

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE GÖREVLİ MAH- KEME

Arş. Gör. Oğuzhan DEMİR*

GİRİŞ

Vergi ve benzeri malî yükümler, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla devlet ve kamu tüzel kişilerine tanınan ayrıcalıkların sonucu olarak ortaya çıkan kamusal mükellefiyetlerdir.

Devlet ve diğer kamu idareleri çoğu kez bu alacaklarını tahsil etmek konusunda özel kişilere nazaran üstün yetki ve ayrıcalıklarla donatılmıştır. Bu yetkilerine dayanarak kamu kuruluşları, alacaklarını tahsil etmek için çeşitli faaliyetlere girişmekte ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yeri, uygulamada çoğu kez bazı problemlere sebep olmaktadır.

Diğer yandan idareler bu alacaklarını tahsil aşamasına getirmek amacıyla idarî nitelikte bir çok işlem yapmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin doğal bir izdüşümü olarak idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olması, idarenin kamu alacaklarını tarh ve tahakkuk ettirme aşamasında yaptığı bir çok idarî işlemin de yargı denetimine tâbi olması sonucunu doğurmaktadır.

Yargı denetimi, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde başvurulacak bir çok yoldan biridir. Yargısal çözüm yolu, bu yollardan belki en yavaş olanı ama aynı zamanda istenilen sonucun en çok alındığı yoldur. Bu özelliğine rağmen yargı yolunun en fazla şikâyet edilen sakıncası, bu sürecin yavaş işlemesi ve istenilen sonuca geç ulaşılmamasıdır. Bu gecikmeler yargı erkinin kendi iç sorunlarından ileri gelebileceği gibi bazen de dâvacının (ya da onun vekilinin) kendi hatasından ileri gelebilmektedir. Bu noktada da tabii ki dâvacının dâvasını yanlış yerde açması sonucu meydana gelen gecikmeler önem arz etmektedir.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku ABD Öğretim Elemanı.
E-posta: oguzhanfe@yahoo.com

Yargı organlarının görev ve yetkileri, Anayasa gereği kanunlarla düzenlenmiştir. Ancak kanunlarda kullanılan ifadelerin muğlak olması gibi bazı sebeplerle yargı organlarının görev ve yetkilerini tayin etmek güç olabilir. Bu gibi güçlüklerin aşılmasında özellikle yargı organlarının tutumunun iyi tespit edilmesinde yadsınamaz bir fayda vardır.

Dâvanın doğru yerde açılmasının yararları gözönünde bulundurularak bu makalede vergi vb. malî yükümlerden doğan uyuşmazlıklarda görevli mahkeme konusu yargı içtihatlarından geniş ölçüde yararlanmak suretiyle incelendi.

Konumuzu, üç genel başlık altında inceledik. Birinci başlık altında kavramsal ve genel açıklamalara yer verilirken; ikinci başlık altında idarî yargı yerlerinin vergi uyuşmazlıklarında görev konusu incelendi. Üçüncü başlıkta da istisnaî de olsa adlî yargı yerlerinin vergiyle ilgili bazı uyuşmazlıklarda sözkonusu olabildiğini tetkik etmeyi uygun bulduk. Aslında bu çalışmada konu bütünlüğünün sağlanması için adlî yargı yerleri ile idarî yargı yerleri arasında çıkabilecek görev (=yargı yolu) uyuşmazlıkları da incelenebilir ve bir genel başlık daha açılabilirdi. Çünkü aşağıda göreceğimiz gibi bazı durumlarda adlî yargı yerlerinin de görevi gündeme gelebilmekte ve bundan dolayı da uygulamada vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak yargı yolu uyuşmazlıkları çıkabilmektedir. Fakat çalışmanın sınırlarının makûl bir düzeyle sınırlandırılması da gerçek bir zorunluluktur. Bundan dolayı 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesi'nin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da düzenlenen yargı yolu uyuşmazlıkları çalışmanın dışında tutulmuştur.

Konuya geçmeden önce belirtelim ki aşağıda bir çok yerde geçen vergi uyuşmazlığı kavramı geniş anlamda kullanılmıştır. Yani bir yandan doğrudan vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilebilecek uyuşmazlıklar bu kavrama dâhilken, diğer yandan doğrudan vergisel uyuşmazlık denemeyecek olan ve fakat vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı bir bağı olan bazı uyuşmazlıklar da bu kavrama dâhil kabul edilmiştir.

I. GÖREV KAVRAMI VE GENEL OLARAK VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA GÖREVLİ MAHKEME SORUNU

Yargılama usûlünde görev deyimi, açılacak bir dâvanın konu yönünden hangi mahkemede açılması gerektiği ile ilgili usûl sorununu ifade eder. Diğer bir ifadeyle bir dâvanın bir yargı kolu içindeki hangi yargı yerinde görüleceği ile ilgili esaslar, görev kuralları ile belirlenir.

Ancak burada belirtmekte fayda gördüğümüz bir husus vardır. Hukukumuzda görev deyimi iki farklı müesseseyi anlatmak üzere de kullanılmak-

tadır. Buna göre iki farklı yargı düzeni içindeki farklı mahkemeler arasındaki görev kuralları da görev deyimi ile anlatılmaktadır. Hatta bu durum kanunlarımıza da yansımıştır. Şöyle ki mevzuatımızda bazı kanun hükümlerinde yargı yolu ilişkisi yerine geçmek üzere görev terimi kullanılmıştır. Örneğin Anayasa'nın 158; Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'un 1, 10 ve 14; İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 9, 14 ve 15. maddede hükümlerinde farklı yargı düzenlerindeki mahkemeler arasındaki yargı yolu ilişkisi görev terimi ile karşılanmıştır. Kanunlarımızda mevcut olan bu terim birliği uygulamada da iki ayrı kurumu anlatmak üzere kullanılmaktadır. Bu durum bazı yazarlarca eleştirilmiş ve yargı yolu ilişkisi için de görev deyiminin kullanılmasının yanlış olduğu vurgulanmıştır¹.

Ülkemizde yargı düzeni genel olarak adlî, idarî ve askerî yargı düzeni olmak üzere üçlü bir ayrıma tâbi tutulabilir. Bu yargı düzenleri içinde yer alan farklı mahkemeler arasındaki görev kuralları yanında, farklı yargı düzenleri içindeki mahkemeler arasında da görev kuralları bulunmaktadır. Bu görev kuralları yukarıda belirttiğimiz gibi hukukumuzda tek bir terimle (=görev terimi ile) anlatılmaktadır. O halde vergi uyuşmazlıklarında görev sorununun hallinde öncelikle yapılması gereken, uyuşmazlığın hangi yargı düzeni içinde yer alan mahkemelerce çözülmesi gerektiği sorusuna cevap bulmaktır. Uyuşmazlığın hangi yargı düzeni içinde görüleceği belirlendikten sonra bu uyuşmazlığın aynı yargı düzeni içindeki mahkemelerden hangisinin görev alanına dâhil olduğu belirlenmelidir². Çalışmamızda da konumuzu işlerken yargı sistemimizdeki bu ayrım dikkate alınmakla birlikte aşağıda konunun bizi asıl ilgilendiren yönü incelenecektir. Yani biz asıl olarak vergi uyuşmazlıklarının idarî yargı kolundaki görev esaslarını tetkik edeceğiz.

İdarî yargı düzenimizde ilk derece mahkemesi olarak idarî dâvalara bakmakla görevli dört adet mahkeme vardır. Bunlardan Danıştay, Askerî Yüksek İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemeleri özel görevli iken; İdare Mahkemeleri, idarî yargı sistemimizde genel görevli ilk derece mahkemele-ridir³. Konumuz olan vergi uyuşmazlıklarında da dâvanın öncelikle Vergi Mahkemelerinin görevine girip girmediği araştırılmalı, vergi mahkemeleri-

¹ KURU Baki/ARSLAN Ramazan/YILMAZ Ejder, Medenî Usûl Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 1999, s. 108, 189; HONDU Selçuk, "Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları", (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 15).

² ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Dâvaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2003, s. 295; ALAN Nuri, "İptal Dâvasının Ön ve Esastan Kabûl Şartları", (Dnş. Der., Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 29).

³ GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/TAN Turgut, İdare Hukuku-İdarî Yargılama Hukuku, (Turhan Kitabevi), C. 2, Ankara 2003, no. 526, s. 775.

nin görevine girmeyen dâvaların genel görevli idare mahkemelerinin görevi içinde olduğu kabul edilmelidir. Genel durum bu olmakla birlikte kamusal nitelikteki vergi uyuşmazlıkları⁴ ile bağlantısı olan bazı dâvalar açık kanun hükümleri ile adli yargının görev alanına dâhil edilmiştir. Bundan dolayı biz de konunun daha iyi anlaşılması için vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı ilgisi olan bazı dâva ve işlerde adli yargı yerinin görev alanını da incelemeyi uygun bulduk.

Anayasamıza göre mahkemelerin görev ve yetkileri kanunla belirlenir (Any. md. 142). Bu anayasa hükmüne uygun olarak da mevzuatımızda çeşitli kanunî düzenlemeler ile mahkemelerin görevleri belirlenmiştir. İdarî yargı yerlerinin ve bu arada vergi yargı organlarının da görevleri kanunlarla belirlenmiştir (2576 S. Kanun md. 5, 6). Bu doğal(=kanunî) yargıç ilkesinin tabii bir sonucudur⁵.

II. İDARİ YARGI YERLERİNİN GÖREV ALANI

Adli yargı yerlerinin görev alanı esas itibariyle özel hukuk uyuşmazlıkları iken idarî yargı yerlerinin görevi, genel olarak idarenin kamu hukuku ilkelere göre yürüttüğü faaliyetlerin yargısal denetimidir⁶. Bu anlamda kamu gücü yetkileri ile donatılmış olan ve vergi borcunun alacaklısı olarak kamusal yetki ve usûller kullanan devletin taraf olduğu vergi uyuşmazlıkları da esas olarak idarî yargının (ve dolayısıyla da vergi yargısının) görev alanı içindedir⁷.

4 "Vergi Uyuşmazlığı" genel olarak doktrinde şöyle tanımlanmaktadır: "Vergi uyuşmazlığı, vergi dairesi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukukî anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır." (KIZILOL Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2000, s. 36).

5 GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 525, s. 775; KARAKOÇ Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Yayınları), İstanbul 1995, s. 153.

6 İdarî yargının görev alanının tayininde kullanılan ölçütlerin geniş bir açıklaması ve değerlendirilmesi için bkz. GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 125, s. 130 vd.

7 Belediyenin vergi borçlarından dolayı tapuda belediye adına kayıtlı taşınmazların haczedilmesinden sonra dâvacı tarafından söz konusu taşınmazların ihale yoluyla satın alındığı ve bu satışın Belediye Encümeninin kararı ile kesinleşerek bedelinin ödendiği iddiasıyla haczin kaldırılması istemiyle açılan dâvada; haczin dâvacının aleyhinde devam edip etmeyeceği hususlarının açıklığa kavuşturulmasını incelemekle idarî yargı mahkemelerinin görevli olduğu hakkında bir karar için bkz. Dnş. 3. D., 18.2.2003 gün ve E. 2001/2813, K. 2003/821 (Dnş. K. Der., Y. 1, S. 1, 2003, s. 134).

