancak iptal davası yargıcının sınırlı görevinin ilerisine de gitmek-tedir.⁵⁰

Vergi yargıcının yetkisi; eş anlı olarak hukuka uygunluk denetimi yapıyorsa uyuşmazlığın esasının incelenmesine göre çok genel; buna karşın, uygulanabilir hukuk kuralına göre çok özeldir. Vergi yargısı, hukuka uygunluk denetiminin yanı sıra, belirli bir mükellefin vergi borcunun esas ve tutarı üzerinde olduğu için bir tam yargı niteliğini taşımakta ifade etmekte ve tam yargı niteliğindeki vergi davalarında yargıcı; iptal davası niteliğindeki vergi davalarındaki yargıcın aksine, sınırlamasız ve kayıtsız olarak yargılama yapmaktadır.⁵¹

Türk yargı sisteminde özellikle Danıştay içtihatlarında tam yargı davası, genellikle tazminat davası olarak anlaşılmaktadır. Halbuki tam yargı davasının anlamı tazminat davaları demek değildir; tazminat davaları, yukarıda da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere tam yargı davasının sadece bir türüdür. Tam yargı davasının anlamı; Turmangil'in isabetli olarak belirttiği üzere yargıcın bir yargılamanın gerektirdiği bütün yetkileri sınırlamasız ve kayıtsız olarak kullanması demektir.⁵²

Bu açıklamalar ışığında; vergi davalarında yargıcın tam yargı yetkilerini şu şekilde sınıflandırmak olanaklıdır:

- Vergi yargıcı, vergilendirme işleminin dayandığı tüzük, yönetmelik veya genel tebliğ gibi düzenleyici işlemleri kendiliğinden veya itiraz üzerine yasaya aykırı görürse o düzenleyici işleme göre uygulama yapmayı reddetmelidir.

- Vergi hukukunun idare hukukundaki kendine özgü yeri nedeniyle vergi davası yargıcı, özel hukuk nitelendirme ve idarenin değerlendirmeleri ile bağlı olmadan bir hukuki işlemi vergi yasası uyarınca tanımlayabilmelidir. Vergi yargıcı; vergi yasasına ve bunun yorumuna uygun olarak ekonomik ve teknik değerlendirmeye girişme yetkisine sahip olmalıdır. Örneğin bir derneğin ticari faaliyet güdüp gitmediğine karar verebilmeli, bir şirketin yöneticilerinin almış olduğu ücretin aşırı

⁵⁰ Bkz. a. g. e., s. 148.

⁵¹ Bkz. a. g. e., s. 149.

⁵² Bkz. a. g. e..

olup olmadığını kendi koyduğu ölçütlere göre belirleyebilmelidir.

- Vergi yargıcı; delil ve kanıt konusunda da büyük bir serbesti içerisinde bulunmalı, her türlü yoldan delil ve kanıt kabul edebilmelidir.

- Vergi yargıcı; bazı durumlarda, hakkaniyetle karar verebilmeli ve çoğu zaman iyi niyet veya doğal borçlar gibi kavramlara yollama yapabilmelidir.⁵³

IV. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİ DAVALARININ NİTELİĞİ

Bu kısımda Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa'da vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların nasıl bir nitelendirilmeye tabi tutulduğu üzerinde kısaca durulacaktır.

1. Amerika Birleşik Devletleri'nde

Anglo-Sakson hukukunu benimsemiş tüm ülkelerde olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde de idari yargı düzeneği olmadığı için idare hukuku pek fazla gelişmemiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi davaları, vergi mahkemelerinde açılrsa da vergi mahkemeleri tek yargı düzeni olan adli yargı düzeni içerisinde yer almaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi mahkemelerine iki türlü vergi uyuşmazlığı davası açmak olanaklıdır. Birinci tür vergi davası, memorandum davasıdır. Bu dava sonucu; kimi durumlarda vergi mahkemeleri, hukukun temel ilkelerini ve maddi olguları saptamakta, kimi durumlarda ise memorandum kararı vermektedir.⁵⁴ Memorandum davası sonucu vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar; bir saptama niteliğinde olup söz konusu kararda, mahkeme kararıyla birlikte konu hakkındaki görüşünü ortaya koymamakta; bir başka deyişle, mahkeme kararının gerekçesi bulunmamaktadır. Memorandum kararı; mahkemenin vermiş olduğu bir hüküm niteliği taşımamaktadır. Memorandum kararı; sadece mahkemenin vermiş olduğu bir niyet kararı niteliği taşımakta ve temyiz edilememektedir.⁵⁵

⁵³ Karş. a. g. e., s. 149.

⁵⁴ Rice, *Introduction to Taxation*, 1994, s. 16-18, 19.

⁵⁵ *Black's Law Dictionary*, 1979, s. 888.

Kanımızca Amerika Birleşik Devletleri'nde açılan memorandum davaları bir ölçüde tespit davalarına bir ölçüde de yürürlükten kaldırılmış olan 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda öngörülen yorum davalarına benzemektedir. Tespit davasına benzemektedir çünkü aynen tespit davalarında olduğu gibi bir maddi olgu veya bir hukuki ilişki saptanmaktadır, yorum davasına benzemektedir; çünkü Özyörük'ün isabetli olarak belirttiği üzere yorum davasında asıl sorun yorum değil, bir kanuniyetin saptanmasıdır.⁵⁶ Memorandum davalarında da kanuniyet daha doğru bir deyişle vergisel bir işlemin hukukiliği saptandığından bu bakımdan yorum davalarına benzemektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde açılan ikinci tür vergi davası ise sıradan (regular) dava niteliğindedir. Bu dava yoluna gidilebilmesi için mükellefin haksız olduğunu savladığı vergiyi öncelikle ödemesi istenir. Mükellef vergiyi ödedikten sonra ödemiş olduğu verginin sonra usul veya hukuka aykırı olduğu savında bulunarak mahkemeye başvurur ve sıradan bir vergi davası açar. Açmış olduğu davayla, haksız olarak kendisinden tahsil edilen vergi miktarının kendisine geri verilmesini ister. Vergi mükellefi; sadece Bölge Mahkemesi'nde (District Court) açmış olduğu sıradan davalarda jüri isteme hakkı bulunmaktadır. Bu mahkemelerde kurulan jüri ise sadece olguyu saptamakta ve hukuki bir değerlendirme yapmamaktadır.⁵⁷ Amerika Birleşik Devletleri'nde açılan sıradan vergi davalarının medeni yargılama hukukunda kabul edilen edim davası niteliğinde olduğu çıplak bir gerçekliktir. Çünkü söz konusu ülkede idari yargı düzeni bulunmadığı gibi iptal ve tam yargı davası şeklinde idari dava türleri de bulunmamaktadır.

2. Almanya'da

Alman idari yargı sisteminde, Fransız idari yargı sisteminde olduğu gibi iptal davası-tam yargı davası ayrımı bulunmamakta, medeni yargılama hukuku bakımından geçerli olan dava türleri –tespit davası, inşai dava ve edim davası ayrımı– idari yargı sistemi bakımından da geçerli bulunmaktadır.⁵⁸

⁵⁶ Özyörük, *Ders Notları*, s. 491.

⁵⁷ Rice, *a. g. e.*, s. 16-21.

⁵⁸ Kumrulu, *Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler (Kısaltılmışı; Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği)*, s. 971 vd.

Alman öğretisinde Bettermann; iptal davasının kimi durumlarda bir eda davası niteliğine bürünebileceğini kabul etse de, diğer tüm yazarlar, iptal davalarını inşai dava olarak tanımlanmakta, bir başka deyişle, Bettermann dışında iptal davasının inşai dava olduğu konusunda öğretide bir oydaşı bulunmaktadır.⁵⁹

Alman öğretisinde iptal davalarının inşai dava olduğu fikri şu gerekçeyle kabul edilmektedir: İptal davasıyla fertlere, devlete karşı hukuka aykırı olan idari işlemi kurtulmayı sağlayan bir iddia tanınmıştır. Bu iddia bir haktan kaynaklanmaktadır. Bu hak, iptali isteme hakkıdır. İptali isteme hakkı öznel bir hak, bir inşai haktır. Fertler, devlete karşı iptali isteme savında bulunurken, bu öznel inşai hakkı kullanmış olurlar. İdare ilgilinin istemini kabul edecek olursa bununla işlem iptal edilmiş ve inşai sonuç doğmuş olur. Buna karşın; İdare ilgilinin istemini reddederse, ilgilinin bu hakkı iptal davası yoluyla kullanmak hakkı saklıdır. Böyle bir durumda, kişinin iptali istemeye yönelik öznel hakkının her somut olay bakımından inşai sonuç doğurmaya elverişli nitelikte olup olmadığı mahkemenin vereceği iptal kararıyla belirlenecektir. Bu çerçevede idari yargıdaki iptal davalarının konusu, maddi içerikli iptali isteme hakkıdır.⁶⁰

Alman öğretisinde tam yargı davalarının, doğası gereği edim davaları olduğu konusunda bir oydaşı bulunmaktadır.⁶¹

3. Fransa'da

Fransa'da ayrı bir vergi yargısı düzeni bulunmamakta ve vergi davaları idare mahkemeleri tarafından çözümlenmektedir. Gözler'in naklettiğine göre Fransa'da idari dava türleri; iptal davası, tam yargı davası, yorum davası ve idari ceza davası olmak üzere dörde ayrılmaktadır.⁶²

Fransa'da vergi davalarının iptal davası mı yoksa tam yargı davası mı olduğu yönünde öğretilerde yoğun tartışmalar yaşandığından söz konusu dava türleri hakkında kısaca durulması yararlı olacaktır. Fransız idari yargı sisteminde "*recours pour excès de pouvoir*" adını taşıyan iptal

⁵⁹ Önen, a. g. e., s. 161, özellikle dn., 11.

⁶⁰ A. g. e., s. 161.

⁶¹ Karş. Kumrulu, *Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği*, s. 972.

⁶² Bkz. Açar, a.g.m. s. 264, dn. 8.

davası, daha doğru bir deyişle yetki aşımı davası, nitelikçe davadan ziyade, nesnel yargısal denetim olarak kabul edilmekte ve uygulanmakta; tam yargı davaları (recours de plein contentieux) ise, Türk Danıştay'ı uygulamasında olduğu gibi sadece tazminat davalarından ibaret sayılmayıp, çeşitli konulardaki öznel uyuşmazlıkları içeren geniş bir kategoriyi oluşturmaktadır. Diğer yandan, Fransa'da, nesnel yargı alanına giren yorum, hukuki geçerlik başvuruları gibi kimi uyuşmazlıklar da iptal davası içerisinde değerlendirilmektedir.⁶³

Fransa'da vergi davalarının kuramsal niteliği konusunda öğretide yoğun tartışmalar yaşanmasına rağmen Fransız Danıştay'ı söz konusu davaları genel olarak tam yargı davası olarak değerlendirmektedir.⁶⁴ Fransa'da iptal davası ile tam yargı davası sadece konu unsuru yönünden değil yukarıda da belirtildiği üzere yargılama usulleri yönünden de birbirinden farklı olduğundan vergi davalarını iptal, tam yargı davası, kendine özgü dava veya karma dava olarak kabul etmenin önemli sonuçları bulunmaktadır.⁶⁵

Fransız Danıştay'ının 29 Haziran 1962 tarihinde vermiş olduğu bir karar, vergi davalarının niteliği konusunda önemli bir kilometre taşı oluşturmaktadır. Karara konu olan uyuşmazlık ve çözümü şu şekildeydi: Dolaysız vergiler alanında; Fransa'da benimsenmiş kurallara göre eğer yükümlü bir vergilendirme işlemi vergi uyuşmazlığı konusu yapmak isterse, idare mahkemesinden önce bölge yöneticisine başvurusu gerekir. Yapılan başvuru üzerine bölge yöneticisi altı ay içerisinde konu hakkında bir karar vermekte, bu karara karşı tebliğinden itibaren iki ay içerisinde idare mahkemesine gidilebilmektedir. Eğer bölge yöneticisi altı ay içerisinde bir karar vermeyerek susarsa, yükümlü yine idare mahkemesine başvurabilmektedir. Ancak Fransız Vergi Yasası, susma halinde yapılacak bu başvurunun altı ayın bitiminden itibaren ne kadar bir süre içerisinde yapılabileceğini bildirmemektedir. Bu sürenin saptanmasında iki olasılık bulunmaktadır. Fransız idari yargı sisteminde **a)** eğer uyuşmazlık bir iptal davası ile çözümlenecekse, dava açma süresi İdarenin dört ay susmasından itibaren iki aydır; **b)** eğer uyuşmazlık tam yargı davası ile çözümlenecekse dava açma süresi açık

⁶³ Bkz. Duran, *İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (I)* (Kısaltılmışı; *Vergi Davalarının Çözümü (I)*), s. 9.

⁶⁴ Bkz. Gözübüyük ve Tan, *a. g. e.*, s. 614.