Ülkemizde idarî yargı düzeni genel olarak sivil (=genel) ve askerî idarî yargı olmak üzere iki ayrı kol üzerinde örgütlenmiştir. Genel ve askerî idarî yargı mercileri, Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'un kullandığı terimler anlamında iki ayrı yargı düzeni oluşturmakta ve bu iki yargı düzeni arasında görev (=yargı yolu) uyuşmazlığı çıkma imkân ve olasılığı da bulunmaktadır (UYMK md. 1, 10, 14). Ancak bu iki ayrı yargı organını genel olarak idarî yargı düzeni içinde genel ve askerî idarî yargı diye inceleyen yazarlar bulunmaktadır⁸. Nasıl kabul edilirse edilsin; idarî yargı düzeni içinde değerlendirilse de askerî idarî yargı organı olan Askerî Yüksek İdare Mahkemesi (AYİM)'nin görevleri asker kişileri ilgilendiren ve askerî hizmete ilişkin idarî işlem ve eylemlerden doğan iptal ve tam yargı dâvalarını incelemekle sınırlı olduğundan bu yargı yerinin vergi uyuşmazlıklarında görevli olması söz konusu değildir (AYİMK md. 20). İdarî yargı düzeni içinde ilk derece mahkemesi olarak görev yapan diğer yargı mercileri ise İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri ve bazı dâvalarda Danıştay Dâva Daireleridir. Bunlardan idare mahkemeleri, idarî yargı kolunda genel görevli ilk derece mahkemeleri iken vergi mahkemeleri ile Danıştay dâva daireleri kanunda öngörülen belirli dâvalara ilk derece mahkemesi olarak bakan özel görevli mahkemelerdir⁹. Buna göre ortaya çıkan bir vergi uyuşmazlığının çözümünde idarî yargı yerlerinin görevli olduğu tespit edildikten sonra; bu uyuşmazlığın, kanunlarda sınırlı şekilde sayılan Danıştay dâva daireleri ile vergi mahkemelerinin görevine giren konulara ilişkin olmadığı anlaşılırsa uyuşmazlığın genel görevli idare mahkemelerinde çözülmesi gerekir.

İdarî yargı yerlerinde açılacak dâvaların (=idarî dâva) türleri İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 2'de sayılmıştır. Bu maddeye göre idarî işlemler hakkında hukuka aykırı olduklarından dolayı açılan iptal dâvaları ile idarî işlem ve eylemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı dâvaları ve (tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç) idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkacak uyuşmazlıklara ilişkin (tam yargı) dâvalar (1) idarî dâva türleridir. Vergi uyuşmazlığı ile ilgili "vergi dâvaları"nın iptal ya da tam yargı dâvası niteliğinde olduğu veya vergi dâvalarının kendine özgü ayrı bir kategori oluşturduğu şeklinde doktrinde üç ayrı görüş bulunmakla birlik-

⁸ ARSLAN Ramazan/TANRIVER Süha, Yargı Örgütü Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2001, s. 134 vd., 155.

⁹ GÖZÜBÜYÜK Şeref, Yönetmelik Yargı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2001, no. 403, s. 351.

te¹⁰ vergi dâvalarının kural olarak iptal dâvası niteliği taşıdığı ve duruma göre de bu dâvaların tam yargı dâvasına dönüşebileceğinin kabul edilmesi, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 2'nin sınırları içinde uygun bir çözüm yolu olacaktır. Bu yüzden uğranılan bir zararın tazmini şeklinde cereyan eden vergi dâvalarının tam yargı dâvası; menfaati etkileyen vergiyle ilgili idarî işlemlerin (geriye etkili olarak) ortadan kaldırılması istemi ile açılan dâvaların da iptal dâvası olarak nitelendirilmesi gerekir¹¹. Nitelendirmesi böyle yapılan vergi dâvalarının da kural olarak idarî yargı yerinde açılması İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 2'nin gereğidir¹².

A. İdare Mahkemelerinin Görevli Olduğu Dâvalar

2576 sayılı Kanununun 5. maddesine göre "1. İdare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevlerine giren dâvalarla ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki a) İptal dâvalarını b) Tam yargı dâvalarını c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idarî sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin dâvaları, d) diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler. 2. Özel kanunlarda Danıştay'ın görevli olduğu belirtilen ve İdarî Yargılama Usûlü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılınmış bulunduğu dâvaları çözümler." Görüldüğü üzere idare mahkemeleri idarî yargıda genel görevli bir ilk derece mahkemesi olarak öngörülmüştür. Zira bu mahkemeler vergi mahkemesi ile Danıştay'ın görev alanı dışında kalan bütün dâvaları çözümleyecektir. Öyle ki özel kanunlarla Danıştay'ın görevli olduğu belirtilen ve İdarî Yargılama Usûlü Kanunu ile idare mahkemelerinin görevli kılındığı idarî dâvaları da idare

¹⁰ Bu görüşler ve açıklaması için bkz. KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 130 vd.; Ayrıca "vergi dâvaları" şeklinde yeni bir dâva türünün gereksizliğini savunan görüş için bkz. CANDAN Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdarî Dâvalar", (Dnş. Der., Y. 14, S. 54-55, 1984, s. 31); KARTAL Zihni, "İptal Dâvası ve Vergi Yargı Organlarının Yetki Sınırı", (Vergi Dünyası, Şubat 1998, S. 198, s. 80).

¹¹ Aynı görüş için bkz. ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nâmi, Vergi Hukuku, (Turhan Kitabevi), Ankara 2000, s. 191; ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, Vergi Hukuku, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000, s. 242); KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 132; KARTAL, s. 80; Buna karşın Ahmet Aksoy, vergi dâvalarını bünyesinde iptal ve tam yargı dâvalarını barındıran karma bir dâva türü olarak nitelendirmektedir. Bkz. AKSOY Ahmet, "Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi", (Vergi Sorunları Dergisi, Eylül-Ekim 1994, S. 74, s. 15).

¹² 2918 sayılı yasaya göre trafik zabıtasınca verilen para cezasından doğan kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı yasaya göre düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan dâvanın idarî yargı yerinde çözümlenmesi gerektiği hakkında bkz. UYM Hukuk Bölümü, 9.7.2001 gün ve E. 2001/49 K. 2001/61 (RG 14.10.2001 t. ve 24553 S., s. 19).

mahkemeleri çözecektir (2576 s. kanun md. 5/2). Ancak bu hüküm, 2576 sayılı yasadın sonra yürürlüğe giren ve Danıştay'ın görevli olduğunu belirten kanunî düzenlemeler hakkında uygulanamaz¹³. Bu son halde özel kanun hükmü Danıştay'ın görevli olduğunu belirtiyorsa dâvanın Danıştay'da açılması gerekir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak bu açıklamadan çıkan sonuç şöyle belirtilebilir: Vergi mahkemeleri ile Danıştay vergi dâva dairelerinin görevli olduğu konular dışında kalan ve aslında vergi uyuşmazlığı niteliğinde olan idarî (vergi) dâvalar (1), genel görevli idare mahkemelerinde açılmalıdır. Bu konuda idare mahkemelerinde çözümlenecek vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak Danıştay kararlarından birkaç örnek verilebilir. Örneğin Danıştay Kanunu md. 52/1-e maddesine göre merci tayini görevini yerine getiren Danıştay Başkanlık Kurulu, 2003 yılında verdiği bir kararında¹⁴ anasınıfı öğretmeni olan dâvacıya fazladan yapılan maaş ödemesinin geri alınması maksadıyla okul idaresince, dâvacının 2001 yılına ait özel gider indirimi alacağından mahsup edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali amacıyla açılacak dâvanın idare mahkemesinde görülmesi gerektiğine karar vermiştir. Zira Danıştay'a göre okul idaresince tesis edilen bu işlemin vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülük kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Danıştay, başka bir kararında¹⁵ ise Hazine Müsteşarlığı'na dâvacının KDV desteği adı altında öngörülen teşvikten yararlandırılmaması suretiyle tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılacak dâvanın da idare mahkemesinde görülmesi gerektiğini söylemiştir. Danıştay, diğer bir kararında¹⁶ da Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Çıracılık Mesleki Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu gibi fonların ve bu fonlara ilişkin kaçakçılık cezalarının 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesi kapsamında değerlendirilmeyeceğini kabul etmiş ve dolayısıyla da bu gibi fonlardan doğan idarî dâvaların idare mahkemesinde çözümleneceğini içtihat etmiştir. Bunun gibi Danıştay daha bir çok dâvada aynı yönde kararlar almıştır¹⁷.

¹³ GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 530, s. 783.

¹⁴ Dnş. Başkanlık Kurulu, 27.5.2003 gün ve E. 2003/13, K. 2003/54 (Dnş. K. Der., Y. 1, S. 2, 2003, s. 65).

¹⁵ Dnş. 7. D., 13.3.2003 gün ve E. 2002/3420, K. 2003/571 (Dnş. K. Der., Y. 2, S. 3, 2004, s. 223).

¹⁶ Dnş. İDDGK., 16.2.1996 gün ve E. 1994/1039, K. 1996/95 (Dnş. Der. Y. 27, S. 92, 1997, s. 148).

¹⁷ "... Yukarıda yer verilen maddelerden de (2576 s. k. md. 6) anlaşılacağı üzere; 6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenen ödeme emri sebebiyle yaratılan uyuşmazlığın, vergi

Görüldüğü üzere yukarıdaki kararlarda Danıştay, bu sonuçlara idare mahkemelerinin idarî yargı düzeninde genel görevli yargı yerleri olduğu

mahkemelerince çözümlenebilmesi için, sözkonusu ödeme emrinin, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla, benzeri malî yükümlere ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin bir kamu alacağını konu edinmesi gerekmektedir. Olayda, dâvacı şirketin ihracatı teşvik tedbirleri kapsamında haksız yere yararlandığı öne sürülen navlun primi, performans primi ve bu primlere ilişkin olarak hesaplanan gecikme zammının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin; Genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harç ve benzeri malî yükümlü niteliğindeki alacaklara ilişkin olmadığı açık bulunduğundan; sözkonusu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan dâvaya bakmakla görevli mahkeme, idare mahkemesidir..." Dnş. 7. D., 16.5.2000 gün ve E. 2000/1078, K. 2000/1591 (Dnş. Der. Y. 33, S. 105, 2003, s. 396).

"... Olayımızda dâva konusu, ne vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere, ne de bunların 6183 sayılı Kanun uyarınca tahsiline ilişkindir. Dâva, trafik kazası nedeniyle meydana gelen zararın tazminine ilişkin hakkın icrasını temine yöneliktir. Dâva, ne usûl ne de esas yönünden vergiyle ilgili olup, vergi alacağının miktarına, nevine, biçim ve tahsil usûlüne ilişkin bulunmamaktadır. Dâvacı, araca ihtiyatı tedbir konulmasına rağmen, vergi dairesince yalnız amme alacağını teminen satılmış olmasına, kendisinin alacaklılar arasına girmemiş bulunmasına karşı çıkmaktadır. Bu itibarla dâva, vergi mahkemesini ilgilendirmemektedir. 2576 sayılı Kanunun değişik 5. maddesinde, idare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin görevine giren dâvalarla ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki; a) iptal dâvalarını b) tam yargı dâvalarını çözümleyecekleri hükmü yer almıştır. 2577 sayılı kanunun 2/a maddesinde de idarî dâva türleri arasında, idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal dâvaları sayılmıştır. Bu itibarla dâva konusu satış işleminin hukuka uygun olup olmadığının idare hukuku kuralları çerçevesinde incelenmesine ilişkin bulunduğundan bu dâvanın çözümü idare mahkemesinin görevine girmektedir..." UYM Hukuk Bölümü, 28. 9. 1999 gün ve E. 1992/31, K. 1992/34 (RG. 27.10.1992 t. ve 21388 S., s. 12).