⁶⁵ Karş. *İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)*, (Kısaltılmışı; *Vergi Davalarının Çözümü (II)*), s. 71, 72.

ret cevabından sonra iki aydır. Buradaki vergi uyuşmazlığının tam yargı davası olduğu kabul edilirse açık bir yanıt söz konusu olmadığı için yükümlü süre sınırı olmadan istediği zaman yargıya başvurabilecektir. Fransız Danıştay'ı bu durumda vergi davalarının tam yargı davası olduğunu kabul etmiştir. Ancak bu tercihin çok kesin olduğu söyleyemez. Çünkü, kanun sözcüsü Poussiere, bu davada verdiği görüşte, mali alandaki başvuruların ne yetki aşımı ne de tam yargı davası olarak vasıflandırılmayacağını, söz konusu başvuruların yetki aşımı ve tam yargı davasının karması olduğunu ifade etmiştir.⁶⁶

V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN KAYNAKLANAN DAVALARIN KURAMSAL NİTELİĞİ KONUSUNDA ÖĞRETİDE İLERİ SÜRÜLEN GÖRÜŞLER

Duran; Türk hukukunda esasen idari dava türleri arasında ne içerik ne de çözüme bağlamadaki usul yönünden doğru ve kesin bir ayırım bulunmaması nedeniyle vergi davasının iptal davası mı tam yargı davası mı ya da kendine özgü bir dava mı olduğu sorununu tartışmanın kuramsal anlamdaki yeri, uygulama bakımından da bir yararı ve sonucu olmadığını ifade etse de⁶⁷ kanımca vergi davalarının kuramsal niteliğinin saptanması Türk hukuku açısından da büyük bir önem taşımaktadır. Çünkü vergi davalarının iptal veya tam yargı davası olarak adlandırılması Türk hukukunun mevcut durumunda bile kimi hallerde örneğin dava açma ehliyeti bakımından büyük önem taşımaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere iptal davasını menfaati ihlal edilenler açabilmesine rağmen, tam yargı davasını hakkı ihlal edilenler açabilmektedir. Öte yandan, vergi uyuşmazlığı davalarının hangi tür bir idari dava olduğu Türk pozitif hukukunda açıklığa kavuşturulmadığından vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliğini saptama konusunda öğretiye büyük işler düşmektedir. Ayrıca, vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliğini saptamanın uygulama bakımından bir yararı ve sonucu olmadığını savlamak da doğru değildir. Çünkü öğretti, olan hukuktan ziyade olması gereken hukuka ağırlık vererek yasa koyucuya, yapılması gereken anayasal ve yasal değişiklikler konusunda yol gösterdiği gibi yargıya da doğru karar verebilmesi konusunda yol gösterir ve ona yardımcı olur.

⁶⁶ Bkz. Turmangil, a.g.m., s. 150.

⁶⁷ Duran, *Vergi Davalarının Çözümü (II)*, s. 71, 72.

Vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliği konusunda Fransız ve Türk öğretisinde dört tür görüş bulunmaktadır. Bu görüşleri; tam yargı davası, iptal davası, kendine özgü dava ve karma görüş olmak dörde ayırmak olanaklıdır. Aşağıda bu görüşler ayrıntılı olarak incelenecektir.

1. Tam Yargı Davası Görüşü

Davanın özünü dikkate alarak Duguit'in yaptığı ve yukarıda ayrıntılı bir şekilde anlatılan nesnel yargı-özel yargı ayrımının etkisinde kalan Fransız öğretisinde baskın bir şekilde vergi davalarının tam yargı davası olduğu görüşü savunulmaktadır. Fransız yazınında vergi davalarına farklı nitelik atfeden görüşler azınlıkta kalmaktadır.⁶⁸

Fransa'da vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davası olduğunu ileri süren ilk yazar, L. Duguit'tir. Duguit, vergi davasını değerlendiren burada bir borç sorunu olduğunu ileri sürmekte ve salt bir özel hukuki durumun bulunduğunu ifade etmektedir.⁶⁹

Duguit'in vergi uyuşmazlığı davalarının özel bir hukuki durum, bir başka deyişle tam yargı davası olduğu şeklindeki görüşü, Fransız yazarlardan J. Laferriere ve M. Waline tarafından yumuşatılarak kabul edilmiştir. Bu yazarlara göre; vergi yükümlüsünün durumu, diğer bütün hukuki durumlar gibi birbirini izleyen iki görüntü oluşturmaktadır. Birinci görüntüde genel bir kural, örneğin bir yasa bir vergi koymaktadır. Bu yasa; ya genel biçimde, kişilik dışı olarak bu vergiye tabi olmanın koşullarını da belirlemekte ya da bu verginin matrahının belirlenmesi ve tahsili için yapılması gereken işlemler için kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkileri düzenlemektedir. Birinci görüntüde vergi yükümlüsünün durumu yasal, nesnel mevzuat değişikliklerine bağlı olarak sürekli olarak değişken bir durumdur. İkinci görüntüde ise, belirli bir anda vergi yasasının uygulanması, belirli bir kişinin hazineye ödemesi gereken vergi borcunu yaratmaktadır. Bu andan itibaren yükümlünün durumu kişisel bir durum haline gelerek bu tür durumların değişmezliğine bağlı olarak vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi doğrultusunda yükümlünün durumu artık sonraki

⁶⁸ Bkz. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik* (Kısaltılmışı; *Vergi Yargılama Hukuku*), 1989, s. 141.

⁶⁹ Fazla bilgi için bkz. Turmangil, a.g.m., s. 141.

vergi yasası değişikliklerinden etkilenmemektedir. Bu yazarlar, vergi borcunun varlığı ve miktarı üzerinde bir uyuşmazlık doğması halinde özne bir yargının geçerli olacağını ifade etmektedirler. Ancak söz konusu yazarlar, yasal ve nesnel durumdan kişisel, özne vergi borçlusu durumuna geçişin zor olduğunu ifade etmektedirler.⁷⁰

Vergi uyuşmazlığı davasına bakan yargıcın yetkilerini dikkate alarak yukarıda bahsedilen dava sınıflandırması yapan Edouard Laferriere ise vergi davalarını tam yargı davası olarak kabul etmiştir.⁷¹

Vergi uyuşmazlığından kaynaklanan davalarının tam yargı davası olduğunu savunan başka bir Fransız yazar, Debbasch'tır. Yazara göre vergi davaları çok özel bir yargı şekline karşılık gelmektedir. Yazara göre vergi davalarının niteliği tartışmalı olmakla birlikte, tam yargı davası olarak kabul edilmelidir. Çünkü vergi davalarında, vergilendirme işleminin temelindeki düzenleyici işlem dava konusu yapılmamakta, söz konusu işleme göre gerçekleştirilen hesaplama ve düzenleyici işlemin yükümlünün kişisel durumuna uygulanış şekli üzerinde uyuşmazlık çıkartılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu davalar, tam yargı davasıdır.⁷²

Fransız öğretisinin etkisinde kalan Türk öğretisi vergi uyuşmazlığından kaynaklanan davaları, genel olarak, Gözübüyük dışında hem de gerekçe bile göstermeye gereksinim duymaksızın tam yargı davası olarak kabul etmektedir.⁷³ Gözübüyük; tam yargı davalarını; tazminat davaları, istirdat davaları, vergi davaları ve yönetsel sözleşmelerden doğan davalar şeklinde dörde ayırmakta ve vergi davaları arasında herhangi bir ayrıkı duruma yer vermeyerek tüm vergi davalarını, tam yargı davası olarak nitelendirmektedir. Yazara göre, vergi uyuşmazlığı davalarında da vergi yükümlüsü salınan bir verginin esasına ya da tutarına itiraz etmekte, mahkeme de dava sonunda verginin indirilmesine ya da kaldırılmasına karar vermektedir. Dolayısıyla yazara göre tüm vergi davaları tam yargı davasıdır.⁷⁴

⁷⁰ Laferriere Julien ve Waline, Maurice, *Traité Élémentaire de Science et de Législation Financière*, nak., Turmangil, a.g.m. s. 141.

⁷¹ Bkz. Turmangil, a.g.m., si 137.

⁷² Debbasch, Charles, *Contentieux Administratif*, Dalloz, Toulouse, 1975, s. 333, 334, nak., Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 143, 144.

⁷³ Fazla bilgi için bkz. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 141, 142.

⁷⁴ Gözübüyük, *Yönetsel Yargı*, 1983, s. 212.

Bununla birlikte, daha sonra Tan'la yazdığı kitabında Gözübüyük fikrini değiştirerek; vergi mahkemelerinin görevleri ve vergi uyuşmazlıklarının niteliği ve davacının istemini gerekçe göstererek vergi uyuşmazlıklarının bir bölümünün tam yargı davası, bir bölümünün ise iptal davası niteliğinde olduğu fikrini savunmuştur.⁷⁵

Kanımızca, tüm vergi uyuşmazlığı davalarını tam yargı davası olarak nitelendirmek olanaksızdır. Özellikle herhangi bir bireysel işlem den farkı olmayan tarh aşaması ile tahsil aşamasında, tahsil gerçekleştirilmeden önce açılan davaları iptal davaları olarak nitelendirmemek ve vergi yargıcının davanın esasına karar verdiği durumlarda da iptal davası özelliği görmemek eşyanın doğasına aykırıdır.⁷⁶

2. İptal Davası Görüşü

Fransız öğretisinde vergi davalarının iptal davası olduğu yolundaki savı ilk olarak, 1929 yılında *Haurio Armağanı*'na yazdığı makalede idare ve vergi hukukçusu Trotobas savunmuştur. Yazar, vergi uyuşmazlığı davalarının mal varlığına ilişkin bir konu olması nedeniyle tam yargı davası olduğu şeklindeki görüşlere katılmamakta, vergi uyuşmazlığı davalarını tam yargı davası olarak kabul ettiğimiz takdirde vergi uyuşmazlığı davası ile sadece yükümlünün haklarının korunduğu sonucunun doğacağını halbuki bu sonucun vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olduğu gerçeğiyle bağdaşmayacağını ifade etmektedir. Yazara göre, vergi uyuşmazlığı davalarında asıl amaç, hazinenin faaliyetinin, bir başka deyişle vergilendirme yetkisinin kullanımının denetlenmesi olup, yükümlünün öznel haklarının korunması değildir.⁷⁷ Yazara göre; vergi yargısının amacı, genelde sanıldığı gibi yükümlünün haklarının ölçülmesi olmayıp, onun statüsünün saptanması ve vergilendirme yetkisinin denetlenmesidir. Yazar, vergi uyuşmazlığı davalarında yükümlünün durumunun nesnel, yasal bir durum niteliği taşıdığını, bir yükümlü hakkında tesis edilen vergilendirme işleminin onun açısından bir bireysel durum yaratmadığını, sadece vergi kanunu ile tesis edilmiş olan hukuki durumun ona uygulanmış

⁷⁵ Gözübüyük ve Tan, *a. g. e.*, s. 614.

⁷⁶ Karş. Kumrulu, *Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği*, s. 972.

⁷⁷ Trotobas, Lois. "La nature Juridique du Contentieux Fiscal en Droit Français", *Mélanges Maurice Hourie, Recuell Sirey*, Paris, 1929, s. 709-762, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 146.

olacağını ifade etmiştir. Bu gerçekleri göz önüne alarak, Trotabas vergi uyuşmazlığı davalarının nesnel yargı içerisinde yer aldığı sonucunu çıkarmaktadır.⁷⁸

Trotabas, vergi yargısının iptal davası olduğu şeklindeki savını Fransız yargılama usulüne ilişkin iki kanıtla da savlamaktadır. Yazara göre, bir sendikanın üyesi tarafından açılan bir vergi uyuşmazlığı davasına müdahil olarak kabul edilmesi ve vergi uyuşmazlığı davalarında re'sen araştırma ilkesinin uygulanması vergi davasının nesnel niteliğini destekleyici unsurlardır.⁷⁹

Ancak daha sonraki çalışmalarında Trotabas, yukarıda ayrıntılı bir şekilde anlatılan vergi uyuşmazlığı davalarının özü ölçütünü dik-kate alarak bu davaların iptal davası olduğunu ifade etmekte, vergi uyuşmazlığına bakan yargıcın yetkileri ölçütü açısından ise kimi vergi uyuşmazlığı davalarında tam yargı davasına özgü yargılama yöntemlerinin geçerli olabileceği fikrini kabul etmektedir. Bununla birlikte Trotabas, daha önce vardığı sonuçtan sapmayarak, vergi uyuşmazlığı davalarında duruma göre tam yargı davalarındaki yargılama usulü geçerli olsa da onların iptal davası niteliği taşıdığı sonucunu değiştirmemektedir.⁸⁰

Vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası olduğunu ileri süren diğer bir Fransız yazar, Desmouillers'dir. Desmouillers; vergi yargısının niteliğinin özgün bir bütünlük gösterdiğini, bu nedenle nesnel nitelikli bir yargı olduğunu, vergi yargıcının rolünün vergilendirme işlemi ile ilgili olsun, tahsil işlemleri ile ilgili olsun, önüne getirilen vergi idaresi işlemini bu konudaki vergi hukuku nesnel kuralları ışığında değerlendirmekten ibaret olduğunu, vergi yargıcının, vergi idaresinin veya yükümlünün davranışlarını ve iradelerini bundan hukuki sonuç çıkarmak üzere inceleyemeyeceğini, sadece vergilendirme işlemini inceleyip onu düzeltceğini, yaptığı yargılamanın bu işlemi yapan kişi olmadığını, vergi yargıcının; idarenin işlemlerini yasallık yetkisi çerçevesinde değerlendirme yetkisine sahip olduğunu ifade etmektedir.⁸¹

Vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası olduğu yönündeki gö-

⁷⁸ Fazla bilgi için bkz. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 145-149.

⁷⁹ Bkz. *a. g. e.*, s. 147.

⁸⁰ Fazla bilgi için bkz. *a. g. e.*, s. 148, 149.

⁸¹ Desmouillers, Georges, *La Responsabilité du Fisc, Montpellier*, s. 23, 24., nak. Turman-gil, *a. g. m.*, s. 144.

rüşü dile getiren bir diğer Fransız yazar, Gaudemet'tir. Gaudemet'e göre, vergi yargısının asıl konusu, vergi idaresinin faaliyetinin denetlenmesidir. Yazar, vergi yargısının, yükümlünün çıkarını da korumakla birlikte, asıl amacının bu olmadığını, vergi davalarının nesnel yargıya girdiğini, çünkü yükümlünün, bu sıfatıyla hazine karşısında nesnel bir statüde bulunduğunu ifade etmektedir. Yazara göre, vergi yargısına salt yasallık denetimi yapan yargıçtan daha fazla yetki tanınması gerekir. Çünkü vergi yargıcının tam yargı davalarında olduğu gibi düzeltme yetkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte, yazar, vergi davasının yargılanması usulünün onu tam yargı davasına yaklaştırsa bile nitelik itibarıyla nesnel bir dava olduğunu ileri sürmektedir.⁸²

Türk öğretisinde vergi davalarının iptal davası niteliğini taşıdığını Danıştay önceki başkanlarından Nuri Alan savunmuştur. Alan; kimi hukukçuların vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davası olduğu şeklindeki görüşlerini reddetmekte ve tüm vergi davalarının iptal davası niteliği taşıdığını ileri sürmektedir. Alan; vergi uyuşmazlığı davalarına konu edilen vergi işlemlerinin de bir idari tasarrufun yeki, şekil, sebep, konu ve amaç şeklindeki tüm unsurlarını kapsadığını, vergi davalarındaki yargı denetiminin de bu unsurların hukuka uygun olup olmadığı noktasında olduğu fikrini benimsemektedir. Alan, bu noktada bir örnek vererek; bir vergi tarh işlemine karşı açılan davada vergi mahkemesinin zararın varlığını, idari işlem veya idari eylem-zarar ilişkisini ve bunun nasıl giderileceğini değil, vergilendirme işleminin unsurları yönünden yasaya uygun olup olmadığını inceleyeceğini ifade etmektedir.⁸³

Bununla birlikte, Alan, kimi hukukçuların tam yargı davalarını daha kapsamlı düşünerek, bireysel işlemlerin iptali halinde genellikle bir hakkın geri döndüğü veya bir zararın giderildiği sonucundan hareketle bireysel işlemlere karşı açılan davaları da tam yargı davası olarak kabul ettiğini, vergi davalarının tam yargı davası olduğunu ileri sürenlerin davanın esasının incelemesini ve vergi davası ile elde edilmek istenen hakkı dikkate alarak bu görüşü ileri sürüyorlarsa, haklı olduklarını ifade etmektedir.⁸⁴

⁸² Gaudemet, Paul Marie, *Finances Publiques*, Editions Montchrestein, Paris, 1975, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 149, 150.