"... Dosyanın incelenmesinden, Merkez Bankasının 1- M sayılı genelgesinin 7. maddesinin B bendi hükmü uyarınca, zorunlu döviz devri yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen ... Döviz ve Altın Tic. A. Ş. 'i adına doğan kur farkı ve gecikme faizinin adı geçen şirket tarafından ödenmemesi üzerine belirtilen amme alacağının tahsili amacıyla yönetim kurulu üyesi sıfatıyla dâvacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dâvada vergi mahkemesince uyuşmazlığın esası incelenerek karar verildiği anlaşılmıştır. Yukarıda değinilen yasanın (2576 S. k.) 6. maddesi hükmünde, vergi mahkemelerinde görülecek uyuşmazlık konuları tek tek sayıldıktan sonra sadece bu konulara münhasır olarak 6183 sayılı yasanın uygulanmasından doğan uyuşmazlıkların vergi mahkemesince çözümleneceği hükme bağlanmıştır. Uyuşmazlık konusu olay, her ne kadar 6183 sayılı yasanın uygulanmasına ilişkin bir ihtilafı içermekte ise de takip edilen kamu alacağı vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin bulunmamaktadır. Ancak, takibe konu alacağın kamu alacağı olması ve 6183 sayılı yasa hükümlerine göre bir kamu kurumu olan defterdarlık kanalıyla takip ediliyor olması hususları değerlendirildiğinde, sözü edilen kamu alacağının takibine ilişkin olarak yürütülen işlemin bir idarî işlem olduğu sonucuna varıldığından, dâvaya konu edilen bu uyuşmazlığın, 2576 sayılı yasanın 5. maddesinin 1. fıkrası uyarınca idare mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir..." Dnş. 3. D., 28.10.2003 gün ve E. 2003/690, K. 2003/4779 (Dnş. K. Der., Y. 2, S. 3, 2004, s. 137).

düşüncesinden hareket ederek ulaşmaktadır. Gerçekten de Yüksek Mahkeme, önüne gelen olayda öncelikle uyuşmazlığın konusunun 2576 sayılı yasanın 6. maddesindeki konulara ilişkin olup olmadığını saptamaktadır. Bu saptamada yargı yeri, uyuşmazlık konusunun 6. maddede sayılan konularla örtüştüğünü görürse görevli yargı yerinin vergi mahkemesi, görmezse görevli yargı yerinin genel görevli idare mahkemesi olduğuna karar vermektedir. Örneğin Danıştay 2000 yılında verdiği bir kararda da kira alacağının tahsili amacıyla, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 55'e göre düzenlenip tebliğ olunan ödeme emrinin iptali istemiyle açılan dâvanın idare mahkemelerinin görev alanına girdiğine hükmetmiştir. Yüksek mahkemeye göre, iptali istenen ödeme emrinin konusu 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesinde sayılan vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlere ve bunların zam ve cezalarına ilişkin değildir. Bu yüzden de dâvanın idare mahkemesinde açılması gerekir¹⁸. Ayrıca Danıştay, ihracatta yapılan vergi iadelelerinin geri istenmesi ile ilgili anlaşmazlıklarda görevli mahkemelerin idare mahkemeleri olduğuna karar vermiştir¹⁹.

Ortaya çıkan vergi uyuşmazlığında idare mahkemelerinin görevli olup olmadıklarının tespit edilmesinde aşağıda vergi mahkemelerinin görevi konusunda yapılacak açıklamalara da bakılmalıdır. Zira sık belirttiğimiz üzere açılan dâvada dâvanın konusunun vergi mahkemelerinin görevine giren bir uyuşmazlık olup olmadığı, yapılacak ilk değerlendirmedir. Bu değerlendirme sonunda aksi kanaate varılırsa yani dâva konusunun, vergi mahkemelerinin görev alanındaki uyuşmazlıklara ilişkin olmadığı anlaşılırsa görevli mahkemenin idare mahkemeleri olduğu söylenecektir. Bu nedenle aşağıda yapılan açıklamalar arasında bazen vergi mahkemelerinin değil idare mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlık konularına da değinilecektir.

B. Vergi Mahkemelerinin Görevli Olduğu Dâvalar

Yukarıda belirttiğimiz gibi idarî yargı düzeninde vergi mahkemeleri vergi ve benzeri malî yükümlülüklerle ilişkin dâvalara bakan özel görevli yargı mercileridir. Buna rağmen 2576 sayılı Kanunun 1. maddesinde idare mahkemeleri yanında vergi mahkemelerinden de genel görevli mahkemeler olarak bahsedilmektedir. Kanunun bu düzenlemesinin aksine 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri belirli konulara inhisar ettirilmiş; 5. maddesinde de vergi mahkemeleri ile Danıştay'ın görev alanına girmeyen idarî

¹⁸ Dnş. 7. D., 3.5.2000 gün ve E. 2000/998, K. 2000/1452 (Dnş. Der., Y. 33, S. 105, 2003, s. 410).

¹⁹ ÖZBALCI, s. 298; Yazar, Danıştay'ın bu yönde karar verdiğini belirtmekle beraber Danıştay kararlarından örnek vermemektedir.

dâvalara idare mahkemelerinin bakacağı düzenlenmiştir. Bu durum karşısında 2576 sayılı Kanunun 1. maddesinde vergi mahkemelerini genel görevli olarak nitelendiren düzenlemesini şöylece anlamak daha yerindedir: Devletin haiz olduğu kamu gücü yetkisinin bir sonucu olarak alacaklı olduğu vergi ve benzeri malî yükümlerden doğan uyuşmazlıklarda vergi mahkemesi, adli ve askerî yargı organları karşısında genel görevlidir²⁰. Aksi halde vergi mahkemelerini de idarî yargı düzeni içinde genel görevli olarak nitelendirmek, çözümlenmesi idarî yargının görev alanı içine giren her türlü dâvada idare mahkemeleri yanında vergi mahkemelerinin de görevli olacağı gibi bir sonuç çıkar ki, bu durumun 2576 sayılı Kanunun 5. ve 6. madde hükümlerine uymayacağı aşikârdır²¹. Vergi mahkemeleri olsa olsa vergi uyuşmazlıklarında genel görevli bir mahkemedir²². Bu son halde dahi vergi mahkemeleri, devletin (ve diğer kamu tüzel kişilerinin) her türlü vergi alacağından doğan uyuşmazlıklarda görevli değildir. Çünkü 2576 sayılı Kanun md. 6 vergi mahkemelerinin görevine girecek vergi uyuşmazlıklarını sınırlamaya tâbi tutmuştur.

2576 sayılı Kanunun (24. 2. 1988 t. ve 3410 S. kanunun 2. maddesi ile değişik) 6. maddesine göre; “*Vergi Mahkemeleri, a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin dâvaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin dâvaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.*” Buna göre vergi mahkemelerinin görevli olacağı vergi uyuşmazlıkları, genel hatları ile aşağıdaki gibi incelenebilir.

20 AKSOY Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998, s. 163; TOSUNER Mehmet/YERELİ Ahmet, Türk Vergi Hukuku, (Yayınevi Belirtilmemiş), İzmir 1996, s. 149.

21 Karşı görüşte olan Ahmet Aksoy ise, idarî yargı kolunda idare mahkemeleri yanında vergi mahkemelerinin de genel görevli olduğunu belirtmekte ve şunları kaydetmektedir: “... Vergi mahkemelerinin kurulmadığı yerlerde, idare mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarını çözümleri sözkonusu olmadığından, adli yargı kolundaki Asliye Hukuk Mahkemesi ve Ticaret Mahkemeleri arasındaki ilişkinin, idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında bulunduğunu söylemek herhalde mümkün değildir. Bu nedenle, her iki mahkemenin kanun hükümlerinde belirtilen kendi görev alanlarında genel görevli mahkeme olarak kabul edilmesi mecburiyeti doğmaktadır...” (AKSOY Ahmet, s. 21).

22 Bu yöndeki görüş için bkz. AKSOY Şerafettin, s. 163.

1. Vergi Ve Benzeri Malî Yükümler İle Bunların Zam Ve Cezalarından Doğan Dâvalar, Tarifelere İlişkin Uyuşmazlıklar

2576 sayılı Kanun md. 6/a hükmüne göre sınırlı şekilde sayılan kamu kuruluşlarına ait vergi²³, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler yanında bunların zam ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar da vergi mahkemelerinin görevi içindedir²⁴. Diğer yandan tarife uyuşmazlıkları diyebileceğimiz dâvalar da vergi mahkemesinin görevlerindedir. Ancak belirtelim ki buradaki tarife uyuşmazlıklarından kastedilenin vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili tarifelere göre tesis edilen tarh ve tahakkuk işlemlerinden çıkan uyuşmazlıklar ile bu nitelikteki tarifelerin iptaline ilişkin dâvalar olduğu kabul edilmektedir²⁵. Gerçekten Danıştay'ın 1987 yılında verdiği bir karar²⁶ bu kanıyı desteklemektedir. Bu kararında Danıştay, konutta kullanılan kaplıca suyu ile ilgili belediye tarifesinin iptali istemiyle açılan dâvanın vergi mahkemesinin görevine girmediği sonucuna varmıştır²⁷. İdarenin bü-

23 "... Uyuşmazlık, yükümlü kurumun uygulayacağı yatırım indirimi oranının % 60 mı, yoksa % 40 mı olacağına ilişkindir. (...) Yatırım indirimi, gelir vergisi kanununda düzenlenmiş olan ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tâbi yükümlülerin kalkınma planlarında öngörülen yer ve koşullar çerçevesinde yaptıkları yatırımlardan sağladıkları kazançlardan, belli oranlarda indirim yapılmasını öngören bir vergi istisnasıdır. Bu istisnanın oranına ilişkin olarak, yükümlüler ile idare arasında çıkan uyuşmazlıkların, vergiye ilişkin olması nedeniyle vergi mahkemesinde görülüp çözümlenmesi gerekir. Dâva konusu olayda uyuşmazlık yatırım indirimi oranının, yatırım indirimi ve yatırım teşvik belgesinde yazıldığı gibi % 60 olarak mı, yoksa dâvalı Maliye Bakanlığınca ileri sürüldüğü gibi %40 olarak mı uygulanacağına, yani istisnanın oranına ilişkin olduğuna göre, dâvanın vergi mahkemesince görülüp çözümlenmesi gerekirken, idare mahkemesince karara bağlanmasında isabet görülmemiştir..." Dnş. 4. D., 10.2.1995 gün ve E. 1994/3346, K. 1995/552 (SÖNMEZ Erdal/AYAZ Garip, Vergi Yargısı, (Oluş Yayıncılık), Ankara 1999, s. 225).

24 "... Dâva, dâvacının ihbar ikramiyesi ödenmesi istemiyle yapmış olduğu başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılmıştır. (...) 1905 sayılı yasanın 6. maddesine göre yapılan ihbar sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarına göre salınan vergi ve kesilen cezaların belirli oranı üzerinden ihbar ikramiyesi ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda bir vergiyle bağlantılı bulunan ihbar ikramiyesiyle ilgili dâvanın, vergiyle ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağlılığı karşısında, bu iki uyuşmazlığın gerek usûl ekonomisi ve gerekse dâvaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkaracağı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı yasanın 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir..." Dnş. 10. D., 13.11.2000 gün ve E. 1998/1443, K. 2000/5627 (Dnş. Der., Y. 33, S. 105, 2003, s. 575).

25 ÖZBALCI, s. 301; TOSUNER/YERELİ, s. 148; AKSOY Ahmet, s. 20

26 Dnş. 9. D., 18.11.1987 gün ve E. 1986/1656, K. 1987/3281 (Dnş. Der., Y. 18, S. 70-71, s. 516).

27 Ancak hemen belirtelim ki, Danıştay bu kararında tarifelin iptali istemiyle açılan dâvanın adli yargı yerinde görülmesi gerektiğine karar vermiştir ki, biz Danıştay'ın ulaştığı

tün tarifelerinin tespiti ve uygulamasından doğan uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinin görevine girdiğini kabul eden Oğurlu, Danıştay'ın bu kararını eleştirerek dâvanın vergi mahkemesinin görevine girdiğini belirtmektedir²⁸. Kanaatimizce sadece vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili tarife uyuşmazlıkları vergi mahkemelerinin görevine girdiği için Danıştay'ın kararı yerindedir.

2576 sayılı Kanununun 6. maddesi yalnızca genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye²⁹ ve köylere ait vergi ve benzeri malî yükümlerle ilgili uyuşmazlıkların vergi mahkemesi tarafından çözümleneceğini öngörmektedir. Buna göre katma bütçeli kuruluşlara ait malî yükümlerinden doğan uyuşmazlıklar idare mahkemelerinin görevi içine girecektir³⁰. Öte yandan sosyal güvenlik kuruluşlarının aidat alacağından doğan uyuşmazlıklarda da görevli mahkeme idare mahkemesidir³¹. Aynı şekilde malî yüküm sayılabilecek gelir sağlayan TSE, PTT, TCDD vs. gibi kamu kurumlarının da kamusal

bu sonuca katılmıyoruz. Zira ortada idarenin kamu gücü yetkilerine dayanarak tesis ettiği bir idarî işlemin iptali istemi sözkonusudur ki bu dâvanın bir "iptal dâvası" olarak idare mahkemesinde çözülmesi gerekir.

²⁸ OĞURLU Yücel, "Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri", (AÜEHFD, C. 1, S. 1, 1997, s. 323)

²⁹ Belediyeye ait asfalt tahrip bedelinin belediye resimleri gibi tahsil edileceği ve bundan dolayı asfalt tahrip bedelinin tahsil edilmesi ile ilgili Belediye Encümeninin aldığı kararın iptali istemiyle açılacak dâvanın vergi mahkemesinde açılması gerektiği hakkında bkz. Dnş. 9. D., 9.12.1997 gün ve E. 1996/2377, K. 1997/4011 (Dnş. Der., Y. 28, S. 96, 1998, s. 550).

Su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş bulunan Büyükşehir Belediyelerinde 2560 sayılı İSKİ kanununun 23. maddesine göre tahsil edilen atık su bedelinin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 3914 sayılı kanunla eklenen çevre temizlik vergisi uygulamasının kapsamı dışında kalması nedeniyle vergi, resim, harç vb. malî yükümlülük olmadığı ve bu yüzden adli yargı yerinin görevli olduğu hakkında bkz. UYM Hukuk Bölümü, 16. 6. 2003 gün ve E. 2002/56, K. 2003/33 (RG. 9.7.2003 t. ve 25163 S., s. 68); Aynı tarihli Resmî Gazetenin 84. sayfasında aynı konuya ilişkin Uyuşmazlık Mahkemesinin şu kararına da ulaşılabilir. UYM Hukuk Bölümü, 16.6.2003 gün ve E. 2002/57, K. 2003/34.

³⁰ ULUATAM/METHİBAY, s. 238; OĞURLU, s. 319; Burada şunu ifade edelim ki 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ek cetvellerinde katma bütçeli kuruluşlardan bahsedilmemekte ve katma bütçeli kuruluşların büyük bir çoğunluğu özel bütçe kapsamına alınmaktadır. Buna karşın Anayasa'nın 160. maddesinde katma bütçeli dairelerin denetimi Sayıştay'a verilmektedir. 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan 5018 sayılı kanunun yürürlüğünden sonra katma bütçeli kuruluşların hukukî statüsünün ne olacağı doğrusu bu satırların yazarınca da merak edilmektedir. Kanunun tam metni için bkz. RG, T. 24.12.2003, S. 25326.

³¹ ULUATAM/METHİBAY, s. 238.

gelirlerinden doğan uyuşmazlıklar md. 6/a kapsamına girmemektedir³². Bu yönüyle kanunkoyucunun vergi mahkemelerinin görev alanını tespit ederken organik ölçütü kullandığı söylenebilir³³.

a. İşyeri Kapatma Cezalarının İptali İstemiyle Açılan Dâvalar³⁴

1986 yılından itibaren uygulaması başlatılan işyeri kapatma cezası, Vergi Usûl Kanunu'na eklenen mükerrer 354. madde hükmüne göre Maliye Bakanlığı'nın idarî kararı ile uygulanan yeni bir vergi yaptırım cezasıdır. İşyeri kapatma kararı vergi suç ve cezaları içinde özel bir yaptırım cezası olarak incelenmektedir³⁵. 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesi hükmünde vergi vb. malî yükümlerin cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların da vergi mahkemelerinin görevi içinde olduğu belirtildiğine göre işyeri kapatma kararlarının iptali istemiyle açılacak dâvaların da vergi mahkemelerinin görevi içinde olduğu kabul edilmelidir³⁶. Nitekim uygulamada da işyeri kapatma cezalarına karşı açılan iptal dâvaları vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir³⁷. Vergi Usûl Kanunu md. 353/5 hükmü uyarınca işyeri kapatma cezası alanlar hakkında ayrıca özel usûlsüzlük cezası kesilmektedir. Kesilen bu özel usûlsüzlük ce-

32 AKSOY Şerafettin, s. 162; TOSUNER/YERELİ, s. 147; KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003, s. 390.

33 AKSOY Ahmet, s. 20.

34 Burada hemen belirtelim ki VUK Mükerrer 354. madde hükmü ile öngörülen "işyeri kapatma cezası", 31. 7. 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5228 sayılı kanunun 60/1-c maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat biz, devam eden uyuşmazlıklar olacağını düşünerek konuya burada kısaca değinmekte fayda görüyoruz.

35 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 212.

36 Bu hususta KIZILOL, şöyle demektedir: "... Kaldı ki, işyeri kapatma cezası vergi, resim ve harçlarla ilgili 213 sayılı Vergi Usûl Kanunu içinde mükerrer 354. madde olarak düzenlenmiştir. Bu husus da, iş yer kapatma cezasına ilişkin dâvanın vergi mahkemelerinde çözümlenmesi gerektiğini göstermektedir...." (KIZILOL, s. 451).

37 İşyeri kapatma cezasının kaldırılması amacıyla vergi mahkemelerinde açılan iptal dâvaları ile ilgili birkaç örnek Danıştay kararı için şu içtihatlarla bakılabilir: Dnş. VDDGK., 6.12.1996 gün ve E. 1996/67, K. 1996/417 (Dnş. Der., Y. 27, S. 93, 1997, s. 148); Dnş. VDDGK., 17.5.1996 gün ve E. 1995/167, K. 1996/170 (Dnş. Der., Y. 27, S. 92, 1997, s. 259); Dnş. VDDGK., 5.4.1996 gün ve E. 1995/80, K. 1996/126 (Dnş. Der., Y. 27, S. 92, 1997, s. 243); Dnş. VDDGK., 17.5.1996 gün ve E. 1995/167, K. 1996/170 (Dnş. Der., Y. 27, S. 92, 1997, s. 259); Dnş. VDDGK., 6.12.1996 gün ve E. 1996/56, K. 1996/415 (Dnş. Der., Y. 27, S. 93, 1997, s. 151) (Kararların yayımlandığı dergi numaraları SÖNMEZ /AYAZ, s. 211vd.'dan alınmıştır.).

zası hakkında açılacak dâvalarda da aynı nedenden dolayı(md. 6/a) vergi mahkemeleri görevlidir³⁸.

b. Gümrük Kanunu'na Tâbi Vergi ve Resimler İle Bunların Zam ve Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar

2576 sayılı yasanın 6/a maddesi hükmü, Vergi Usûl Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na tâbi vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları arasında herhangi bir fark yaratmamıştır. Her iki kanuna tâbi olarak alınan vergi,³⁹ resim ve harçlar ile bunların zam ve cezalarına⁴⁰ ilişkin uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinde çözümlenir⁴¹.

Bilindiği üzere Vergi Usûl Kanunu, gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimler dışında genel bütçeye giren ve il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu ise ithalde alınan vergi ve resimler ile ilgili hükümler getirmektedir. Zaten gümrük vergi ve resimleri genel bütçeye giren gelirler olduğu için bunlardan doğacak uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin⁴² görevine girmek-

³⁸ KIZILOT, s. 451.

³⁹ İthalde alınan istihsal vergisi nedeniyle muafiyet yönünden çıkan uyuşmazlıkları çözmek için vergi mahkemelerine ait olduğu hakkında bkz. Dnş. 7. D., 17.5.1984 gün ve E. 1984/184, K. 1984/1029 (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 290).

⁴⁰ Haciz varakasının gümrük vergi ve resimleri üzerinden hesaplanan para cezasına ilişkin kısmının iptali istemiyle açılan dâvayı çözümlenmekle görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğu hakkında bkz. Dnş. 7. D., 5.3.1996 gün ve E. 1995/4811, K. 1996/769 (Dnş. Der. Y. 27, S. 92, 1997, s. 591).

⁴¹ ÖZBALCI, s. 296; AYDIN Selman, "4458 Sayılı Gümrük Kanununa Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri", (Yaklaşım Dergisi, Y. 8, S. 91, Temmuz 2000, s. 219).

⁴² "... Dâvaya konu edilen toplu konut fonu da 2.3.1984 tarihinde kabûl edilen 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile getirilen ve dış ticaret işlemleri nedeniyle tahsil edilen, hukuki dayanakları, yukarıda gösterildiği üzere Anayasanın 167, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 1, 2 ve 3. maddeleri ve Bakanlar Kurulu kararı olan ek bir malî yüküm olup (benzeri malî yüküm değil, O. D) 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnâmelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7. maddesi ile 1.1.2002 tarihinden itibaren kaldırılmış ise de, uyuşmazlık tarihi itibarıyla incelendiğinde bu fonun, birlikte alındığı gümrük vergisi ile bağılılığı ve etkileşimi bulunduğu anlaşılmaktadır. (...) Her ne kadar gümrük vergisi ile toplu konut fonunun oranları ve matrahları farklı ise de, eşyanın tâbi olacağı gümrük pozisyonunun değişmesi vergi ve fonu etkilemektedir. Gerçekten ithal edilen eşyaya uygulanan gümrük pozisyonunun yanlış uygulandığı iddiası ile vergi mahkemesinde açılan bir dâvada bu iddianın kabûlü hâlinde gümrük vergisi değişeceği gibi toplu konut fonu da değişecektir. Olayda da ithal edilen eşyanın, ihraç edilen mamul eşya bünyesinde kullanılıp yurtdışı edilmesi nedeniyle vergi mahkemesince, gümrük vergisinin kaldırılmasından sonra idare mahkemesince toplu konut fonu da aynı gerekçe ile kaldırılmış, böylece fonun, aynı ithalat nedeniyle tahakkuk ettirilen gümrük

tedir⁴³ (2576 S. k. md. 6/a). Köy bütçelerine dâhil vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler Vergi Usûl Kanunu'na tâbi olmamakla beraber md. 6/a hükmünün açıklığı karşısında bunlardan doğan uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görev alanı dâhilindedir.

c. İhtirazî Kayıtlı Verilen Beyannâmelere Dayanılarak Yapılan Tarhiyat İşlemlerine Karşı Açılacak Dâvalar

Vergi Usûl Kanunu'nun 278. maddesinin 2. fıkrasına göre mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dâva açamazlar. Ancak İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 27/3'e göre ihtirazî kayıtlı verilen beyannamelere dayanılarak yapılacak tarhiyat işlemlerine karşı dâva açılabilir. Bu tarhiyat işlemine karşı açılacak dâvanın vergi mahkemesinde açılması gerekir. Zira 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesi gereğince vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin dâvalarda görevli mahkeme, vergi mahkemesidir⁴⁴.

d. Uzlaşma Komisyonunun Uzlaşma Taleplerini Reddeden Kararlarına Karşı Açılacak Dâvalar

Danıştay, verdiği kararlarla 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesinin uygulama alanını genişletmekte ve doğrudan vergi, resim ve harçlarla ilgili olmayan (ve fakat bu gibi malî yükümlerle dolaylı bir ilişkisi olan konularda da) vergi mahkemelerinin görevli olduğunu içtihat etmektedir. Örneğin Danıştay içtihatlarına göre Vergi Usûl Kanunu'nun ek 1 vd. maddelerinde öngörülen uzlaşma komisyonunun, mükellefin uzlaşma talebini şekle aykırılık veya süre aşımı⁴⁵ gibi nedenlerle reddetmesi hallerinde komisyonun bu kararına

vergisine olan bağıllığı da açıkça ortaya çıkmıştır. SONUÇ: Gümrük vergisi ile bağlantılı olduğu açıklanan toplu konut fonu ile ilgili dâvanın vergi ile ilgili uyuşmazlık sonucunda ortaya çıkan hukuki duruma bağıllığı ve aralarında bir yönden sebep-sonuç ilişkisi bulunması karşısında bu iki uyuşmazlığın, gerek usûl ekonomisi ve gerekse dâvaların farklı mahkemelerde görülmesinin uygulamada ortaya çıkardığı sakıncalar nedeniyle 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir..." Dnş. İBK., 22. 5. 2003 gün ve E. 2003/1, K. 2003/1 (Dnş. K. Der., Y. 2, S. 3, 2004, s. 41).