⁸³ Alan, *İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları*, s. 39.

⁸⁴ A. g. e.

Seçkin idare hukukçusu Duran'da vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası olduğu savında bulunmaktadır. Duran'a göre, pozitif hukukumuz, Fransız idare yargısındaki klasik iptal-tam yargı davaları arasındaki ayrımı tam ve doğru olarak benimseyip uyarlamadığından vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davası olduğunu savlayabilmek doğru ve yerinde değildir. Yazara göre, Danıştay içtihat ve uygulamalarında taraflarca veya üçüncü kişilerce açılan sözleşme davası veya iptal davası yolu ile idari sözleşmelerin hukuka aykırılıklarından ötürü iptaline karar verildiğine göre, bu tür idari işlemlerin vergiye ilişkin kayıt ve şartlarından doğan uyuşmazlıklar da vergi uyuşmazlığından doğan davaya konu olabilir. Bununla birlikte, yazar, vergi uyuşmazlıklarının mevcut idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde yerleştirilebileceği kategorinin iptal davası olduğunu ileri sürmektedir. Yazar, vergi uyuşmazlıklarının, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklandığını ve bu genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırı olduğu savına dayandığını ileri sürmektedir.⁸⁵

Kanımızca, tüm vergi uyuşmazlığı davalarını iptal davası olarak nitelendirmek olanaksızdır. Özellikle tahsil aşamasında tahsil gerçekleştirildikten sonra açılan davaları tam yargı davaları olarak nitelendirilmemesi ve vergi yargıcının davanın esasına karar verdiği durumlarda da tam yargı davası özelliğinin görülmemesi eşyanın doğasına aykırıdır.⁸⁶

3. Kendine Özgü Dava Görüşü

Fransız öğretisinde, vergi uyuşmazlığı davalarının bilinen dava türlerinden farklı ayrı bir dava türü olduğu görüşü Castagnede tarafından savunulmaktadır. Castagnede'ye göre bireysel vergilendirme işlemi bir şart işlem olup, kişiyi yasal düzenlemeye göre yükümlü statüsüne sokmaktadır; böylelikle kişinin nesnel durumu bireyselleştirilmiş olmaktadır. Yazara göre, vergilendirme işleminin bu özelliği söz konusu işlemten doğan uyuşmazlığın niteliğini etkiler. Çünkü vergi uyuşmazlığı davası yargıcının önüne getirilen uyuşmazlığın temeli nesnel hukuka ilişkin olup yargıç, yükümlünün özel durumu ve hak-

⁸⁵ Duran, *Vergi Davalarının Çözümü (II)*, s. 71.

⁸⁶ Karş. Kumrulu, *Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği*, s. 972.

larının korunması söz konusu olmaksızın işlemin geçerliliğini inceler. Bununla birlikte, yazara göre, vergilendirme işlemi, hazine ile yükümlü arasındaki ilişkiyi geleceğe dönük olarak bireyselleştirdiğinden öznel öğeler de taşımaktadır. Yazar, vergilendirme işleminin bu özelliğinin, söz konusu işlemin dava konusu yapıldığı vergi yargısına da bir özellik verdiğini, daha somut bir deyişle, vergi yargısının iki tarafı ilgilendirmesi nedeniyle öznel bir nitelik taşıdığını, ancak davanın konusunun bir hukuk kuralının ihlaline ilişkin olduğundan aynı zamanda nesnel yanının da söz konusu olduğunu ifade etmiştir. Yazar, vergi uyuşmazlığı davasında yargıcın önüne getirilen hukuk sorununun nesnel hukuka ilişkin bir sorun olmakla birlikte, her yükümlü ile vergi idaresi arasında kurulan özel ilişki çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini kısacası, vergi davasının bireyselleştirilmiş bir nesnel yargı olarak düşünülmesi gerektiğini belirtmiştir.⁸⁷

Bu çerçevede Castagnede, vergi uyuşmazlığından kaynaklanan davayı şu şekilde nitelendirmektedir; vergi uyuşmazlığı davaları usul kuralları nedeniyle klasik iptal ve tam yargı davalarından farklıdır. Daha somut bir deyişle vergi uyuşmazlığı davaları; yargıcın kullandığı yetkiler ve kapsamının sınırlılığı nedeniyle iptal davasından farklılık göstermekte, öte yandan sadece bir yasallık sorununu gündeme getirdiğinden dolayı öznel yargıdan da ayrılmaktadır. Bu açıdan vergi uyuşmazlığı davaları orijinalite taşımakta ve kendisine özgü bir yargı türü ortaya çıkarmaktadır.⁸⁸

Türk hukuk yazınında vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davasına benzer, kendisine özgü ayrı bir dava türü olduğunu savunan yazar Tekgündüz'dür. Tekgündüz; yasalara aykırı olarak vergi salındığında veya tahsil edildiğinde, mükellef haksız bir işleme maruz kaldığı gibi mamelekinde de bir azalmanın olacağını, kısacası haksız yapılan tarh ve tahakkuk işlemi sonucu bir hakkın ihlali bahis konusu olduğundan açılacak davanın tam yargı davası olduğunu ifade etmektedir. Yazar, tam yargı davalarının tazmin, telafi ve istirdat davaları olmak üzere üç kısma ayrıldığını, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın, tevkif yoluyla alınan vergilerde verginin tevkifinin veya

⁸⁷ Castagnede Bernard, *Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal*, *Revue de Science Financiere*, 1970, s. 19, 21-23, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 155, 156.

⁸⁸ A. g. e., s. 157.

kesinleşen vergilerde, düzeltme şikayet yoluyla doğrudan Danıştay'a açılan davalarda, haksız alınan verginin geri istenilmesi söz konusu olduğundan açılan vergi davasının tam yargı davasının bir türü olan istirdat davası olduğunu ifade etmektedir. Yine yazar, tarh ve tebliğ üzerine açılan vergi davalarında, vergi istenilmesinden vazgeçilmesi veya istenilen verginin miktarının indirilmesi talep edildiğinden vergi davalarının tam yargı davalarıyla birçok ortak yönleri bulunduğunu ifade etmektedir. Ayrıca, Tekgündüz, idare hukukunda otorite olarak kabul edilen Tahsin Bekir Balta'nın da *İdari Yargı Notları* kitabında vergi uyuşmazlıklarından doğan davaları tam yargı davası olarak kabul ettiğini ifade etmektedir.⁸⁹

Tekgündüz'ün bu görüşlerine bakılarak, yazarın, vergi uyuşmazlığı davalarını tam yargı davası olarak kabul ettiği sonucu çıkartılabilir. Bununla birlikte yazar, söz konusu çalışmasında, vergilendirme işleminin niteliğine bakınca vergi uyuşmazlığı davasının iptal davasına, uyuşmazlığa konu bir miktarın bulunması nedeniyle de tam yargı davasına benzediğini ifade etmekte ve vergi uyuşmazlığı davalarının taşıdığı özellik nedeniyle daha çok tam yargı davalarına benzer, ayrı bir dava türü olarak kabulünün zorunlu olduğunu vurgulamaktadır.⁹⁰ Bu sonuca ulaşması nedeniyle, yazarın, vergi uyuşmazlığı davasını kendine özgü dava olarak kabul ettiğini düşünmekteyiz.

Türk hukuk yazınında, vergi uyuşmazlığı davasının kendisine özgü dava olduğu görüşünü savunan diğer bir yazar Turmangil'dir. Turmangil; vergi yargısının, nesnellik ve yasallık öğeleri nedeniyle iptal davasının unsurlarını, yargıcın yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını birlikte bünyesinde barındıran bir karmaşık yargı türü olduğunu ifade etmektedir.⁹¹

Turmangil görüşünü desteklemek üzere Türk idari yargı mevzuatına da dayanmaktadır. Yazar, Türk idari yargı mevzuatını oluşturan 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanun'ların getirdiği düzenlemelerde, vergi yargısının, idari davalar içindeki yerinin pek açık olmadığını, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde idari dava türleri sayılırken vergi davası kavramına yer verilmediğini ifade etmektedir. Yazar, buna karşılık, 2576 sayılı Kanun'un 13 üncü madde-

⁸⁹ Tekgündüz, *İdari Dava Türleri ve Vergi Davası*. s. 58.

⁹⁰ A. g. e., s. 57, 59.

⁹¹ Turmangil, a.g.m., s. 154.

sinin (b) bendinde eski yasalardaki vergi uyuşmazlığı deyiminin vergi davası olarak anılacağını belirtildiğini ve 2577 sayılı Kanun'un çeşitli hükümlerinde de vergi davalarının ayrı bir yargılama usulüne bağlandığını ifade etmektedir. Turmangil; idari yargılama usulündeki bu farklı düzenlemenin, idari yargı mercilerinin "*idare*" ve "*vergi*" uyuşmazlıklarını çözümleyen iki bölüme ayrılması ile sürdüğünü, bu bölünmenin "*idare mahkemeleri*" ile "*vergi mahkemeleri*" arasında başlayıp "*bölge idare mahkemeleri*"nden geçerek Danıştay'da daireler arasında ve bunların genel kurullarında da sürdüğünü ifade etmektedir.⁹²

Turmangil; 2577 sayılı Kanun'un 5. maddesinden yükümlünün vergi mahkemelerinde iptal ve tam yargı davalarını ayrı ayrı açabileceği gibi birlikte de açabileceği şeklinde bir sonuç çıktığını, bir iptal davası kurumu olan yürütmenin durdurulması sisteminde vergi davalarına da yer veren aynı kanunun 27. maddesi ile birlikte bütün diğer kapalı mevzuat hükümlerinin vergi davalarının niteliği konusunda öğreti ve yargı içtihatlarının katkısını gerekli kıldığını ifade ederek, vergi davasının ne iptal davasının ne de tam yargı davasının tek başlarına bazı özelliklerini dışarıda bırakmayı göze almadan karşılayamayacakları bir dava olduğunu ifade etmektedir. Yazar; vergi davasının ayırt edici niteliğinin, çözdüğü uyuşmazlığın niteliği açısından iptal davasının, yargıcın yetkileri açısından ise tam yargı davasının unsurlarını bünyesinde barındırdığını ifade etmektedir.⁹³

Turmangil'in vergi uyuşmazlığı davalarının Türk idari yargı mevzuatında ayrı bir yargılama usulüne tabi tutulduğu fikri kabul edilemez. Kumrulu'nun isabetli olarak belirttiği üzere, vergi uyuşmazlığı davaları da Türk idari yargı mevzuatında diğer davalar ile aynı usule bağlanmış ancak belli noktalarda özel düzenlemelere tabi tutulmuştur.⁹⁴

Kanımızca vergi uyuşmazlığı davalarının kendisine özgü dava olduğu şeklindeki görüşlerin hiç birisinde isabet yoktur. Gerçekten de vergi uyuşmazlığı davasını, kendisine özgü bir dava türü olarak kabul etmek, vergi uyuşmazlığı davasının kuramsal niteliğini saptamaktan ziyade, söz konusu davanın kuramsal niteliğini saptamaktan kaçınmak olarak düşünmek gerekir.

⁹² A. g. e., s. 154, 155.

⁹³ A. g. e., s. 155.

⁹⁴ Turmangil'in fikrinin eleştirisi konusunda fazla bilgi için bkz. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 159-162.

4. Karma Nitelikte Dava Olduğu Görüşü

Vergi uyuşmazlığı davalarının karma nitelik taşıdığını savunan görüşleri iki modelde toplamak olanaklı gözükmektedir. Birinci model, vergi uyuşmazlığı davalarının esas olarak tam yargı davası olduğunu kabul etmekte, ayrıkçı durumlarda ise iptal davası niteliği taşıdığını kabul etmektedir. İkinci model ise birincinin tersi olarak vergi uyuşmazlığı davalarının esas olarak iptal davası olduğunu kabul ederek, ayrıkçı durumlarda ise tam yargı davası niteliğine bürüneceğini benimsemektedir.⁹⁵ Aşağıda bu iki model ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

a. Tam Yargı Davası Niteliğini Esas Tutan Görüşler

Fransız öğretisinde, vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davası ağırlıklı iptal davası olduğu fikri Lasry tarafından savunulmaktadır. Lasry'ye göre vergi uyuşmazlığı davaları esas itibarıyla tam yargı davası niteliği taşırlar çünkü bu davalarda yargıç uyuşmazlığın esasına ilişkin olarak da karar verebilmektedir. Bununla birlikte, yazar, vergi yargısında aynı zamanda nesnel bir yön de bulunduğunu, dolayısıyla yasallık denetimini de kendisini gösterdiğini ifade etmiştir. Yazar, vergi uyuşmazlığı davasında yükümlünün düzenleyici işlemler karşısında durumun saptanmasının da söz konusu olduğunu ifade etmiştir. Yazara göre, vergi yargısının niteliği saptanırken uyuşmazlığın esasını incelemek bakımından vergi yargıcının sahip olduğu genel yetki, uygulanacak hukuk kuralı bakımından ise çok özel yetkinin göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade etmiştir.⁹⁶

Tourdias'da, Lasry'nin görüşüne katılarak vergi uyuşmazlığı davalarında baskın nitelik olarak tam yargı davası özelliğinin bulunduğunu ifade etmekte ancak iptal davası öğelerine de yer vermektedir. Yazara göre vergi yargısı; karışık ya da melez bir yargı dalıdır.⁹⁷

Vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davası ağırlıklı iptal davası olduğu fikrinin Türk hukuk öğretisinde taraftar bulmadığı düşünülmemelidir. Yukarıda ayrıntılı bir şekilde anlatıldığı üzere gerek

⁹⁵ Fazla bilgi için bkz. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 164, 165.