43 TEKGÜNDÜZ Metin, "Vergi Mahkemelerinin Görevleri ve Tek Hakimle Çözümlenecek Dâvalar", (Adalet Dergisi, Y. 76, S. 1, 1985 Ocak-Şubat, s. 113).

44 ÖZBALCI, s. 295.

45 Vergi Usûl Kanunun ek 1. maddesine göre uzlaşma talebi vergi ihbarnâmesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmak gerekir.

karşı açılacak dâvalara da vergi mahkemelerinde bakılacaktır⁴⁶. Danıştay'a göre bir verginin tarh ve tahakkuku üzerine açılan dâvalara bakmakla vergi mahkemeleri görevli kılınırken, bu tarh ve tahakkuktan ayrılabilir nitelikte olup, dâvaya konu oluşturabilecek vergiye ilişkin idarî işlemler hakkında açılacak dâvaların idare mahkemesinde görülmesini kabul etmek yasanın sistem ve amacıyla bağdaşmaz⁴⁷. Gerçekten de uygulamada da uzlaşma komisyonunun uzlaşma taleplerini süre aşımı veya şekle aykırılık gibi nedenlerle reddeden kararlarına karşı vergi mahkemelerinde iptal dâvası açılmaktadır⁴⁸.

e. İdarenin Vergilendirmeden Önce veya Sonra Vergiye İlişkin Olarak Tesis Ettiği Kesin ve İcraî Nitelikteki İdarî İşlemler

Danıştay'ın uzlaşma komisyonlarının yukarıda bahsi geçen kararlarına karşı açılan dâvalarda görevli mahkeme konusunda takındığı tavrın, idarenin vergilendirmeye ilişkin tesis ettiği işlemlerden önce veya sonra, bu işlemlerle ilişkili kesin ve icraî işlemlere karşı açılan dâvalarda görevli mahkemenin belirlenmesi konusunda da geçerli olması gerekir⁴⁹. Diğer bir deyişle, vergi mahkemelerinde açılan dâvaların yalnız vergi vb. malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları ile ilgili dâvalarla sınırlanması⁵⁰ mümkün değil-

46 Uzlaşma komisyonunun kararları kamu gücüne dayalı, kesin ve yürütülmesi gerekli idarî işlemlerdir. (SÖNMEZ/AYAZ, s. 218).

47 KANETİ Selim, Vergi Hukuku, (Özdem Kardeşler Matbaası), İstanbul 1986/87, s. 235, dipnot. 11/a; KANETİ Selim, Vergi Usûl Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması (Vergi Dünyası, Kasım 1991, S. 123, s. 48).

48 Uzlaşma komisyonunun bu gibi red kararları aleyhine vergi mahkemelerinde açılan iptal dâvalarıyla ilgili örnek birkaç Danıştay kararı için bkz. Dnş. 3. D., 28. 12. 1993 gün ve E. 1993/2163, K. 1993/3856 (Dnş. Der., Y. 25, S. 89, 1995, s. 186); Dnş. 11. D., 16. 3. 1995 gün ve E. 1995/1553, K. 1995/661 [KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 3, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1996, s. 881'den nakleden SÖNMEZ/AYAZ, s. 219, dipnot. 347].

49 "... ayrıca yapılan idarî işlemin sonucu olarak vergi, resim ve harç salınması gerekiyorsa, yürütülmesi zorunlu bu tür idare işlemleri aleyhine açılan dâvaların çözümü ile vergi mahkemeleri görevlidir. Bu tür idarî işlemler üzerine çıkan uyuşmazlıklara, uzlaşma komisyonlarının yükümlülerin uzlaşma isteğinin süre aşımı yönünden reddi üzerine açılan dâvalarla, sakatlık indiriminden yararlanmak üzere alınan raporların Merkez Sağlık Kurulunca değerlendirilmesi sonucu vergi daireleri tarafından yapılan işlem aleyhine açılan dâvalar örnek gösterilebilir..." (TEKGÜNDÜZ, s. 115).

50 "... Vergi mahkemelerinin vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi bakımından genel görevli bağımsız mahkemeler olması ve vergi uyuşmazlıklarının sadece vergi ve cezanın tarh ve tahakkukuna ilişkin işlemler dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkları değil de bu işlemleri etkileyen ve bunlarla bağımlı diğer işlemler dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkları da, olayda olduğu gibi sakatlık indiriminden yararlandırılmama işlemi dolayısıyla

dir⁵¹. İdarenin vergilendirmeden önce veya sonra vergiye ilişkin olarak tesis ettiği vergiyle ilgili kesin ve icraî nitelikte olan diğer idarî işlemlere⁵² karşı açılan dâvalarda⁵³ da görevli mahkeme vergi mahkemeleridir⁵⁴. Nitekim

ortaya çıkan uyuşmazlığı da kapsadığından, dâvayı görüp çözümlenmekle görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğuna (...) dair kesin olarak verilen iş bu kararımızın ilgili mahkemelere bildirilmesine..." Diyarbakır Bölge İdare Mahkemesi., 21.3.1983 gün ve E. 1983/96, K. 1983/136 (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 30-32).

51 "... Diğer yandan; vergi mahkemelerinde açılacak dâvaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil safhasına ulaşmış işlemler olarak sınırlamak da mümkün değildir. Vergiye ilişkin dâvalar sadece bunlardan ibaret bulunmamaktadır. İdarenin vergilendirmeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icraî işlemlerin idarî dâvaya konu edilmelerine engel yoktur. Bu konuda kanunlarla Bakanlar Kuruluna ve Bakanlıklara verilen düzenleme yetkileri kullanılarak tesis edilen, istisna ve muafıklara ilişkin işlemler de idarî dâvaya konu edilebilir. Nitekim vergi mahkemeleri ve Danıştay, bu tür düzenleyici işlemlerle, bir kısım sübjektif işlemler, örneğin, Merkez Sağlık Kurulunun olumsuz sağlık raporları, il ve ilçe idare kurullarının verginin terkinine esas olan hasar tespitine ilişkin işlemleri, yatırım indiriminden, gümrük vergisi muafık ve taksitlendirmesinden yararlanmak için alınması öngörülen teşvik belgeleri, uzlaşma komisyonunun uzlaşma temin edilemediği yolundaki kararları nedeniyle açılan dâvaları incelemişler ve incelemektedirler. Bu bakımdan; vergi mahkemesince ortada henüz bu oran nazara alınarak tarh ve tahakkuk ettirilmiş vergi bulunmadığından bahisle dâvanın esastan incelenmeksiz reddine karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir..." Dnş. 3. D., 17.10.1991 gün ve E. 1989/4241, K. 1991/2649 (Dnş. Der., Y. 22, S. 84-85, 1992, s. 137).

52 "... Dâva (...) Maliye Bakanlığı merkez sağlık kurulunca yapılan sağlık değerlendirilmesine dayanılarak sakatlık indiriminden yararlanılamayacağı yolundaki işlemin iptali isteğiyle açılmıştır. (...) Dâva konusu olayda (...) iptali istenen işlem, ilgilinin sakatlık derecesi itibarıyla vergi istisnasından yararlanamayacağına ilişkin olup, ücretlerinin vergilendirilmesine doğrudan etkili olduğundan dâva konusu işlemin vergilenme ile ilgili bulunduğu kabûlü gerekmektedir. Bu niteliği itibarıyla dâvanın görülüp çözümlenmesinin vergi tarhı ile görevli vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin bu dâvaya bakmakla görevli ve yetkili olduğu sonucuna varılmaktadır..." Dnş. 4. D., 4. 1. 1983 gün ve E. 1982/17053, K. 1983/20 (Dnş. Der., Y. 14, S. 52-53, 1984, s. 195); Aynı yöndeki bir başka Danıştay kararı için bkz. Dnş. 3. D., 28.12.1984 gün ve E. 1984/5195, K. 1984/3638 (Dnş. Der., Y. 15, S. 58-59, 1985, s. 133).

53 "... Yükümlülerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı, Vergi İncelemesi İle Tespit Edilen Mükellefler Geçici Listesi adı altında yayımlanan listeye alınmaları yolundaki işleme açılan dâvaya idare mahkemelerinin değil; vergi mahkemelerinin bakması gerek(ir)..." Dnş. 3. D., 25.3.1995 gün ve E. 1998/1039, K. 1998/1067 (Maliye ve Sigorta Yorumları, 1 Temmuz 1998, S. 275, s. 129), Nakleden: KIZILOL, s. 325.

54 "... 6183 sayılı yasanın 'gayrimenkul malların haczi ve satışı' başlıklı üçüncü bölümünde satışın gerçekleştirilmesi için haciz, değer biçme, ilan, ihale gibi satış öncesinde bir dizi işlemin yapılması öngörülmüştür. Hacizli gayrimenkullerin satışı için idarece yapılması gereken değer biçme, ilan gibi işlemler ve alınması gereken kararların, sonuçta gerçekleştirilecek olan satış işleminin hukuka uygunluğunun tespitinde doğrudan etkili olduğu ve bu işlem ve kararlardaki hukuka aykırılıkların nihai tasarrufu da sakatlayacağı kuşkusuzdur. 6183 sayılı Kanununun 99. maddesi uyarınca ihalenin feshi istemiyle icra tet-

Danıştay, 1996 yılında verdiği bir kararda dâvalı idarenin, vergi alacağıının güvence altına alınması amacıyla yükümlü şirkete ait banka teminatının çözülmemesi yolunda tesis ettiği işleme karşı açılan dâvada görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğunu dolaylı olarak kabul etmiştir⁵⁵.

f. Mükellefin Beyan Ettiği Zarar Miktarının Azaltılması Sonucunu Doğuran İşlemler Hakkında Açılan Dâvalar

Vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme elemanının düzenlediği inceleme raporuna dayanarak mükellefin beyan ettiği zararın azaltılması sonucunu doğuran işlemlerin dâva konusu edilebilip edilemeyeceği doktrinde tartışmalı olmakla birlikte⁵⁶; zarar azaltımı işlemlerinin kesin ve yürütülebilir, icraî nitelikleri ile kamu gücüne dayanarak yapılmaları sonucunda mükellef aleyhine azaltılan zarar ölçüsünde ek tarhiyat yükümü doğurmaları gözönünde bulundurularak bu işlemler hakkında dâva açılabilmesi kabul edildiği takdirde; bu dâvaların da 2576 sayılı Kanun md. 6/a hükmü gereğince vergi mahkemelerinde açılması gerekecektir. Zira md. 6/a hükmüne göre vergi, resim ve harçların *tarh* edilmeleri ile ilgili işlemler hakkında açılacak dâvalarda vergi mahkemeleri görevlidir.

kik merciine yapılacak başvuruda hacizli gayrimenkulün satışı ile ilgili satış komisyonunun teşkili, rayiç değer tespiti, satış şartnâmesinin düzenlenmesi, ilan ve bildirimler ile borçlunun hukukunu etkileyen diğer idarî işlemlerin tamamlanıp tamamlanmadığının incelenmesi olanağının bulunması, her biri idarenin tek taraflı ve icra gücüyle tesis ettiği satış öncesi değer biçme, ilan gibi borçlunun hukukunu doğrudan etkileyen işlemlerin hukuka aykırılıkları nedeniyle vergi mahkemesinde dâva edilmesine engel değildir. Dâvacının hukukunu doğrudan etkileyen bu idarî işlemlerin hukuka uygunluğunun vergi mahkemesince esastan incelenip, karar verilmesi gerekirken, uyumsuzluğun görüm ve çözümlünün adli yargı içerisinde yer alan icra tetkik merciine ait bulunduğu dâvanın görev yönünden reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir..." Dnş. 4. D., 17.10.1995 gün ve E. 1995/1974, K. 1995/4032 (Dnş. Der., Y. 26, S. 91, 1996, s. 405).

⁵⁵ Dnş. 11. D., 28. 5. 1996 gün ve E. 1996/1175, K. 1996/2221 (Dnş. Der., Y. 27, S. 92, 1997, s. 846); Danıştay, bu kararında yerel vergi mahkemesinin ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı gerekçesiyle verdiği ön koşullardan ret kararını bozmuştur. Yani bu karar doğrudan görevli mahkemenin belirlenmesi ile ilgili değildir. Ancak Danıştay, mezkur kararında aynen şu ifadelere yer vermiştir: "... Diğer taraftan, vergi mahkemelerinde açılacak dâvaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil safhasına ulaşmış işlemler olarak sınırlamak da mümkün değildir. İdarenin vergilendirmeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icraî işlemlerin idarî dâvaya konu edilmelerine engel değildir..." Bu konuda ayrıca bkz. Dnş. 4. D., 21.5.1995 gün ve E. 1990/4275, K. 1993/2446 (Yayınlanmadı), (KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 203-204, dpn. 233)

⁵⁶ Bu tartışmalar için bkz. SÖNMEZ/AYAZ, s. 220.

g. Benzeri Malî Yükümler İle Bu Malî Yükümlerin Zam ve Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar

2576 sayılı Kanununun 6/a maddesi hükmü gereğince sadece vergi, resim ve harçlar ile bunların zam ve cezalarına ilişkin dâvalar değil; vergi, resim ve harç *benzeri malî yükümler ve bu malî yükümlerin zam ve cezalarına* ilişkin uyuşmazlıklar da vergi mahkemelerinin görevi alanına girecektir. Bu demektir ki benzeri malî yüküm kavramının kapsamının⁵⁷ belirlenmesi, vergi mahkemelerinin görevini tayinde önemli bir noktadır. Ancak 2576 sayılı yasa ya da diğer bir kanunda "*benzeri malî yüküm*" kavramı tanımlanmamıştır⁵⁸. Benzeri malî yükümlülük, "kamunun genel ihtiyaçlarının değil; belirli özel grupların belirli özel ihtiyaçlarının finansmanını sağlamak üzere alındığı belirtilmektedir"⁵⁹. Ancak doktrinde ve yargı içtihatlarında bazı yükümlerin benzeri malî yüküm kavramına dâhil olduğu ve bunlardan doğacak uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinin görevine gireceği belirtilmiştir. Örnek olmak üzere sayacak olursak özellikle şu malî yükümler, 2576 sayılı Kanun md. 6/a'daki anlamıyla "*benzeri malî yükümler*" kavramına dâhil sayılabilir⁶⁰: Bazı temel mallara (örneğin şeker, kağıt, demir vb.) yapılan zamlarla ilgili olarak doğan fiyat farkları, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınan harcamalara katılma payı, aynı kanununun 97. maddesi hükmü dâhilinde alınan ücretler, köy bütçelerine dâhil salmalar⁶¹, akaryakıt istikrar fonuna

57 Benzeri malî yüküm kavramı içine belediye gelirleri yasasında düzenlenen katılma payı; sanayi, ticaret, ziraat odaları ve barolar birliği gibi meslek kuruluşlarına ödenen aidat ve harçlar; radyo ve televizyon ruhsat ücretleri; bir takım temel stok ürünlerinin fiyatlarına yapılan zamlar sonucunda alınan fiyat farkları; bir kısım ithal ürünlerin üzerine konulan pirimler ve paylar; üniversiteler arası seçme sınavlarına katılan öğrencilerden alınan ücretler; Emekli Sandığı, SSK, OYAK'a ödenen aidatların girdiği belirtilmektedir. (ÇAĞAN Nâmi, "1982 Anayasası'nda Vergilendirme", (Prof. Dr. Fadıl Sur'a Armağan, AÜSBF Yayınları: 522, Ankara 1983, s. 71):

58 Benzeri malî yükümlülük kavramı ve bu kavramın geniş bir değerlendirmesi için şu kaynaklara bkz. BAŞARAN Funda, "Anayasa Temelinde Benzeri Malî Yükümlülük Kavramı", (Vergi Sorunları Dergisi, S. 118, s. 114-133); KIRMAN Ahmet, Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu İle Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması, (Türkiye Bankalar Birliği Yayını), İstanbul 2002, s. 22 vd.; SABAN Nihal, Vergi Hukuku - Genel Kısım, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul 2003, s. 5 vd.

59 SABAN, s. 5.

60 Gelir vergisi üzerinden hesaplanıp tahsil edilen Savunma Sanayi Destekleme Fonu için hesaplanan gecikme zammının benzeri malî yükümlerden olduğu ve bu yüzden vergi mahkemesince karara bağlanması gerektiği hakkında bkz. Dnş. VDDGK., 8.1.1999 gün ve E. 1997/429, K. 1999/3 (Dnş. Der., Y. 30, S. 101, 2000, s. 179).

61 ÖZBALCI, s. 298.

ödenen paylar⁶², katma bütçeli kuruluşlardan olan DSİ Genel Müdürlüğünce tahakkuk ettirilip tahsil edilen sulama ve bataklık kurutma ücretleri, 5539 sayılı yasaya 1737 sayılı kanunla eklenen 1. madde uyarınca Karayolları Genel Müdürlüğünün hizmet gördüğü kuruluşlardan aldığı karşılıklar, üniversite öğrencilerinin ödediği harçlar, kur ayarlamaları nedeniyle⁶³ ithalatçılardan alınacak kur farkları⁶⁴, elektrik iştirak payı⁶⁵ tapu harcı⁶⁶, belediyenin tahsil ettiği imar çapı bedeli⁶⁷, atık su bedeli⁶⁸, borsada muamele tescil ücreti⁶⁹, ziraat odalarına giriş ücretleri ve yıllık aidatlar⁷⁰, Ticaret Borsaları ve Ticaret ve Sanayi Odaları, TOBB Kanunu gereğince alınan vesika harçları⁷¹, avukatlık barolarına giriş keseneği ve yıllık kesenekler⁷² yine aynı ka-

62 ÖZBALCI, TEKGÜNDÜZ'ün aksine akaryakıt istikrar fonuna ödenen paylar yönünden görevli mahkemenin idare mahkemesi mi yoksa vergi mahkemesi mi olduğu konusunda henüz bir açıklığın olmadığını kaydetmektedir. (ÖZBALCI, s. 298); Ancak hemen belirtelim ki, akaryakıt istikrara fonuna ödenen paylar yönünden görevli mahkeme tartışmasının artık bir önemi kalmamıştır. Zira, 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 18/5 maddesi ile akaryakıt istikrar fonuna ödenen payların kanunî temeli olan 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

63 Yine Özbacı, Tekgündüz'ün aksine kur farkları konusunda henüz bir açıklığın olmadığı yönünde görüş belirtmektedir. (ÖZBALCI, s. 298); TEKGÜNDÜZ, s. 114.

64 "... 2576 sayılı Kanun (ile) ... getirilen düzenlemeden görev konuları yönünden idari yargıda, idare mahkemelerinin genel görevli; vergi mahkemelerinin ise özel görevli olduğu anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu kur farkının, 2576 sayılı Kanunun... 6. maddesinde sayılan genel bütçeye, il özel idarelerine, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri malî yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalardan olmadığı açıktır. Bu durumda vergi mahkemesinin görev ve yetki alanına girmeyen ve idare mahkemesince çözümlü gereken uyuşmazlığın..." Dnş. 10. D., 16. 4. 1984 gün ve E. 1984/24, K. 1984/801 (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 422-423).

65 Dnş. 9. D., 28.6.1988 gün ve E. 1987/2082, K. 1988/2577 (Dnş. Der., Y. 19, S. 72-73, 1989, s. 601).

66 Dnş. 9. D., 5.4.1988 gün ve E. 1987/1057, K. 1988/1383 (Dnş. Der., Y. 19, S. 72-73, 1989, s. 603).

67 Dnş. 9. D., 16.3.1987 gün ve E. 1987/529, K. 1987/827 (Dnş. Der., Y. 18, S. 68-69, 1988, s. 634).

68 Dnş. 9. D., 27.9.1988 gün ve E. 1987/2774, K. 1988/2936 (Dnş. Der., Y. 19, S. 74-75, 1989, 552).

69 Anayasa Mah., 27.1.1987 gün ve 27/9 sayılı karar, RG, T. 2.4.1981, S. 17298 (Saban, s. 5-6, dpn. 11).

70 Anayasa Mah., 24.3.1970 gün ve E. 1969/65, K. 1970/16 (AYMKD, C. 8, s. 220).

71 Anayasa Mah., 29.11.1977 gün ve 109/131 sayılı karar, RG, T. 8.3.1978, s. 19 vd. (Başaran, s. 124, dpn. 48).

72 Anayasa Mah., 3.2.1977 gün ve E. 1976/54, K. 1977/8, RG, T. 8.5.1977 (Başaran, s. 124, dpn. 50).

nun gereğince alınan munzam aidat⁷³, yer altı sularının kullanımı karşılığı alınan ücret⁷⁴, bekleme ücretleri⁷⁵ ve yüksek öğrenim harçları⁷⁶ gibi... Fakat örnek olarak verilen bu malî yükümlerden özellikle birer katma bütçeli kuruluş olan DSİ Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Üniversitelere ait malî yükümlerin md. 6/a hükmünde yer alan “benzeri malî yükümler” kavramına dâhil olmaması gerekir. Çünkü daha önce de belirttiğimiz üzere md. 6/a hükmüne göre sadece genel bütçe, il özel idaresi, belediye ve köylere ait benzeri malî yükümlerden doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemesinin görevi içindedir⁷⁷. Dış ticaret işlemlerinden alınan toplu konut fonundan doğan uyuşmazlıklarda görevli yargı yerinin vergi mahkemesi mi yoksa idare mahkemesi mi olduğu yakın zamana kadar belirsiz bir konu iken⁷⁸ yakın zamanda verilen içtihadı birleştirme kararı ile toplu konut fonlarından doğan uyuşmazlıklarda vergi mahkemelerinin görevli olduğu kabul edilmiştir⁷⁹. Diğer yandan 6785 sayılı İmar Kanunu’na göre tahsil edilen yol ve kanal iştirak payları⁸⁰, adli sicil kaydı karşılığı alınan ücret⁸¹, noterlik gelirlerinden alınan paylar⁸², Boğaziçi Köprüsünden alınan geçiş ücretleri⁸³, Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu’ndaki sağlık primleri⁸⁴, yurtdışında sürekli görevde bulunan ve kendilerine devletçe ikametgâh temin edilen personelin

-
- 73 Anayasa Mah., 26.12.1972 gün ve 40/61 sayılı karar (AYMKD, C. 10, s. 585 vd.).
- 74 Anayasa Mah., 31.3.1987 gün ve E. 1986/20, K. 1987/9 (AYMKD, C. 23, s. 184 vd.).
- 75 Anayasa Mah., 26.10.1965 gün ve 25/57 (AYMKD, C. 3, s. 218 vd.).
- 76 Anayasa Mah., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11 (RG, T. 21.6.1974, s. 1 vd.).
- 77 Aynı görüş için bkz. AKSOY Şerafettin, s. 162; TOSUNER/YERELİ, s. 147.
- 78 ÖZBALCI, s. 299.
- 79 Bkz. dipnot 42; Bu içtihadı birleştirme kararına muhalif kalan üyeler tarafından, toplu konut fonununun 2576 sayılı yasa md. 6/a hükmünde yer alan vergi benzeri malî yüküm olmadığı, bu fonun ek bir malî yükümlülük olduğu ve bu yüzden de bu fondan doğacak uyuşmazlıkların görüm ve çözümünün idare mahkemeleri olduğu şeklinde çok ciddi karşı oy yazısı kaleme alınmıştır. Dipnot 42’da belirtilen dergi, s. 49-50-51-52.
- 80 Dnş. 9. D., 27.9.1988 gün ve E. 1988/569, K. 1988/2189 (Dnş. Der., Y. 19, S. 72-73, 1989, s. 599).
- 81 Anayasa Mah., 18.1.1990 gün ve 37/36 sayılı karar, RG, T. 18.1.1990, S. 20406 (Saban, s. 5, dpn. 10).
- 82 Anayasa Mah., 19.6.1979 gün ve 5/29 sayılı karar, RG, T. 18.1.1980, S. 16873 (Saban, s. 6, dpn. 12).
- 83 Anayasa Mah., 18.2.1985 gün ve 9/4 sayılı karar, AYMKD., S. 21 (Saban, s. 6-7, dpn. 14).
- 84 Anayasa Mah., 19.4.1988 gün ve E. 1987/16, K. 1988/8, RG, T. 23.8.1988, s. 21 vd.

aylıklarından her ay kesilen kira bedelleri⁸⁵ döviz çeklerinin kur farklılıkları⁸⁶, Taşocakları Nizamnamesi'nin 29. maddesi gereğince kesilen para cezaları⁸⁷ ile 2798 sayılı yasaya göre dernekte çalışan ücretlilerin vergi iadesine ilişkin vergi iade beyannâmesi verilmemesinden doğan ve dernek adına tahakkuk ettirilen para cezalarının⁸⁸ benzeri malî yükümlülük kavramı içinde değerlendirilemeyeceği ve bu yüzden de bu gibi yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların (vergi mahkemesinde değil) idare mahkemesinde çözümlenmesi gerektiği belirtilmektedir⁸⁹.