⁹⁶ Bkz. A. g. e., s. 165.

⁹⁷ Tourdias, M. *Observations de Jurisprudence, Juriclasseeur Périodique*, 1963/II, 13026, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 165, 166.

Tekgündüz'ün, gerekse Gözübüyük ve Tan'ın görüşleri, vergi uyusmazlığı davalarının esas itibarıyla tam yargı davası olduğu, bunun yanı sıra ayrıksı durumlarda iptal davası özelliği taşıdığını savunan bu modele yakındır. Tekgündüz ile Gözübüyük ve Tan'ın görüşlerinin bu kısımda yer almamasının temel nedeni, söz konusu yazarların bu modele taraftar olduklarını açık bir şekilde belirtmemiş olmaları ve sistematik kaygılarla hareket etmemizdir.

b. İptal Davası Niteliğini Esas Tutan Görüşler

Bu modele taraftar olanlar, vergi uyusmazlığı davalarının öz olarak iptal davası niteliği taşıdığını, bununla birlikte bazen tam yargı davası niteliğine büründüğü tezini savunurlar. Fransız öğretisinde bu görüş, Venezia, Lalumiere ve Auby ile Drago tarafından savunulmaktadır.⁹⁸

Venezia'ya göre vergilendirme işlemleri bakımından yükümlü genel olarak nesnel bir hukuki durum içinde bulunmaktadır; yükümlü ile hazine arasındaki ilişkilerin hukuki niteliğini verginin yasal niteliği belirler; ancak, vergilendirme işlemi bakımından hukuka aykırılık söz konusu olduğunda kanun koyucu yükümlü ile hazine arasındaki ilişkilere müdahale etmekte ve belirli yaptırımlar öngörmektedir. Bu durum olaydaki öznel hukuki nitelikten kaynaklanmaktadır. Yazara göre, bu özelliklere bağlı olarak vergi uyusmazlığından kaynaklanan dava da bir özellik göstermektedir. Yazar, vergi uyusmazlığı davasında da temelde nesnel bir hukuki durumun yasallık açısından denetiminin asıl olduğunu; ancak diğer yetki aşımı davalarına göre vergi davalarının bir özelliğinin veya özerkliğinin bulunduğunu, bu özellik veya özerkliğin vergi hukukun özelliği veya özerkliğinin yargılamaya yansımalarının bir sonucu olduğunu ifade etmiştir. Yazara göre, vergilendirme işleminin yasallığı denetlendiği sırada, vergi davası yargıcı önündeki davada söz konusu olan öğelerin tümünün yasallığını saptamak durumunda bulunmakta, bu durum, yargıcın tam yargı yetkisi ile çalışmasını gerekli kılmakta, bunun sonucunda ise yargıcın dava sırasında yaptığı araştırmaların ötesine geçip, faal idare yerine kendi takdir yetkisini ikame etmesi gerekebilmektedir.⁹⁹

⁹⁸ Bkz. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 168.

⁹⁹ Venezia, J. C., *L'application de la théorie de nullité aux actes d'imposition*, Rev.sc.fin.

Lalumiere ise Fransız Danıştay'ının yukarıda anlatılan vergi uyuşmazlığı davalarının tam yargı davası olduğu yönündeki içtihadını değiştirmesi gerektiğini ifade etmekte ve vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası niteliğinin baskın olduğunu ifade etmektedir.¹⁰⁰

Fransız öğretisinde vergi uyuşmazlığı davalarının ağırlıklı olarak iptal davası niteliği taşıdığı görüşünü geliştirip savunan yazarlar Auby ve Drago'dur.¹⁰¹ Yazarlara göre, vergi yargısı nesnel bir yargıdır çünkü dava yargıcının rolü, kendisine sunulan olayda, vergi kanununun doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını araştırmaktır. Yazarlar, Duguit'in, yükümlünün hazine karşısında borçlu durumda olduğu dolayısıyla vergi davalarında yargıcın bu borcun varlığını ve tutarını belirleyeceği, kısacası vergi davalarının öznel bir yargı olduğu fikrini eleştirmektedirler. Yazarlar, yükümlü verginin kaldırılmasını veya indirilmesini isterken ancak verginin matrahını ve oranını belirleyen nesnel yasanın ihlal edildiğini ileri sürebileceğini, eğer yükümlü kişisel özelliklerine ilişkin öznel varsayımlar ileri sürerse, bunun daima nesnel yasanın koyduğu kurallara göre olması gerektiğini ifade etmekte ve Trotabas'ın görüşüne katılarak yükümlünün bir statüye bağlandığını ve yükümlünün ancak bu statünün ihlal edildiğini dayanak olarak ileri sürebileceği şeklinde fikirlerine vurgu yapmaktadırlar.¹⁰²

Auby ve Drago, fikirlerini şu şekilde geliştirmektedirler: *"Kuşkusuz, yargıcın maddi olgulara ilişkin araştırmalarının davayı öznelletirdiği düşünülebilir. Ne var ki, maddi olgular söz konusu olduğunda günümüzde yetki aşımı denetimi, bu savın kabulünü olanaksız kılacak ölçüde genişlemiştir. Gerçekte, vergi uyuşmazlığı davalarını karakterize eden öge, yargıca tanınan yetkidir: Kurallara aykırı bir vergilendirme işlemini sadece iptal ile yetinmek yerine, vergi yargıcısı, idare tarafından yapılan değerlendirmeleri değiştirebilmekte ve tarh edilen vergi miktarını indirip yükseltebilmekte, yükümlüye salınan verginin terkinine karar verebilmekte ya da ilk derece mahkemesince kaldırılan bir vergi için kanun yolunda yeniden hüküm verebilmektedir. Bu noktada vergi uyuşmazlığı davası yasallık denetiminin ötesine geçmektedir. Vergi yargıcısı, idarenin yerine kendi soruşturma ve hüküm verme yetkilerini geçirmek suretiyle, idari işlem tesis etmekte ve idarenin takdir yetkisinin öte-*

1960, s.731, 736-737, nak. Kumrulu, a. g. e., s. 169.

¹⁰⁰ Bkz. Kumrulu, Vergi Yargılama Hukuku, s. 169, 170.

¹⁰¹ Bkz. a. g. e., s. 170.

¹⁰² Auby J. M. ve Drago, R., *Traité de contentieux administratif*, t. III, 1962, pg.1233, s. 120, nak. Turmangil, a.g.m., s. 144.

*sinde gerçek bir takdir yetkisi kullanmaktadır. Böylelikle, bir nesnel davanın yargıcı sıfatıyla vergi yargıcı, yasallık denetimi yapan bir yargıcın dar görevinin ötesine geçmektedir...”*¹⁰³

Vergi uyuşmazlığı davalarının ağırlıklı olarak iptal davası olduğu, ayrıkçı durumlarda tam yargı davasına bürüneceği şeklindeki bu modele Türk öğretisinde de taraftar bulmak olanaklıdır. Örneğin Candan, bu görüşe taraftır. Candan; vergi davaları adlı yeni bir dava türünün gereksiz olduğunu, vergi uyuşmazlıklarının mevcut idari dava türlerinden iptal veya tam yargı davalarının birisinin içerisine sokulabileceğini savlamaktadır. Yazara göre, mevcut idari dava türlerinden birisinin vergi mevzuatının uygulanmasından doğan idari uyuşmazlıklara değişmez dava kalıbı olarak seçilmesine de gerek yoktur. Yazar, dava türünün, uyuşmazlığın kaynağına, davacının dava ile elde etmek istediği sonuca, bu sonucun sağlanması için anayasa ve yasalarla idari yargıca verilen yetki ve güçlere ve nihayet, idare ile yargının yetki ve görevlerinin ayrılığı ilkesine göre belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.¹⁰⁴

Candan; ister bir tek makamın iradesiyle oluşsun isterse takdir komisyonları kararlarında olduğu gibi bir çok iradenin aynı yönde birleşmesiyle oluşsun vergi idaresinin faaliyetinin idari işlem tesisi suretiyle olması hâlinde ve bu işlemin idare edilenlerin yalnızca menfaatlerini ihlal ettiği durumlarda adı ne olursa olsun açılacak davanın, işlemin hukuka uygunluğunun tartışılması sonucunu doğuracak olan iptal davası olduğunu ifade etmektedir. Yazar, böyle bir durumda, yargıcın, davada, idarenin yetkisini, idari işlemin vergi alanında idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen sürece uygun olarak alınıp alınmadığını “*şekil*”, idarenin dayandığı sebeplerin “*vergiyi doğuran olay*” gerçekte var olup olmadığını, dayandığı bu sebeplerin kanunun amaçladığı sonucu yaratıp yaratmayacağını “*konu*” ve nihayet kamu yararı gözetilip gözetilmediğini “*amaç*” araştıracağını, eğer idari işlemin bu sayılan yönlerinden birisi ile hukuka aykırılığını saptarsa işlemin iptaline karar vereceğini ifade etmektedir.¹⁰⁵

Candan; vergi hukukuyla ilgili idari işlemin idare edilenlerin haklarını da ihlal etmişse, bir başka deyişle, mameleklerinde bir azalmaya,

¹⁰³ Auby ve Drago, *a. g. e.*, s. 121, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 171.

¹⁰⁴ Candan, *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar*, s. 40.

¹⁰⁵ *A. g. e.*, s. 32.

bir zarara neden olmuşsa örneğin; salınan vergi ve kesilen ceza bu arada tahsil edilmişse açılacak davanın adı ne olursa olsun, yargıcı, idari işlemin hukuka uygunluğunun tartışılması yanında ortada bir zarar olup olmadığını ve bu zararın idari işlem arasında illiyet bağının bulunup bulunmadığını ve nihayet zararın kesin ve hesaplanabilir nitelikte olup olmadığını araştırmaya götüreceğini, bütün bu araştırmalardan amaçlanan hususun ise, idari işlem dolayısıyla uğranılan zararın giderilmesi olduğunu ifade etmektedir. Yazar, bu amacın, tam yargı davası ile sağlanabilecek bir amaç olduğunu, zarara uğrayanın İYUK'nın 12. maddesindeki seçeneklerden birisini kullanarak iptal veya tam yargı davası veyahut her ikisini birden açıp işlemin hukuka uygunluğunu tartışma konusu yapabileceği gibi zararın giderilmesini de isteyebileceğini belirtmektedir. Yazara göre, o halde, vergi davası adı altında yeni bir dava türünün yaratılması, davanın isminin değişik söylenmesinden başka bir sonuç doğurmayacaktır.¹⁰⁶

Candan, vergilendirme faaliyetiyle ilgili idari eylemlerin dava türleri açısından bir güçlük doğurmayacağını, çünkü idari eylemler sonucunda bir zarar doğmuşsa, bu zararın giderilmesinin ancak tam yargı davası ile olanaklı olduğunu ifade etmektedir.¹⁰⁷

Candan; vergi tarhına ilişkin işlemlerin, yetkili vergi dairesinin vergiyi doğuran olayı sebep göstererek devlete gelir sağlamak amacıyla idare edilenler tarafından ödenecek verginin miktarını belirlemeye yönelik işlemler olduğunu, bu işlemlerle idare edilenlerin borçlu duruma sokulmak istenilmekle birlikte, henüz vergi borcunun tahsilinin söz konusu olmadığını ifade etmektedir. Yazar; böyle bir durumda kendisine bir vergi tarhiyatı tebliğ olunan kişinin mamelekinin borç altına sokulma tehlikesiyle karşı karşıya bulunmakla birlikte mamelekten henüz bir eksilme olmadığını, mamelekteki eksilmenin muhtemel bir eksilme olduğunu ifade etmektedir. Candan; böyle bir durumda tebligatla kişinin dava hakkının doğduğunu, vergi mükellefinin açacağı davada, mamelekinin muhtemel tehlikeden koruyabilmek için vergi tarhiyatını yapan vergi idaresinin yetkisizliğini, vergiyi doğuran olayın bulunmadığını, bir başka deyişle sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olduğunu, konu unsuru yönünden daha somut bir deyişle yanlış vergi nispeti uygulanarak verginin miktarının yanlış hesaplan-

¹⁰⁶ A. g. e., s. 34.