2. 6183 sayılı Kanunun Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklar

Yukarıda (a) başlığı altında belirttiğimiz üzere genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler ile bunların zam ve cezalarından doğan dâvalar, vergi mahkemelerinin görev alanı içindedir. 2576 sayılı Kanunun 6/b maddesi hükmü ise bu konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan dâvaların vergi mahkemelerinin görevine girdiğini belirtmiştir⁹⁰. Yani md. 6/b hükmü gereğince Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un bütün konularda uygulanmasından doğan dâvalar değil; sadece 2576 sayılı Kanun md. 6/a hükmünde yer alan vergi, resim ve harçlar vb. malî yükümler konusunda uygulanmasına ilişkin dâvalarda vergi mahkemeleri görevlidir⁹¹. Oysa 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi değiştirilmeden

⁸⁵ Anayasa Mah., 21.10.1976 gün ve 35/49 sayılı karar, RG, T. 23.12.1976 (Başaran, s. 124-125, dph. 58).

⁸⁶ Dnş. 10. D., 16. 4. 1984 gün ve E. 1984/24, K. 1984/801 (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 422).

⁸⁷ Dnş. 8. D., 21. 4. 1988 gün ve E. 1987/962, K. 1988/443 (Dnş. Der., Y. 18, S. 72-73, 1988, s. 513); Burada hemen belirtelim ki Taşocakları Nizamnamesi, 5. 6. 2004 tarih ve 25483 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5177 sayılı ve 26. 5. 2004 tarihli kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

⁸⁸ Dnş. 10. D., 30. 1. 1986 gün ve E. 1985/3410, K. 1986/138 (Dnş. Der., Y. 17, S. 64-65, 1987, s. 437).

⁸⁹ OĞURLU, s. 320-321.

⁹⁰ Bu madde gereğince örneğin Harçlar Kanunu gereğince para cezasının tahsili amacıyla yapılan idarî işlemlere, Damga Vergisinin tahsiline ilişkin işlemlere karşı açılacak dâvalar vergi mahkemelerinde görülecektir. (KALABALIK Halil, İdarî Yargılama Hukuku, (Değişim Yayınevi), İstanbul 2003, s. 59).

⁹¹ "... Uyuşmazlık, ... Gümrük Müdürlüğünde tescilli 21. 5. 1992 gün ve 18419 sayılı ATA karnesi ile yurda geçici olarak girişi yapılan yarış otomobilinin süresi içinde yurtdışı edilmediğinden bahisle sözkonusu otomobile isabet eden gümrük vergi ve resimlerinin iki katı tutarında kesilen para cezası nedeniyle yükümlü adına haciz varakası düzenlenmesinden doğmuştur. 1615 sayılı Gümrük Kanununun (...) 88. maddesinde ise (...) bu

önce 6183 sayılı Kanunun 6/b hükmünde Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan dâvalar hiçbir sınırlamaya tâbi tutulmadan vergi mahkemelerinin görevine giriyordu. Bu durumda ise md. 6/a kapsamına girmeyen alacağın tarh ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idare mahkemesinde; tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar ise vergi mahkemesinde çözümlenmekteydi. Bundan dolayı 1988 yılında yapılan değişikliğin alacakların tarh⁹² ve tahakkuk⁹³ aşamaları ile tahsil⁹⁴ aşamalarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların aynı mahkemede (=idare veya vergi mahkemesinde) görülmesini sağlamayı amaçladığı ileri sürülmüştür⁹⁵.

Köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarının tahsili Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un kapsamına girmemektedir (Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 1). Bundan dolayı köylerin vergi vb. alacaklarının tahsilinde 6183 sayılı Kanun uygulanmayacaktır⁹⁶. Buna rağmen köy muhtarlığının 6183 sayılı Kanun'a göre resim ve harç içeren ödeme emri tebliğ etmesi hâlinde bu ödeme emrinin iptali için açılacak dâvaya, 2576 sayılı Kanun md. 6/a gereğince vergi mahkemesi bakacaktır. Zira nihayetinde ortada "... köy-

kanuna göre karara bağlanmış para cezalarının 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gümrük idaresince kovuşturulacağı hükmüne bağlanmıştır. (...) Gümrük Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un yukarıda anılan hükümleri karşısında 6183 sayılı Kanun kapsamına giren gümrük para cezasının bu kanun hükümleri dairesinde kovuşturulacağı kuşkusuzdur. Nitekim dâva konusu haciz varakası da 6183 sayılı Kanun uyarınca düzenlenmiştir. Bu nedenle, yükümlü adına düzenlenen haciz varakasının gümrük vergi ve resimleri üzerinden hesaplanan para cezasına ilişkin kısmının iptali istemiyle açılan işbu dâvanın, 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi hükmü uyarınca, vergi mahkemesince görülüp çözümlenmesi zorunlu iken, idare mahkemesince incelenmesi suretiyle hüküm tesisinde yasal isabet görülmemiştir..." Dnş. 7. D., 5.3.1996 gün ve E. 1995/4811, K. 1996/769 (Dnş. Der., Y. 27, S. 92, 1997, s. 591).

Ayrıca, tapu kaydında yer alan vakıf şerhinin kaldırılması için istenen taviz bedelinin ödenmemesi nedeniyle tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine ilişkin uyuşmazlığın idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiği hakkında bkz. Dnş. 3. D., 21.1.2003 gün ve E. 2002/1405, K. 2003/212 (Dnş. K. Der., Y. 1, S. 1, 2003, s. 138).

92 "Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinde vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar olarak tespit eden idarî muameledir." (VUK md. 20).

93 "Verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesidir." (VUK md. 22).

94 "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir." (VUK md. 23)

95 ÖZBALCI, s. 300.

96 Köy idarelerinin kamu alacaklarının tahsil usûlü 442 sayılı Köy Kanunu md. 66'da gösterilmiştir.

lere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları(na)... ilişkin dâva” bulunmaktadır. Gerçekten, Danıştay 1994 yılında verdiği bir kararda köy muhtarlığınca düzenlenen resim ve harç içeren bir ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararını onamıştır⁹⁷. Aksi halde ortada 2576 sayılı Kanun md. 6/a'nın kapsamında bir vergi vb. kamu alacağı yoksa Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un kapsamına girmeyen bir alacak için düzenlenecek ödeme emrinin iptali dâvası vergi mahkemesinin görevine değil idare mahkemesinin görevine girecektir⁹⁸. 442 sayılı Köy Kanunu md. 45 ve 46'larda ise 6183 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte olan Tahsili Emval Kanununa (TEK) atıfta bulunmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 2 gereğince TEK'e yapılan atıflar 6183 sayılı Kanun'a yapılmış sayılır. Yani bu son halde atıf konusu alacaklar hakkında da 6183 sayılı Kanun uygulanır. Köy Kanunu md. 45 ve 46'ya baktığımız zaman TEK'e (dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'a) yapılan atıf konusu alacakların, 2576 sayılı Kanun md. 6/a hükmünde yer alan köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile ilgili olmadığı görülmektedir. Buna göre Köy Kanunu md. 45 ve 46'da yer alan alacaklar hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemeleri-

⁹⁷ Dnş. 9. D., 8. 2. 1994 gün ve E. 1993/2800, K. 1994/693 (GÜLSEVEN Mustafa, Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 1999, s. 28).

⁹⁸ "... Olayda, iptali istenen ödeme emrinin konusu sözleşmeden doğan bir alacak olması nedeniyle genel hükümlere göre adliye mahkemelerinde çözümlenmesi gereken bir konu olduğundan ve 6183 sayılı yasa hükümlerine göre takibi mümkün bulunmadığından, bu konuda ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır. (...) Uyuşmazlık, Zonguldak Belediye Başkanlığının düzenlediği ödeme emrinin, 6183 sayılı yasaya uygun olup olmadığına ilişkin bulunduğu ve 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinin (b) bendinde, vergi mahkemelerinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevli olduğu belirtildiğine göre, vergi mahkemesinin, dâva konusu alacak için ödeme emri düzenlenemeyeceğini belirterek ödeme emrinin iptaline karar vermesi gerekirken, ödeme emrini iptal etmeden görevsizlik nedeniyle dâvanın reddine karar vermesi yasaya aykırı görülmüştür..." Dnş. 9. D., 18. 1. 1984 gün ve E. 1983/5184, K. 1984/665 (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 336); Kanaatimizce Danıştay'ın 6183 sayılı Kanun'a tâbi olmayan bir alacak için düzenlenen ödeme emrinin iptali dâvasında vergi mahkemesini görevli gören bu kararı 2576 sayılı Kanunun 6/b maddesinde 1988 yılında yapılan değişiklikten sonra artık kabûl edilemez. Zira 1988 yılında yapılan değişiklikle vergi mahkemelerinin görevi sadece md. 6/a hükmünde yer alan alacakların tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin dâvalara hasredilmiştir. Yukarıda Danıştay'ın kararına konu olan alacak da 2576 sayılı Kanun md. 6/a hükmünde yer alan kamu alacakları arasında değildir. Dolayısıyla da bu alacağın tahsilinde 6183 sayılı Kanun'a göre düzenlenen ödeme emrinin iptali dâvasına da vergi mahkemeleri değil, genel görevli idare mahkemeleri bakacaktır (2576 S. k. md. 6/b).

nin görev alanına girmezler. Bu tür uyuşmazlıkların idarî yargıda çözümlenecek olanlarının idare mahkemelerinin görev alanına girdiğini kabul etmek gerekir.

6183 sayılı Kanun esas itibariyle vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerin tahsil aşaması ile ilgili bir kanun olmakla beraber; kamu kuruluşlarının bunların dışında kalan bazı alacaklarının tahsili hakkında da bu kanun uygulanmaktadır (Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 1). Örneğin duruma göre adli mahkemelerin hükmettiği para cezalarının da takibi 6183 sayılı Kanuna göre yapılabilmektedir⁹⁹. Fakat 2576 sayılı Kanunun md. 6/b hükmünün açıklığı karşısında kamu kurumlarına ait olsa da bu tür alacaklarının tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görev alanı dışında kalır¹⁰⁰. Fakat uyuşmazlık konusu, 2576 sayılı Kanun md. 6/a-b kapsamına girmese dahi eğer kanun açıkça vergi mahkemesini görevlendirmişse 2576 sayılı yasanın 6/c maddesi gereğince vergi mahkemesi görevlidir.