¹⁰⁷ A. g. e.

dığını, amaç unsuru yönünden ise amacın Devlete gelir sağlamak olmayıp, vergi idaresi yöneticisinin kişisel amacına hizmet ettiğini veya şekil unsuru yönünden tarhiyat işleminin VUK'da öngörülen usule aykırı olarak, örneğin, takdir komisyonuna gidilmeden tesis edildiğini savlayabilecektir. Yazara göre bu davada idari yargıcın, idari işlemin söz konusu unsurlarının bir hukuka aykırılık içerip içermediğini araştırarak varacağı sonuca göre kararını vereceğini ifade etmekte ve bu davayı açık bir şekilde iptal davası olarak nitelendirmektedir. Yazar, bu davada yargıcın yaptığı saptamaya göre ya unsurlarından biriyle hukuka aykırı görülen tarh işleminin iptaline veya davanın reddine karar verileceğini ifade etmektedir.¹⁰⁸

Bununla birlikte, Candan, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, davada talep olunması koşuluyla yargıcın, tahakkuk işleminin hukuka aykırılığını saptadıktan sonra işlemin iptaliyle birlikte tahsil olunan, bir başka deyişle, davacının mamelekinden çıkıp hazineye geçen vergi miktarının davalı vergi dairesinden alınıp davacıya verilmesine de karar vereceğinden iptal davası ile tam yargı davasının birlikte açılmış sayılacağını ifade etmektedir. Yazar, davacının isterse, tam yargı davasıyla sağlamak istediği bu sonucu iptal davasıyla da sağlayabileceği, iptal kararına rağmen vergi dairesinin tahsil ettiği vergiyi geri vermek istemezse, o takdirde, davacının İYUK'nun 12. maddesinde öngörülen usule uymak suretiyle ayrı bir tam yargı davası açma olanağına da sahip olduğunu ifade etmektedir.¹⁰⁹

Candan; ödeme emrine karşı açılan davalarda ise şöyle düşünmektedir; İdari dava açma süresinin geçirilmesiyle veya süresinde açılan davanın reddi sebebiyle kesinleşen kamu alacağının tahsiline yönelik olan bu işleme karşı idare edilenlerin, böyle bir borcun olmadığı, kısmen veya tamamen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı savıyla dava açabilecekleri gibi açılacak bu davada sebep ve konu unsurlarına ilişkin hukuka aykırılık savlarını da ekleyebileceklerini ifade etmekte ve bu davaları da duraksamaksızın iptal davaları olduğunu belirtmektedir. Yazar, ödeme emrinin iptal talebiyle açılan davanın tahsilatı durdurulmaması nedeniyle kamu alacağının tahsil edildiği hallerde ise, ilgili kişinin 2577 sayılı Kanun'un 12. maddesinde öngörülen usule

¹⁰⁸ A. g. e., s. 38.

¹⁰⁹ A. g. e., s. 38, 39.

uyarak ayrı bir tam yargı davası da açabileceğini ifade etmektedir.¹¹⁰

Candan; VUK'nın 124. maddesine göre, vergi hatalarının düzeltilmesi isteğinin reddi üzerine Maliye Bakanlığı'nca şikayet yoluyla yapılacak başvuru dolayısıyla bu Bakanlıkça tesis edilecek işlemlere karşı doğrudan doğruya Danıştay'da açılacak dava türünü vergi borcunun tahsil edilip edilmediğine, bir başka deyişle, idare edilenlerin mamelekinde bir azalma olup olmadığına göre belirlemek gerektiğini, hatalı verginin henüz tahsil edilmemişse açılacak davanın iptal davası olduğunu, aksi halde iptal ve tam yargı davalarının ayrı ayrı açılacakları gibi birlikte de açılabilceğini ifade etmektedir.¹¹¹

Candan; takdir komisyonlarının kararlarına karşı açılacak vergi davalarının niteliğini de incelemiştir. Yazara göre, takdir komisyonunun kararlarına karşı açılacak davalarda vergi dairelerinin kararda saptanan meblağın; bir başka deyişle, rayiç bedelin normal piyasa değerinden az olduğunu, dava hakkı olan kuruluşların ise aksini savlamak durumunda olduğunu ifade etmektedir. Yazar, böyle bir davada, idari yargıcın, takdir komisyonlarının kanunlarda öngörülen usule göre teşekkül edip etmediklerini, rayiç bedelin takdirinde kanunlarda belirlenen usule uyulup uyulmadığını, toplantı ve karar nisabının bulunup bulunmadığını, takdir olunan değer muamele tarihindeki normal piyasa değerini yansıtıp yansıtmadığını, takdiri yapan komisyonun yetkili komisyon olup olmadığını ve takdiri gerektiren bir sebebin mevcudiyetini araştıracağını ifade etmektedir. Yazara göre bu araştırması sırasında yargıç, sebep ve konu unsurlarıyla ilgili olarak yani takdiri gereken bir olayın olup olmadığının ve takdir olunan rayiç bedelin muamele tarihindeki normal piyasa değerini yansıtıp yansıtmadığını saptarken keşif yapabileceği gibi bilirkişiyi de başvurabilir.¹¹²

Candan; bu araştırmalarında yapacağı saptamalara yargıcın, komisyon kararının iptaline veya davanın reddine karar vereceğini, yargıcın komisyon kararının iptaline karar vermesi hâlinde, yetkili komisyonun iptal kararının gerekçesine göre yeniden takdir yapmak zorunda olacağını ifade ederek takdir komisyonlarının kararlarına karşı açılan idari davaları, iptal davaları olarak nitelendirmektedir.¹¹³

¹¹⁰ A. g. e.

¹¹¹ A. g. e., s. 39.

¹¹² A. g. e.

¹¹³ A. g. e., s. 40.

Candan; bir an için yargıcın, rayiç bedeli kararında bizzat takdir ettiğini veya tarh işlemlerine karşı açılan davalarda vergi miktarını tespit ederse bu durumda iptal davasından ve karar genel hükümler dairesinde infaz ve icra edilebilecek nitelikte olmadığından tam yargı davasından söz etmek olanağının bulunmayacağını, böyle bir durumda olsa olsa tespit davasının olacağını ifade etmektedir. Yazar, idari yargıda tespitin, yargıcın kararına etkili olabilecek konularla ilgili olarak yapılabileceğini, bizzat tespitin kararın konusu olamayacağını, bir başka deyişle, idari yargıcın idari makamların tesise yetkili oldukları işlemlerin konularını aynı etki ve sonucu yaratacak şekilde tespit edemeyeceğini, esasen bu sırf bu nedenle idari yargıda doğrudan doğruya tespit davası açılmasına izin verilmediğini ifade etmektedir. Yazar; aksine bir uygulamanın kanunların idareye tanıdığı yetkinin kullanılması demek olduğunu, bu durumun ise, idareyle yargının fonksiyon açısından birbirine karışması, bir başka deyişle, kuvvetler ayrılığı ilkesinin zedelenmesi sonucunu doğuracağını, idarenin fonksiyon gaspıyla tesis ettiği işlemleri yok hükmünde sayan idari yargının da fonksiyon gaspı yaptığını göstereceğini ifade etmektedir.¹¹⁴

Candan, son olarak vergi idaresinin faaliyetinin idari eylem tesisi suretiyle olduğu durumlarda açılacak davaların, tam yargı davasına konu olabileceklerini ifade etmektedir.¹¹⁵ Görüldüğü üzere Candan, vergi davalarının ağırlıklı kısmının iptal, ayrıksı durumlarda ise tam yargı davası olacağı esasını benimsemektedir.

Candan'ın, takdir komisyonunun kararlarına karşı açılacak davaları sadece iptal davası olarak nitelendirmesi kanımızca isabetsizdir. Candan, bu davaları iptal davası olarak nitelendirirken görüşünü idari işlem ve eylem niteliğinde karar verme yasağı temelinde şekillendirmekte ve aksi durumu, idari yargının fonksiyon gaspı olarak nitelendirmektedir. Çalışmamızın sonuç kısmında ayrıntılı olarak duracağımız üzere esasen idari işlem ve eylem niteliğinde karar verme yasağı vergi yargısının niteliğiyle bağdaşmadığından, daha somut bir deyişle, vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan davanın esası hakkında yargıcın karar verme yetkisini zedelediğinden dolayı kaldırılması gerekir. Diğer yandan, yukarıda yargıcın tam yargı yetkileri kısmında da gördüğümüz üzere yargıcın bir yargılamanın gerektirdiği bütün

¹¹⁴ A. g. e.

¹¹⁵ A. g. e.

yetkileri sınırlamasız ve kayıtsız olarak kullanması tam yargı davası anlamını taşır. Bu açıdan Candan'ın görüşünün aksine, yargıcın matrahı bizzat saptaması hiç bir şekilde yargının fonksiyon gaspı yaptığını göstermez, uyuşmazlığın esası hakkında yargıcın karar vermesinden dolayı yargıcın dava konusu üzerinde yetkisini tam olarak kullandığını gösterir.¹¹⁶

Kumrulu da vergi uyuşmazlığı davalarının temelde iptal davası ağırlıklı, ayrıksı durumlarda ise tam yargı davası olduğu şeklindeki bu modeli benimsemektedir. Kumrulu'nun vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliği konusundaki görüşlerine değinmeden önce yazarın dava tipolojileri hakkındaki görüşünün incelenmesi yerinde olacaktır. Yazar, Fransız öğretisindeki iptal davası-tam yargı bölümlemesi ile Alman öğretisinin geniş kapsamıyla yargılama hukukunda temel aldığı tespit davası, inşai dava ve edim davası ayrımını birlikte ele almakta ve bir takım sonuçlar çıkarmaktadır.¹¹⁷

Yazar, yukarıda yargıcın iptal yetkileri ile tam yargı yetkileri kısmında da ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere, Fransız öğretisinin iptal ve tam yargı davaları ayrımı için iki ölçüt geliştirdiğini, bunlardan ilkinin; nesnel hukuk söz konusu olduğunda geçerli olan dava türünün iptal davası olduğu, buna karşın öznel bir hukuki durumun olduğu hallerde ise geçerli dava türünün tam yargı davası olduğunu ifade etmektedir. Yazar ikinci ölçütün ise yargıcın kullandığı yetkilerin niteliğine bakmak olduğunu, bu ölçüte göre yargıcın, iptal davalarında işlemi salt iptal etmekle yetineceği; buna karşın, tam yargı davalarında yargıcın hakkın yerine getirilmesi için bir edime de hükmedeceğini, bir başka deyişle, bu davada yargıcın bir hususu yerine getirmesi yönünde davalıya emir verdiğini ifade etmektedir.¹¹⁸

Fransız ve Alman öğretilerinin dava tipolojilerini birlikte değerlendiren Kumrulu, her şeyden önce Alman hukukunun iptal davalarına tanıdığı inşai nitelik olgusuna katılmakta ve iptal davalarını inşai dava olarak betimlemektedir. Yazar, tam yargı davalarını ise edim davası olarak nitelendirmektedir. Konuyu vergi uyuşmazlığı davalarının niteliği konusunda daha da özele indirgeyen Kumrulu; iptal davaları ve tam yargı davaları ayrımı için menfaat ve hak ihlali kavramlarının

¹¹⁶ Karş. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 178.

¹¹⁷ Kumrulu, *Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği*, s. 970, 971.

¹¹⁸ A. g. e., s. 971.

gereksiz yere analize sokulduğunu ifade ederek Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararında da belirtildiği üzere menfaat ve hak kavramını birbirinden ayırt etmenin olanaksız olduğunu ifade etmektedir. Bu yüzden Kumrulu, iki dava türünü birbirinden ayırt etmek için başka bir ölçütü esas almanın uygun olacağını ifade etmektedir. Yazara göre, idari yargıda bakılan her davada kural olarak nesnel hukuki durum ögesi baskındır. Ancak bazı özel durumlarda öznel öge de ağırlıklı olarak kendisini gösterebilmektedir. Bununla birlikte, yazar, hangi vergi davasında öznel durumun ağır, hangi vergi davasında öznel durumun hafif olduğunun bir kuyumcu terazisiyle irdelemenin olanaksız olduğunu, ancak, bir eğilim olarak öznel ögenin de duruma göre göreceli olarak ağırlık kazanabileceğini ifade etmektedir. Yazar, Candan'ın fikrine katılarak bir haksız mal varlığı transferinden dolayı hakkın ihlal edilmesi, yani bir zararın meydana gelmesi durumunda öznel ögenin oldukça belirgin bir şekilde gözlenebileceğini ifade etmektedir. Bu çerçevede Kumrulu; vergi davaları için iptal davası ağırlıklı bir karma modeli benimsemektedir. Daha somut bir deyişle, Kumrulu, vergi davalarının esas itibarıyla iptal davası niteliği taşıdığı ancak ayrıkçı durumlarda tam yargı davası kimliğine de bürünebildiği bir karma modeli benimsemektedir. Bununla birlikte, yazar, uygulamada tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarının oldukça fazla olduğunu ancak kuramsal açıdan vergi davasına ancak ayrıkçı durumlarda vergi davası gözlüğüyle bakılabileceğini ifade etmektedir.¹¹⁹

Kumrulu; vergi uyuşmazlığı davalarını vergilendirme sürecini dikkate almadan esasen tek bir kategoriye indirmenin olanaklı olmadığını ifade ederek söz konusu davaları vergilendirme işlemleri sürecine paralel olarak davanın konu unsuru ve vergi yargıcının kullandığı yetki ölçütlerine göre dört başlığa ayırarak değerlendirmede bulunmaktadır.

Yazara göre, bunlar; **a)** Tarh işlemine karşı açılan davalar iptal davası niteliğinde olup inşai etkiler yaratmaktadır. Bir başka deyişle bu tip işlemlere karşı açılan davalar sonucu verilen karar yeni hukuk durum yaratmaktadır, **b)** Tahsil aşamasında, henüz tahsili gerçekleştirilmeden açılan davalar yine iptal davası niteliğindedir, **c)** Tahsilden sonraki davalar ise (iade, istirdat, tazminat davaları) tam yargı davası, dolayısıyla edim davası niteliğindedir, **d)** Vergi mahkemesinin dava-

¹¹⁹ A. g. e., s. 971, 972.

nın esasına ilişkin karar verdiği durumlarda ise hem tam yargı davası hem de iptal davası niteliği bulunmaktadır.¹²⁰

Yazar; vergilendirme süreci bakımından yaptığı bu dörtlü ayrımla vergi uyuşmazlığı davalarını nitelendirirken birinci ölçüt olan davanın konu unsurunu, bir başka deyişle, nesnel hukuki durum ölçütünün büyük ölçüde geçerli bulunduğunu ifade ederek, dörtlü tasnifin bir, iki ve dördüncü gruplarında bu ölçütün geçerli olduğunu belirtmektedir. Yazar, üçüncü grupta bu ölçütün bir ölçüde geçerli bulunduğunu ayrıca vurgulamaktadır. Yazar, ikinci ölçüt olan yargıcın yetkileri ölçütü esas alınırse birinci ve ikinci grupta davanın konusu, özü ölçütü geçerli olmasına karşın, üçüncü grupta ve kısmen dördüncü grupta yer alan davalarda yargıcın kullandığı yetki ölçütünün geçerli bulunduğunu ifade etmektedir. Yazar, iki ölçütün esas alındığında ise vergi uyuşmazlığı davalarının kural olarak iptal davası niteliğinde olduğunu belirtmekte, bunun yanı sıra söz konusu davalarda tam yargı davasının da duruma göre geçerli olabileceğini benimsemektedir.¹²¹

Kumrulu; kuramsal niteleme sonucu vardığı bulguları kısaca şu şekilde özetlemektedir: Vergi davası iptal davası denilirse, bunu Alman dava tipolojisine uygun olarak bir inşai dava olarak kabul ederek yeni hukuki durumun kararla birlikte ortaya çıktığını kabul etmek gerekir. Vergi davası, tam yargı davası kimliğine büründüğü durumlarda ise, bu edim hükmü aracılığıyla yargıcın idareye hakkın yerine getirilmesi için bir emir verdiği esasını benimsemek gerekir.¹²²

Kumrulu, görüşünü ifade eden ve kendisine özellikle bu kısımda bolca yollama yaptığımız tebliğinde M. Atıf Kösebalan'ın sorduğu bir soru üzerine görüşünü daha somut olarak şu şekilde ortaya koymaktadır: Vergiler alanında tesis edilen öznel veya bireysel işlemlerde de, nesnel bir hukuki durum söz konusudur. Bu durum, idari hukukunun, idari yargının dolayısıyla vergi hukukunun doğası gereği olarak karşımıza çıkar. Tek bir yükümlü hakkında tesis edilen vergilendirme işlemi de, aslında onun mal varlığına ait olmasına rağmen nesnel bir hukuki alana karşılık gelmektedir. Davanın ve kararın bu alana ilişkin yönüyle, dava iptal davası kimliğini taşır. İptal kararından sonra kişinin çok özel durumu dikkate alınmak suretiyle örneğin matrahın

¹²⁰ A. g. e., s. 972.

¹²¹ A. g. e.

¹²² A. g. e., s. 973.

gerçek miktarını saptama ya da cezayı değiştirme yolunda hüküm tesis edildiği sırada ise, edim davası, bir başka deyişle, tam yargı davası kimliğine bürünür. İki ölçüte göre karar; bir kısmı itibariyle iptal, bir kısmı itibariyle tam yargı davasını yansıtır.¹²³

Biz de, vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası ağırlıklı, duruma göre de tam yargı davası özelliği taşıdığını kabul ettiğimizden kısaca bu modele taraftar olduğumuzdan görüşümüzü burada işlemek uygun olacaktır.

Biz vergi alanında tesis edilen öznel işlemlerde bir başka deyişle bireysel işlemlerde Kumrulu'nun yaptığı dörtlü ayrıma göre vergi davalarının niteliğinin saptanmasını yerinde buluyoruz. Kumrulu'nun; tarh işlemine karşı açılan davaların iptal davası olduğu fikri doğrudur. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesine göre verginin tarhı; vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. Bu tanım çerçevesinde tarh işleminin idari bir işlem olduğu ve idari işlemler ile ilgili olarak yapılan analizlerin tümünün tarih işlemi için de geçerli olduğu açıktır.¹²⁴

Kumrulu'nun tahsil aşamasında¹²⁵ tahsil gerçekleştirilmeden açılan davaların iptal davası, tahsil gerçekleştirildikten sonra açılan davaların tam yargı davası olduğu şeklinde çözümlemesi de son derece isabetlidir. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesine göre, verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. Verginin tahsili ile ilgilin malvarlığındaki eksilme gerçek bir eksilme olduğundan, tahsilin gerçekleşip gerçekleşmediğine göre vergi davalarının farklı kimliğe bürüneceği açıktır.

Yine Kumrulu'nun vergi mahkemesinin davanın esasına ilişkin karar verdiği durumlarda hem tam yargı davası hem de iptal davası niteliği bulunduğu şeklindeki görüşü de yerinde bir görüştür. Gerçekten de takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda vergi mahkemesi işin esası hakkında karar verdiğinden bu davalar hem iptal hem de tam yargı davasıdır. Buna karşın, vergi yargısının işin esası hakkında karar vermediği durumlarda açılan davalar ise sadece iptal

¹²³ Bkz. I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap, 1992, s. 991, 992.

¹²⁴ Fazla bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, 2005, s. 89-106.

¹²⁵ Tahsil konusunda fazla bilgi için bkz. a. g. e., s. 108, 109.

davasıdır. Mahkeme işin esası hakkında karar verilmeyen örneğin vergi ve cezadaki hataların şikayet yoluyla düzeltilmesi isteminin reddi üzerine açılan davalar, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma başvurusunu yetkisizlik veya süre aşımı nedeniyle reddetmesi üzerine açılan davalar ile uzlaşmanın olmaması ya da sağlanamaması üzerine açılan davaları iptal davaları olarak nitelendirmek gerekir.

Bununla birlikte, Kumrulu'nun iptal davalarını inşai dava, tam yargı davasını ise edim davası olarak nitelendiren görüşlerine katılmıyoruz. Gerçekten de, Özyörük'ün yukarıda bahsedilen isabetli görüşüne göre, idare hukukunda inşai dava şeklinde bir dava türünden bahsedilemez. Çünkü idare hukukunda hukuki durum ve ilişki yaratmak faal İdareye düştüğünden idare mahkemesi, idare adına hareket edemez. Yine yukarıda anlatılan Azrak'ın haklı görüşüne göre iptal davası yoluyla hukuka ve kanuna aykırı idari işlem, geçmişe etkili olarak herkes için (erga omnes) iptal edildiğinden; iptal davası, özel hukukta benzerine rastlanmayan, tümüyle İdare Hukukuna özgü bir dava tipidir. Diğer yandan, tam yargı davasının edim davası olarak da nitelendirilmesi de doğru değildir. Çeşitli defalar bahsedildiği üzere tam yargı davası ile yargıcın, yargılamanın gerektirdiği bütün yetkileri sınırlamasız ve kayıtsız bir şekilde kullanmasının anlaşılması gerektiğinden, edim davalarında bu nitelik görülemez. Daha somut bir deyişle, her ne kadar Türk pozitif hukuku açısından yasaklansa bile tam yargı davalarında yargıç, söz konusu davaların özünün doğası gereği idari işlem ve eylem niteliğinde karar verebileceği gibi yerindelik denetimi de yapabilir. Yargıcın bu yetkisi, edim veya eda davalarında görülemeyeceğinden tam yargı davası da özel hukukta benzerine rastlanmayan, tümüyle idari yargıya özgü bir dava türüdür.

Burada son olarak bir hususu vurgulamak istiyoruz. Biz vergi uyuşmazlığı davalarını geniş olarak ele aldığımızdan bir vergi kanununun Anayasa'ya aykırı olduğu savıyla Anayasa Mahkemesi'ne açılan iptal davaları ile vergiyle ilgili bir kanunun Anayasaya aykırı olduğu savıyla mahkemeler tarafından somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne gönderilen davalar; vergiyle ilgili tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin kanuna aykırı olduğu savıyla Danıştay'a açılan davalar iptal davalarıdır. Zaten işin doğası da aksi türlü düşünmeye engeldir.

Bu açıklamalardan sonra, vergi davalarının niteliği konusunda Türk Danıştay'ının içtihatları incelenecektir.

VI. VERGİ DAVALARININ NİTELİĞİ KONUSUNDA DANIŞTAY İÇTİHATLARI

Bu kısımda, vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliğine ör-tülü de olsa değinen Danıştay içtihatları incelenecektir. Özellikle, idari yargı düzeniyle ilgili 1982 yılında kabul edilen 2575, 2576 ve 2577 sayılı temel kanunların kabulünden sonraki devrede Danıştay içtihatları incelendiğinde görülmektedir ki, Danıştay kimi durumlarda vergi davalarını tam yargı davası, kimi durumlarda iptal davası kimi durumlarda ise kendine özgü dava olarak değerlendirmektedir. Bu açıdan vergi davaları konusundaki Danıştay içtihatlarını; tam yargı davası, iptal davası ve kendine özgü dava olduğu yönünde kararlar olmak üzere üç başlık altında incelemek uygun düşecektir.

1. Tam Yargı Davası Olduğu Yönündeki Kararlar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kimi içtihatlarının incelenmesi sonucu vergi davalarının tam yargı davası olduğu anlaşılmaktadır. Gerçi söz konusu kurul, vergi davalarının tam yargı davası olduğunu açıkça belirtmese de, kararın içeriğinden vergi davasının tam yargı davası olarak kabul edildiği sonucu çıkartılmaktadır. Aşağıda konuya ilişkin olarak iki örnek verilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; kim içtihatlarında vergi davalarını iptal davası olarak nitelendirerek vergi mahkemesi-nin bizzat matrah takdir etmesini uygun görmemiş, kimi kararlarında ise bizzat matrah takdir etmesi gerektiğini içtihat etmiştir. Gerçekten de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 8.4.1988 tarih ve E. 1987/35, K.1988/25 sayılı kararında; mahkemenin tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarını değiştirebileceği ifade edilmiş ve vergi uyuş-mazlığından kaynaklanan davaların tam yargı davası olduğu açık bir şekilde şu şekilde belirtilmiştir: *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde vergi tarhının 'idari muamele' olarak nitelendirilmesi, ilgililerin bu muamele ile belirlenen vergiye karşı açtıkları davanın iptal davası olarak kabulü için yeterli değildir. Tarh işlemi, yükümlülerin menfaatlerini ihlal et-mekle kalmayıp, belli miktarda vergi borcunun borçlusu durumuna da getir-*

mekle onların haklarını da ihlal etmektedir. Vergi ve cezaların usulüne uygun biçimde tebliği ile bu hak ihlâli gerçekleşmekte ve aksine bir nitelik kazanmaktadır. Hükümlünün ihbarname tebliği üzerine, vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı, işleme esas olan tespitlerin gerçeği ifade etmediği, istenen miktarın fazla olduğu yolundaki ya da benzer iddialar ileri sürerek tarhiyatın tamamen ya da kısmen kaldırılması dileğiyle açacakları davalar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-b maddesinde hakkın ihlali nedeniyle açılacağı öngörülen tam yargı davalarında. Bu davalarda vergi mahkemesi çözüme ulaşırken, vergi idaresinin gerçekte yapması gereken işlemin ne olduğunu göstermesi yeterli olmayıp, haksızlığın varlığını saptamışsa bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmetmesi gerekmektedir. Bu suretle mahkeme, davacının isteğini aşarak, başlangıçta idarenin yapması gerekip de yapmadığını hüküm altına almayacağından, bu uygulamanın idarenin yerine geçerek onun adına işlem yapması anlamına geldiği de söylenemez..."¹²⁶

Yine, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.1.1997 gün ve E. 1996/111, K.1997/86 sayılı kararında; bir nakliyat şirketinin aktifinde kayıtlı araçların satışı nedeniyle beyan edilen satış bedellerinin düşük bulunması üzerine takdir komisyonunca kasko sigorta değeri esas alınarak matrah takdir edilerek tarhiyat yapılması halinde, vergi mahkemesince; araçların emsal bedelinin mahalli ticaret odası ile şoförler ve otomobilciler derneğinden araştırılarak karar verilmesi içtihadında bulunmuştur.¹²⁷ Kuşkusuz, Karardan vergi davalarının tam yargı davası olduğu açık bir şekilde anlaşılamamaktadır; bununla birlikte, söz konusu kararda, vergi mahkemesinin bizzat matrah takdir etmesi ifade edildiğinden bu nitelikteki vergi davalarına tam yargı davası niteliği verildiği sonucu çıkartılmaktadır.

Danıştay; vergi mahkemesinin davayı tam yargı davası olarak nitelendirip bizzat matrah takdir etmesini, vergi yargısında geçerli olan resen araştırma ilkesine dayandırmakta ve İYUK'nın 2. maddesinde öngörülen idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemez hükmüne aykırı olmadığı sonucuna varmaktadır. Örneğin; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 21.2.1997 gün, E. 1995/209, K. 1997/124 sayılı kararında; idari yargı yerlerince resen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılan araştırma ve incelemelerin idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 2. fıkrasıyla

¹²⁶ Nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 211, 212.

¹²⁷ Bkz. *Danıştay Dergisi*, Yıl 28, Sayı 94, 1998, s. 218-221.

getirilen sınırlamaya aykırı olmadığı içtihadında bulunulmuştur. Danıştay, bu kararında şu görüşü savunmuştur: “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesinin 1. bendinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmakla idari yargılama hukukunda resen araştırma ilkesi benimsenmiştir.

Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümünü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler. Bu tür inceleme ve araştırmaların resen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılması, idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Kanun’un 2. maddesinin 2. fıkrasıyla getirilen sınırlamaya aykırı değildir.

Taraflar arasında uyuşmazlık doğuran tarhiyat, yükümlünün defter ve belgelerinde gösterdiği doküma tezgahlarının, ticaret ve sanayi odasınca bildirilen fiyattan düşük gösterilmesi nedeniyle uygulandığından, yükümlünün ticaret ve sanayi odasınca fiyatları bildirilen tezgahların, imal ve satışı yapılan tezgahlara teknik, fonksiyonel ve ekonomik açıdan benzemediği için tarhiyata bu fiyatların esas alınamayacağına ilişkin iddialarının doğruluk derecesi yönünden bilirkişi incelemesi yaptırılmaksızın sonuca ulaşılması ve bu tür incelemenin yargı yerinin idarenin yerine geçmesine yol açacağıyla görüşüyle verilen direnme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır”.¹²⁸

Danıştay’ın 2577 sayılı İYUK’nun 20. maddesinde belirtilen resen araştırma ilkesine dayalı olarak mahkemelerin davanın esası hakkında karar vereceğini, bu kararın İYUK’nun 2. maddesinde ifade edilen idari işlem veya eylem niteliğinde mahkemelerin karar verilemeyeceği şeklindeki kuralına aykırı olmadığını ifade eden bu görüşü haklı olarak Duran tarafından eleştirilmektedir. Duran’a göre mahkemelerin yargılama evresinde resen hareket etme ilkesine sahip olmaları hiç bir şekilde yargının idari işlem ve eylem niteliğinde karar veremeyeceği yasağını delmeye yetmez. Yazara göre, idari yargıda geçerli olan re-

¹²⁸ A. g. e., s. 246-248.

sen araştırma ilkesi, idari yargı yerlerinin uyuşmazlığa yol açan olay ve olguları aydınlığa kavuşturmak ve davayı çözümlmek için gerekli tüm bilgi ve belgeleri, taraflar ileri sürmemiş ve iletmemiş olsalar bile kendiliklerinden araştırıp elde etmeye yetkili olduklarını gösterir. Bir başka deyişle, idari yargıda soruşturma ve araştırma; kanıtları sağlamak ve değerlendirmekten ibaret olup, verilecek hükümde yer almaz. Yazar, vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma ve soruşturma ile bilirkişi incelemesi sonucu kanıya vararak idari işlemi iptal edebileceklerini ancak doğrudan idari işlem veya eylem niteliğinde hüküm tesis edemeyeceklerini ifade etmektedir.¹²⁹

2. İptal Davası Olduğu Yönündeki Kararlar

Danıştay bazı içtihatlarında kimi vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası olduğu içtihadında bulunmuştur. Söz konusu içtihatlarda dikkati çeken nokta, kimi vergi uyuşmazlığı davalarının açıkça iptal davası olarak nitelendirildiğidir. Aşağıda, kimi vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası olduğu yönündeki içtihatlara temas edilecektir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 6.2.1997 tarih ve E.1996/258, K.1997/117 sayılı kararında; düzeltme ve şikayet isteminin reddi yolunda kurulan işleme karşı açılan davaların iptal davası olduğu, işlemin iptali ile birlikte ret ve iadeye de hüküm verilmesi gerekmediği, kararda faiz isteminin karşılanmamış olmasının bozma nedeni oluşturmayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu kararda davacı; Vergi Dava Daireleri Genel Kurul kararının ret ve iadeye hükmedilmemesi, vekalet ücreti ve yasal faiz istemi yönünden düzeltilmesini istemiş ancak bu istem oybirliğiyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun yukarıdaki kararıyla reddedilmiştir. Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu; karar düzeltme talebini şu gerekçeyle reddetmiştir: *"...Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'nun 17.5.1996 günlü ve E:1995/74, K:1996/234 sayılı kararıyla; Maliye Bakanlığı'nca kurulan olumsuz işlemin konu yapıldığı bu davanın, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1/a fıkrasında belirtilen iptal davası olduğu, iptal davalarının özelliği gereği yargı yerlerinin, davaya konu olan idari işlemin unsurlarında hukuka aykırılık olup olmadığını araştırarak aykırılık saptandığında işlemi iptal yetmekle yetineceği, kurulun bozma kararı uyarınca verilen*

¹²⁹ Fazla bilgi için bkz. Duran, *Vergi Davalarının Çözümü* (II), s. 73, 74.

kararda da Danıştay Yedinci Dairesi'nin, Maliye Bakanlığı'nın olumsuz işlemini iptal ettiği, iptal davalarının özelliği gereği ve dava bir alacak davası olmadığından verilen kararda, faiz isteminin ve iptal kararı sonucuna göre geri verilmesi gereken miktarın hüküm altına alınmasına olanak bulunmadığı ayrıca, alacak davası olarak nitelenemeyecek bu davanın kabulü nedeniyle davacı lehine maktu avukatlık ücretine hükmedilmesinde de yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle istem reddedilmiştir" demektedir ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğinden ve dilekçe sahibinin ileri sürdüğü sebeplerin bunlardan hiç birisine uymadığından istemin reddine oybirliğiyle karar verildiği bildirilmektedir.¹³⁰

Benzer şekilde; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; 19.06.1992 tarih ve E.1991/556, K.1992/290 sayılı kararında iptal davasında faize hüküm verilmesine gerek bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu kararında Danıştay; "Sosyal Sigorta Kurumu Genel Müdürlüğü'nün maliki bulunduğu taşınmazlar için ödediği Emlak vergisinin iade edilmeyeceği yolundaki işlemin iptali ve söz konusu verginin tahsil tarihinden itibaren kanuni faiziyle birlikte iadesi istemiyle açtığı davayı kısmen kabul eden Danıştay 9. Daire kararının, faiz isteminin kararda karşılanmadığı ileri sürülerek bozulması istenmektedir.

Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, davacı Kurumun, düzeltme ve şikayet yollarını izleyerek yaptığı başvurunun reddi yolunda kurulan olumsuz işlemin davaya konu yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu yol izlenerek açılan dava, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1/a fıkrasında yazılı olan iptal davasıdır.

İptal davasının özelliği gereği yargı yerleri, davaya konu yapılan idari işlemin öğelerinde hukuka aykırılık olup olmadığını araştırır ve aykırılık saptandığı takdirde idari işlemi iptal etmekle yetinirler.

Temyiz istemine konu yapılan Kararda Danıştay 9. Dairesi, ödenen verginin iade edilmeyeceği yolundaki işlemi yasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Yukarıda açıklanan niteliği gereği dava, bir alacak davası olmadığından, yargı yerince verilen kararda kanuni faiz isteminin de hüküm altına alınmasına ola-

¹³⁰ Bkz. Danıştay Dergisi, Yıl 28, Sayı 94, 1998, s. 221-223.

*nak bulunmamaktadır” demekte ve temyiz olunan kararın yasaya uygun olduğu gerekçesiyle temyiz istemini oybirliğiyle reddetmektedir.*¹³¹

Yukarıda da bahsedildiği üzere Danıştay kimi kararlarında vergi davalarını iptal davası olarak nitelendirerek vergi mahkemesinin bizzat matrah takdir etmesini hukuka aykırı bulunmaktadır. Gerçekten de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 1.12.1989 tarih ve E. 1989/29, K. 1989/120 sayılı kararında; Takdir Komisyonlarının Vergi Usul Kanunu’nun 72. maddesi gereğince inceleme yetkisini haiz olduklarından, inceleme raporu düzenlemeden takdire sevk edilen konularda somut verilere dayanarak matrah takdir etmelerinin gerekli olduğu, Takdir Komisyonu’nun bu şekilde yapması gereken incelemenin yargı yerince yapılmasının 2577 sayılı Kanun’un 2. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olduğu fikrini benimsemiştir. Kararın hüküm kısmında şu ifadelerle yer verilmektedir. “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinin (2) işaretli fıkrasında idari yargı yetkisinin, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin, yerindelik denetimi yapamayacakları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremeyecekleri hükme bağlandığından; idari davaların görülmesi sırasında idari mahkemelerin her türlü bilgi ve evrakı isteyerek değerlendirebileceklerini kurala bağlayan aynı yasanın 20. maddesinin (1) işaretli fıkrası hükmü sadece dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacını taşımaktadır. Bu işlem yerine nitelik ya da nicelik yönünden farklı bir işlemin uygulanması gerektiği belirlendiği takdirde mahkemelerin, olması gereken hüküm altına almaları, 2577 sayılı Kanun’un (2) işaretli fıkrasında yazılı kurala aykırı olacaktır.

Bu nedenlerle, Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesi ile 72, 74, 74 ve 75. maddelerinden dolayı vergi idaresi tarafından yapılması gereken işlemlerin vergi mahkemesi tarafından yapıp, sonucuna göre tarh matrahının belirlenmesi, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun, idari yargı yetkisinin kullanımına çizdiği çerçeveye aykırıdır” diyerek oyçokluğu ile istemi reddetmiştir.

Bu karara konulan karşı oy yazısında ise şu görüşlere yer verilmiştir: “Yerel mahkemenin hukuka uygunluk denetimi yaparken bu hukuki durumu saptaması gerekirken, takdir komisyonu kararının dayanaksız oldu-

¹³¹ Bkz. Danıştay Dergisi, Yıl 23, Sayı 87, 1993, s. 149- 151.

ğunu ve idarenin yerine geçerek karar veremeyeceğini ileri sürmesi yukarıda açıklanan hukuki duruma ters düşmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde, yargı yerlerinin idarenin yerine geçemeyeceği öngörülmekle birlikte aynı maddede yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak ve idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği de hüküm altına alınmıştır. Yukarıda açıklandığı veçhile kanunda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak ve idarenin sahip bulunduğu takdir yetkisine dayanarak verilmiş bulunan takdir komisyonu kararına müstenit tarh işlemini iptal eden vergi mahkemesi kararı, anılan 2. maddenin özüne ve sözüne aykırı bulunmaktadır.

Diğer taraftan davacının iddiası üzerine... Vergi mahkemesinin niyabetiyle kaza yükümlü kurum için emsal alınan kurum kayıtlarını inceleyen vergi mahkemesinin, iki kurum arasındaki ilişkiler açısından da bir inceleme ve araştırma yapılması gerektiği yolundaki Danıştay 3. Dairesi'nin bozma kararına uymamasındaki çelişkiyi önlemek de mümkün değildir. Hukuken katılma imkanı bulamadığımız çoğunluk kararına göre beyanname vermeyen, istenmesine rağmen defter ve belgelerini ibraz etmeyerek ticari faaliyetlerini, ticari ilişkide bulunduğu kişi ve kuruluşların bildirilmemesi nedeniyle gerçek gelirin incelenmesi, araştırılması ve saptanması imkanını idareye tanımayan yükümlüler vergi de vermeyeceklerdir. Her halde idari yargının görevi vergilendirme ile ilgili ödevlerinin hiçbirini yerine getirmeyen yükümlülerin vergi vermesini sağlamak değildir. Açıklanan nedenlerle vergi mahkemesinin ısrar kararının bozulması görüşüyle çoğunluk görüşüne katılmıyoruz.¹³²

Danıştay'ın aşağıda bahsedeceğimiz kararında ise vergi uyuşmazlığı davası açık bir şekilde iptal davası olarak nitelendirilmemekte, kararın incelenmesi sonucu örtülü bir şekilde vergi davasının iptal davası olduğu sonucu çıkartılmaktadır. Gerçekten de, Danıştay 3. Dairesi'nin 15.12.1989 tarih ve E. 1989/1325, K. 1989/2825 sayılı kararında vergiyi doğuran olayı ortaya koyan tespitlerin bulunmaması halinde olayın tespitine ilişkin inceleme ve araştırmaların idari yargı yerlerince yapılmasının olanaklı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kararın hüküm kısmında; "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrasında 'İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler, yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine

¹³² Karar hakkında fazla bilgi için bkz. Danıştay Dergisi, Yıl 20, Sayı 78-79, 1990, s. 137-142.

getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler' hükmü yer almıştır. Maddede yer alan idari yargı yetkisinin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğu yolundaki hükümle İdarenin yaptığı her türlü idari işleme karşı dava açılması durumunda yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olup olmadığının araştırılması, sonuçta işlem hukuka uygun ise davanın reddine, hukuka aykırı ise işlemin iptaline karar verilmesi amaçlanmış olup, başka bir ifade ile işlemin değiştirilmesi, yeni bir işlem haline getirilmesi veya idarenin takdir yetkisinin kaldırılması yolunda karar verilmesi ve yargı yerinin idare yerine geçerek işlem tesis etmesi önlenmek istenmiştir.

İdari yargı yerlerinin hukuka uygunluk denetimi sırasında bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapabilecekleri hususu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak bu incelemenin kapsamının idari işlemin meydana getirilmesinde idarenin izlediği yol ve uyguladığı yöntemlerle sınırlı olması gerekmektedir.

Vergi dairelerince yapılan tarh işlemlerinde de vergiyi doğuran olaya ilişkin idarece yapılan tespitler veya matrahın saptanmasına ilişkin hesaplamalarla ilgili her türlü inceleme ve araştırmayı talep olmasa dahi vergi mahkemeleri yapabileceklerdir. Vergiyi doğuran olayı ortaya koyan bir tespit yoksa mahkemelerin vergiyi doğuran olayın tespitine ilişkin bir inceleme ve araştırmaya girmeleri söz konusu olamayacaktır.

Bu açıklamalar karşısında, uyumsuzluk konusu olayda idarece yapılan tarh işleminde, mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu düzenlenen tutanakla tespiti yapılan hususlar matrahın hesaplanmasında dikkate alınmayarak başka bir yöntem kullanılmışken, vergi mahkemesince idarenin yerine geçilmek suretiyle, tutanaklar tenkit konusu yapılmaksızın tespit edilen konularla ilgili yeni bir matrah farkı yaratılmak suretiyle tarh işleminin değiştirilmesinde isabet görülmemiştir."¹³³ denilerek örtülü bir şekilde vergi davalarının iptal davası olduğu sonucuna varılmıştır.

3. Kendine Özgü Dava Olduğu Yönündeki Kararlar

Sayıları çok az da olsa Danıştay'ın kimi kararlarında vergi uyumsuzluğu davalarının kendine özgü dava olduğu görüşü savunulmak-

¹³³ Kararın tam metni için bkz. a. g. e., s. 171-174.

tadır. Örneğin, Danıştay 7. Dairesi'nin 12.4.1985 tarih ve E. 1984/3570, K. 1985/1039 sayılı kararında şu görüş savunulmuştur: *"Takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi daireleri tarafından mahkemelerde açılan davalar idari yargıdaki iptal ve tam yargı davalarına benzerlik arz etmekle beraber kendine özgü ilkeleri bulunan ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesi 2. fıkrasındaki, bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm de vergi ihtilafının diğer idari dava türlerinden farklı olduğunu açıkça göstermektedir. Bu davaların niteliği, maddi değerın saptanması göz önüne alınırsa, vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kaniya varırken, yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırma-ları gerekir. Mahkemenin anlaşmazlığı çözmek için verdiği karar ise, idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmez."*¹³⁴ Danıştay 7. Dairesi'nin vermiş olduğu bu karar, Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu'nun; 14.11.1986 tarih ve E. 1986/16, K.1986/18 sayılı Kararıyla aynı gerekçeyle onaylanmıştır.¹³⁵ Mahkemenin anlaşmazlığı çözmek için verdiği kararın idarenin yerine geçerek karar verme anlamını taşımayacağını ifade eden Danıştay'ın bu görüşü, yukarıda, bu bölümün (1) numaralı kısmında kendisine yollama yapılan Duran'ın görüşü doğrultusunda isabetsiz olduğu açıktır.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliğini saptamaya yöneldiğimiz bu çalışmadan beş adet önemli sonuç çıkmaktadır. Yukarıda vergi uyuşmazlığı davasının kuramsal niteliği kısmındaki Danıştay içtihatları bölümünde de görüldüğü üzere vergi davalarının kuramsal niteliği konusunda Danıştay içtihatları arasında çelişkiler bulunmaktadır. Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrası ile 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 2. fıkrası olduğu müddetçe Danıştay içtihatları arasında sürgit bir çelişki bulunacak ve Danıştay hiç bir şekilde vergi uyuşmazlığı davalarının kuramsal niteliğini tam olarak belirleyemeyecektir. Bu

¹³⁴ DD, S. 60-61, s. 334-335, nak. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 224, 225.

¹³⁵ Bkz. Kumrulu, *a. g. e.*, s. 226.

açından çalışmamızdan çıkan ilk sonuç; Anayasa'nın yargı yolu başlıklı 125. maddesinin 4. fıkrası ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlıklı 2. maddesinin 2. fıkrasının kaldırılması gerekliliğidir. Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrasında; yargı yetkisinin, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, yürütme görevinin, kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari işlem ve eylem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak ölçüde yargı kararının verilemeyeceği ifade edilmiş ve bu hüküm 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı*" başlıklı 2. maddesinin 2. fıkrasında; idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği şeklinde ifade edilerek, Anayasa'nın söz konusu hükmü pekiştirilmiştir.

Uygulamada Danıştay, mahkemelerin; gerek matrah belirleyebileceğini gerekse vergi cezalarını daha alt kademe vergi cezalarına dönüştürebileceğini, örneğin kaçakçılık cezasını ağır kusur cezasına çevirebileceği yönünde çeşitli kararları bulunmaktadır. Danıştay matrah belirlenmesi işinde mahkemelerin araştırma yaparak örneğin 100 birimlik matrah yerine doğrusu olan 150 birim olarak matrahın belirlenmesi gerektiğini, olayda ağır kusur cezası verilmesi gerekirken kaçakçılık cezası verilmesinin hukuka aykırı olması nedeniyle cezanın ağır kusur cezasına dönüştürülmesi gerektiği şeklinde gerekçeler ileri sürmektedir. Danıştay'ın ileri sürdüğü bu gerekçeler haklı ve yargılayanın gereklerine uygun de olsa idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemez şeklindeki yukarıda bahsedilen mevzuatımızda öngörülen yasağı ihlal edici niteliktedir. Danıştay'ın yargılayanın gerektirdiği haklı görüşlerini yaşama geçirebilmek için Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrası ile İYUK'nın 2. maddesinin 2. fıkrasının kaldırılması mutlak bir gereksinim olarak gözükmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak gördüğümüz üzere bir vergi uyuşmazlığı davasında yargıcın hem iptal hem de tam yargı yetkileri bulunmaktadır. Pozitif hukukumuzda bu hükümler olduğu müddetçe yargıcın özellikle tam yargı yetkisini kullanması neredeyse olanaksızdır.

Çünkü yargıcın tam yargı yetkilerini kullanması, idari işlem ve eylem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak ölçüde yargı kararı verme yasağı kapsamı içerisine girdiği gibi kimi durumlarda yerindelik denetimi yapma yasağı kapsamına içerisine de girebilir. Çünkü hukukilik denetimi ile yerindelik denetimi arasındaki ayrımı sağlayan nesnel ölçütler yargıcın elinde bulunmamaktadır. Halbuki kimi vergi uyuşmazlığı davalarında yargıcın tam yargı yetkilerini kullanarak davanın esası hakkında karar vermesi, vergi uyuşmazlığı davalarının niteliği gereği mutlak bir zorunluluktur.

İdari yargının olmadığı ve idare hukukunun pek fazla gelişmediği Anglo-Sakson hukukuna tabi ülkelerde bile yargı organları için böyle bir yasak öngörülmezken, hukuk devleti ilkesini yaşama geçirme bakımından kilit bir önem taşıyan idari yargı ülkemizde yaklaşık olarak 140 yıldır bulunmasına rağmen, mahkemelerin gereği gibi yargılama yapmasını önleyen pozitif hukukumuzdaki bahsedilen yasakların bulunması anlaşılır gibi değildir. Gerçekten de, Anglo-Sakson hukukuna tabi ülkelerde bile mahkemeler; daha önce geleneksel olarak tamamıyla idarenin sorumluluğu altında bulunduğu için pek fazla karışmadığı alanlara bile müdahale etmeye başlamışlardır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde mahkemeler idarenin uyguladığı usul ile çıkardığı düzenleme ve kuralları iptal ederek doğrudan veya dolaylı olarak idari işlem ve eylem niteliğinde kural koymaya başlamışlardır. Böylelikle mahkemeler kural koyucu bir konuma gelmişlerdir. Mahkemelerin yaptığı bu müdahale sonucu kamu idareleri, yapacakları düzenlemelerin yargı tarafından iptal edileceği endişesi duyarak, keyfi veya geliş güzel düzenleme yapma yerine hukuka uygun şekilde düzenleme yapmaya daha fazla önem vermeye başlamışlardır.¹³⁶

Çalışmamızdan çıkan ikinci sonuç; “*vergi davası*” kavramının mevzuatımızdan çıkartılması gerekliliğidir. Özellikle gerek 2576 sayılı Kanun'da gerekse 2577 sayılı Kanun'da vergi davası kavramına yer verilmesi vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların kuramsal niteliğinin saptanmasını güçleştirmekte ve sanki vergi davası adı altında ayrı bir idari dava türü varmış izlenimini vererek zihinleri karıştırmaktadır. Halbuki vergi davası adı altında hukukumuzda idari bir dava türü bulunmamakta ve yukarıda ayrıntılı olarak anlattığımız

¹³⁶ Fazla bilgi için bkz. Nich, *Administrative Law for the Criminal Justice Administrator*, s. 318, 319.

üzere vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalar; ağırlıklı olarak iptal davası ayrıkçı durumlarda tam yargı davası olmak üzere mevcut idari dava türleri içerisine girmektedir. Bu yüzden biz çalışmamızda “*vergi davası*” kavramı yerine “*vergi uyuşmazlığından kaynaklanan/doğan dava*” veya “*vergi uyuşmazlığı davası*” kavramını kullanmaya özen gösterdik.

Çalışmamızdan çıkan üçüncü sonuç; vergisel uyuşmazlıklardan doğan davalar iptal veya tam yargı davası içerisine girdiğinden ve yukarıda ayrıntılı bir şekilde bahsedildiği üzere iptal davaları ile tam yargı davası arasında çok önemli farklar bulunduğundan iptal davası ile tam yargı davası arasında gerek idari ve yargısal usul, gerekse öze ilişkin olarak farklı düzenlemelere gidilmesi gerektiğidir. Mevcut durumda, vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaları, tam yargı veya iptal davası olarak nitelendirmenin davaya taraf olma ehliyeti ve iptal kararının herkes için geçerli olması esas dışında önemli bir anlamı bulunmamaktadır. Hukukumuzda yargıcın tam yargı yetkileri, evrensel niteliğine uygun olarak, yargıcın, davanın gerektirdiği bütün yetkileri kayıtsız ve koşulsuz olarak kullanarak davanın esas hakkında karar verme yetkisi olarak belirtilirse, vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların vergi yargısının niteliğine uygun olarak daha etkin bir şekilde çözüme kavuşturulabileceğini ve vergi uyuşmazlıkları davalarının ti-polojilerini daha doğru belirleyebilmek açısından fayda sağlayabileceğini ifade etmek olanaklıdır.

Gerçi, yargıcın davanın gerektirdiği bütün yetkileri kayıtsız ve şartsız olarak kullanarak davanın esas hakkında işlem tesis etmesi yargıcın İdarenin yerine geçerek işlem tesis etmesi anlamını taşıyacağı bunun da erkler ayrılığı (seperation of powers) ilkesine aykırı düşeceği söylenebilir. Ancak, kanımızca, bu durumun erkler ilkesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Çünkü, yargıcın söz konusu nitelikte yetki kullanarak davanın esas hakkında karar vermesi; hukuka uygun olarak işlem tesis etmeyen İdare yerine yargıcın hukuka uygun olarak işlem tesis etmesi anlamını taşır. Bir başka deyişle, hukuka uygun olarak işlem tesis etmesi gerektiği hâlde hukuka aykırı olarak işlem tesis eden İdare yerine yargıcın hukuka uygun olarak işlem tesis etmesi anlamını taşır. Hukuk devletinde, İdarenin hukuka uygun olarak idari işlem tesis etme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Çalışmamızdan çıkan dördüncü sonuç, vergisel uyuşmazlıkların çözümünde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) ve Vergi

Usul Kanunu (VUK)'nın ilgili hükümlerine yollama yapılmasından kaçınılmasıdır. Daha somut bir deyişle, 2577 sayılı Kanun'un 30. maddesinin 2. fıkrasındaki; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde HUMK ve VUK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirten hükmünün kaldırılması gerekir. Duran'ın isabetli olarak belirttiği üzere vergi uyuşmazlıklarına ilişkin VUK sisteminin idari yargıya boca edilmiş olması vergi yargısı, daha somut bir deyişle vergisel uyuşmazlıklardan doğan davaların niteliğini belirlemek açısından bir takım sorunlara yol açmaktadır.¹³⁷ İdare ve vergi mahkemeleri kurulmadan önce, idari organ niteliğinde bulunan vergi itiraz komisyonları ile Vergi Temyiz Komisyonu'nun vergi uyuşmazlıklarını çözümlemesi ilkesine dayalı olarak Vergi Usul Kanunu'na konulan ilgili hükümlerin vergi uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacağını belirtilmesi kanımızca vergi yargısının niteliğine de aykırıdır. Çünkü vergi mahkemesi, vergisel uyuşmazlıkların çözümünde idari organ gibi taraf konumunda bulunmamakta, ağırlıklı olarak vergilendirme işlemleri sürecinin nesnel hukuk açısından bir sakatlık taşıyıp taşımadığını incelemektedir. HUMK'ya yollama yapılmaması şeklindeki tezimizin gerekçesi ise aşağıda açıklanmaktadır.

Çalışmamızdan çıkan son sonuç ise, vergi yargısının niteliğine uygun çalışmasını sağlamak ve vergi davalarının kuramsal niteliğini doğru saptayabilmek açısından; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'na yollama yapılmasından vazgeçilmesinin yetmediği; ayrıca, vergi yargısının da içerisinde yer aldığı idari yargının kendisine özgü kurum ve kurallarla işletilmesinin idari yargının niteliğinin gereği olmasıdır. Bu amaçla her şeyden önce, idari yargılama usulünde, HUMK'nın bir kısım hükümlerinin uygulanacağını belirten 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesinin 1. fıkrasının kaldırılması gerekir. Çünkü eşit konumda bulunan kişiler arasında doğan uyuşmazlıkların yargılanmasında uyulacak kuralları düzenleyen HUMK'da öngörülen kurum ve kuralların idari yargının niteliğine uygun düşmesi olanaklı değildir. İdari yargının adli yargıya bağımlılığı sürdüğü müddetçe vergi davalarının kuramsal niteliği konusunda sürgit bir tartışma olacağı ve vergi yargısı ile içerisinde bulunduğu idari yargının derin krizlere sürükleneceğinden hiç kimsenin kuşkusunun bulunmaması gerekir.

¹³⁷ Duran, *Vergi Davalarının Çözümü (II)*, s. 72.

KAYNAKÇA

- Alan, Nuri, İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları, *Danıştay Dergisi*, Yıl 13, Sayı 50-51.
- Ağar, Serkan, Vergi Davalarının Hukuki Niteliği, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 62, Ocak/Şubat 2006.
- Azrak, Ali Ülkü, İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler, *Onar Armağanı*, İstanbul Üniversitesi yayınlarından No: 2354, Hukuk Fakültesi No: 530, Fakülteler Matbaası, İstanbul-1977.
- Black's Law Dictionary With Pronunciations*, Fifth Edition, West Publishing Company, USA, 1979.
- Candan, Turgut, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar, *Danıştay Dergisi*, Yıl 14, Sayı 54-55, 1984.
- Duran, Lütfi, İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (I). (Kısaltılmışı; Vergi Davalarının Çözümü (I)), *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 4, Aralık 1987.
- İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II) (Kısaltılmışı, Vergi Davalarının Çözümü (II)), *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, Mart 1988.
- Gözübüyük, A. Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 6. Bası, Sevinç Matbaası, Ankara 1983.
- Gözübüyük A. Şeref, Tan Turgut, *İdare Hukuku*, Cilt 2 İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.
- Günday, Metin, *İdare Hukuku*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir 2003.
- Hakeri, Hakan, *Sorularla Ceza Hukuku*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 94, Birinci Baskı, Ankara, 2005.
- Kuru, Baki, *Tespit Davaları*, AÜHF Yayınları No:186, Ankara, 1963.
- Kuru Baki, Arslan Ramazan, Yılmaz Ejder, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, "S" Yayınları, Ankara, 1986.
- Kumrulu, Ahmet, Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler in *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, Üçüncü Kitap Çeşitli İdare Hukuku Konuları. 1-4 Mayıs 1990, Danıştay Matbaası, Ankara, 1992.

- , Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Yayınlanmamış, Ankara,1989.
- Nich, Vernon, *Administrative Law for the Criminal Justice Administrator in Law and the Administration of Justice*, Volume Coordinator Vernon Nich, Southern Illinois University, Carbondale, John Wiley & Sons, Inc. 1975.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2006.
- Önen, Ergun, *İnşai Dava*, AÜHF Yayınları No:459, Olgaç Matbaası, Ankara 1981.
- Özyörük, Mukbil, *İdare Hukuku, İdari Yargı Ders Notları*, Ankara, 1975.
- Rice J. Steven, *Introduction to Taxation*, 1994 Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, USA.
- Tekgündüz, Metin, İdari Dava Türleri ve Vergi Davası, *Danıştay Dergisi*, Yıl 13, Sayı 50-51, 1983.
- Turmangil, Civan, Vergi Davasının Hukuki Niteliği, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXIX, 1982-1987, Sayı 1-4.