2576 sayılı Kanunun 6/b maddesi gereğince idarenin 6183 sayılı Kanuna göre tesis ettiği işlemler (örneğin ödeme emri tebliği, haciz işlemleri¹⁰¹, teminat işlemleri, ihtiyati haciz¹⁰² ve ihtiyati tahakkuk uygulamaları, gecikme zammı uygulamaları vs.) hakkında açılacak iptal dâvaları vergi mahkemelerinin görevine girmektedir¹⁰³. Ancak sık belirttiğimiz gibi bu işlemlerin md. 6/a hükmünde yer alan konulara ilişkin olması gerekir (2576 S. k. md. 6/b). Vergi mahkemelerinde görülecek tahsil aşamasında ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar üç başlık altında toplanabilir¹⁰⁴. Birincisi (2576 S. k. md. 6/a

⁹⁹ ÖZBALCI, s. 300.

¹⁰⁰ "... Olayda sözü geçen trafik para cezaları, Karayolları Trafik Kanunu(KTK)'na göre hesaplanıp, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca tahsil yoluna gidildiğinden, Vergi Usûl Kanunu'nun birinci maddesinde sözü edilen vergi, resim ve harç veya bunlara bağlı zam olarak nitelendirilemez. (...) Bu nedenle dâvanın İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 14/3-a ve 15/1-a maddeleri gereğince görev yönünden reddine, dosyanın görevli ve yetkili Adana İdare Mahkemesine gönderilmesine, 15.9.1992 gününde oy birliğiyle karar verildi." Dnş. 4. D., 15.9.1992 gün ve E. 1992/2977, K. 1992/3687 (Dnş. Der., Y. 23, S. 87, 1993, s. 255).

¹⁰¹ Dnş. 4. D., 10.10.1995 gün ve E. 1995/2960, K. 1995/3851 (SÖNMEZ/AYAZ, s. 231-232, dph. 358).

¹⁰² Dnş. 11. D., 12.3.1997 gün ve E. 1996/1264, K. 1997/890 (Vergi Dünyası, Ocak 1998, S. 197, s. 162).

¹⁰³ SÖNMEZ/AYAZ, s. 201.

¹⁰⁴ KARAKOÇ Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, s. 68-69.

kapsamındaki) kamu alacaklarının güvence önlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, vergi mahkemesinin görev alanına girer. Örneğin Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un 15. ve 2576 S. kanununun 13. maddesi gereğince haklarında ihtiyati haciz tatbik edilenler bu haciz işlemine karşı vergi mahkemesinde dâva açabilirler. Diğer yandan ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik edilenler de vergi mahkemesinde dâva açabilirler (Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 20, 2576 S. k. md. 13). Tahsil aşamasında ortaya çıkan ve vergi mahkemelerinde çözümlenen ikinci grup uyuşmazlıklar ise kamu alacaklarının cebren tahsil işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Bu tür uyuşmazlıklar özellikle ödeme emri ve haciz işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Gerçekten Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 58'e göre ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dâva açılabilir. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi ödeme emrinin konusu olan alacağın 2576 S. k. md. 6/a hükmüne dâhil kamu alacaklarından olması gerekir. Aksi halde uyuşmazlık idare mahkemesinin görev alanına girer. Nihayet kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan ve vergi yargısının görev alanına giren uyuşmazlık gruplarından birisi de kamu borçlusunun lehindeki bazı kurumların işletilmesinden doğan uyuşmazlıklardır. Örneğin kamu borçlusunun Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un 48. maddesinde belirlenen şartlarda tecil talep etme hakkı vardır. İşte idare borçlusunun bu tecil talebini reddederse bu olumsuz (=red) işlem karşı açılacak iptal dâvasına vergi mahkemeleri(veya duruma göre Danıştay vergi dâva daireleri) bakacaktır. Kamu borçlusunun terkin talebinin reddi durumunda da açılacak dâvaya bakma görevi vergi mahkemelerinin-dir¹⁰⁵.

Kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan bazı uyuşmazlıklar ise adlî yargının görev alanındadır. Adlî yargı yerlerinin görev alanında olan bazı uyuşmazlıklara aşağıda değinilecek. O yüzden tahsil aşamasında ortaya çıkan bir uyuşmazlıkta görevli yargı yerinin tayininde adlî yargı yerlerinin de görev alanı dikkate alınmalıdır.

3. Diğer Kanunlarla Verilen İşler

2576 sayılı Kanununun 6. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde vergi mahkemelerinin konu bakımından görevli oldukları uyuşmazlıklar sayıldıktan sonra (c) bendinde ise vergi mahkemelerinin diğer kanunlarla verilen görevleri de yerine getirecekleri belirtilmiştir. O halde bu kanun hükmünün düzenlenişinden şöyle bir çıkarımda bulunabiliriz: 2576 S. k. md. 6/a-b hükümlerine göre vergi mahkemelerinin görev alanına girmeyen bazı uyuşmazlıklar, ya-

¹⁰⁵ KARAKOÇ, (Kamu Alacaklarının Tahsili), s. 69.

sama organı tarafından açık bir kanun hükmü ile vergi mahkemelerine görev olarak verilebilir. Aslında aşağıda inceleyeceğimiz bazı uyuşmazlıklar, belki açık kanun hükmü olmasaydı dahi yargı içtihatlarıyla 6. maddenin (a) bendi kapsamında değerlendirilerek vergi mahkemelerinin görev alanına sokulabilirdi. Ancak biz, açık kanun hükmü ile vergi mahkemelerinin görevine dâhil edilmiş olmalarını gözönünde tutarak; md. 6 hükmünü yorumlama ihtiyacına gerek duymadan açık kanun hükümleri ile vergi mahkemelerinin görev alanına sokulan bu tür uyuşmazlıkları bu başlık altında incelemeyi uygun bulduk¹⁰⁶.

a. Takdir Komisyonunun Takdir Yolu İle Bellirlediği Bedele Karşı Açılacak İptal Dâvaları (VUK md. 267/V)

Vergi Usûl Kanunu'nun 72-76. maddeleri arasında takdir komisyonlarının kuruluş, görev ve yetkileri düzenlenmiş, 267. maddesinin 5. fıkrasında ise takdir komisyonlarının görevlerinden biri sayılmıştır. Buna göre gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut da doğru olarak da tespit edilmeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması hâlinde emsaline nazaran haiz olacağı değer, 267. maddenin 3 ve 4. fıkralarına göre tespit edilemezse; bu emsal bedeller ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenir. İşte takdir komisyonunun takdir yolu ile belirlediği bu bedele karşı mükellefler tarafından vergi mahkemesinde iptal dâvası açılabilir. Açılacak dâva, vergi mahkemelerinin görev alanı içindedir. Çünkü, Vergi Usûl Kanunu md. 267/V- 3. cümlede dâvanın açıkça vergi mahkemesinde açılacağı belirtilmiştir. Bu hükümden sonra artık bu dâvanın görev alanının tespiti için md. 6/a-b hükümlerinin yorumlanmasına gerek yoktur. Çünkü kanunkoyucu görev konusunu kendisi açıkça halletmiştir. Zaten mükellefin takdir komisyonu kararlarına karşı dâva açabildiği bir kaç halden biri de budur. Gerçekten mükelleflerin takdir komisyonunun kararlarına karşı dâva açamayacakları kabul edilmektedir. Zira takdir komisyonunun işlevinin uzmanlığa dayanan, teknik bir düşünce ve saptamadan ibaret olduğu ve bu komisyonun aldığı kararların asıl işlemin(=tarh işleminin) hazırlayıcı bir ön işlemi olduğu belirtilmektedir¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Tosuner/Yereli ile Ahmet Aksoy'un da aynı sistematigi benimsemiş gözükmektedir. TOSUNER/YERELİ, s. 149; AKSOY Ahmet, s. 20; Ayrıca bkz. HONDU, (Görev Uyuşmazlığı), s. 17-18.

¹⁰⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 102; KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları" (Vergi Dünyası, Ocak 1995, S. 161, s. 113-114); KIZILOĞLU, s. 313; Buna karşın Candan, takdir komisyonlarının aldıkları kararların kesin ve icraî nitelikte olduğunu ve bu yüzden de bu kararların idarenin iç işlemlerinden olma-

b. Vergi Dairesinin Takdir ve Tadilat Komisyonlarının Tahmin ve Takdir Olunan Matrahlarla Karşı Açacağı İptal Dâvaları (VUK md. 377/II)

Takdir komisyonunun kararlarına karşı (birkaç istisna hariç¹⁰⁸) mükelleflerin dâva açamamasına karşın vergi daireleri, takdir komisyonlarının tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dâva açabilir. Zira Vergi Usûl Kanunu'nun 377. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi dairelerinin dâva açma hakkı vardır. Kanunun açık hükmü gereği bu dâvanın da vergi mahkemesinde açılması gerekir. Ayrıca Vergi Usûl Kanunu md. 80'e göre bina ve arazilerde tadilat yapmak üzere kurulan "tadilat komisyonları"nın kararlarına karşı da vergi dairesi vergi mahkemesinde dâva açabilecektir (Vergi Usûl Kanunu md. 377). Ancak uygulamada vergi dairesinin takdir komisyonlarının bu gibi kararlarına karşı dâva açma ihtimallerinin az olduğu, çünkü; Vergi Usûl Kanunu'nda 1985 yılında yapılan değişiklikle takdir komisyonlarının oluşumunda vergi idaresi mensuplarının sayısının artırıldığı belirtilmektedir¹⁰⁹.

c. Takdir Komisyonunun Arsalara ve Araziye Ait Asgari Ölçüde Birim Değer Tespitine İlişkin Takdir Kararlarına Karşı Açılacak Dâvalar (VUK md. 49/b)

Bunun dışında takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir kararlarına karşı, il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları ve ziraat odaları, ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi daireleri vergi mahkemelerinde dâva açabilirler. Vergi Usûl Kanunu mükerrer md. 49/b hükmü gereğince açılacak bu dâvanın vergi mahkemesinde açılması gerekir.

d. Vergi Mahkemesi'nin İptal Kararlarının Yerine Getirilmemesi Nedeniyle Açılacak Maddî ve Manevî Tazminat (Tam Yargı) Dâvaları (İYUK md. 28/3)

İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 28/3'e göre "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idarî mahkemede maddî ve manevî tazminat dâvası açılabilir.*" İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun aynı maddesinin 6. bendine göre ise "*Tazminat ve*

dığını söylemektedir. CANDAN Turgut, "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdarî Dâvalarda Hasım Sorunu", (Dnş. Der., Y. 17, S. 64-65, 1987, s. 9).

¹⁰⁸ Bu istisnalar için bkz. KIZILOL, s. 315.

¹⁰⁹ SÖNMEZ/AYAZ, s. 224.

vergi dâvalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanunî gecikme faizi ödenir” İşte İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun bu iki düzenlemesine göre açılacak tam yargı dâvalarının da vergi mahkemelerinin görev alanında olduğu söylenebilir¹¹⁰. Gerçekten kanunkoyucu 3. bentte dâvanın ilgili idarî mahkemede açılacağı söyleyerek vergi mahkemesinin kararlarına uyulmadığı takdirde tazminat dâvasının vergi mahkemesinde açılmasını istemiştir. Bundan dolayı vergi mahkemesi kararını yerine getirmeyen idareye karşı açılacak tazminat dâvasında vergi mahkemeleri görevlidir¹¹¹. Ayrıca doktrinde md. 28/6 hükmüne göre gecikme faizini ödemeyen idareye karşı bu faizin alınması amacıyla açılacak dâvanın da vergi mahkemesinde açılması gerektiği konusunda fikir birliği vardır¹¹².

e. Tereddüt Edilmeyen ve Açık Vergi Hatalarının İdarece Re'sen Düzeltmesi Nedeniyle Açılacak İptal Dâvaları (VUK md. 121)

Vergi Usûl Kanunu md. 121' göre idare, tereddüt edilmeyen ve açık vergi hatalarını re'sen düzeltebilir. Kendi aleyhine düzeltme yapılan kimselerin bu düzeltme işlemine karşı vergi mahkemelerinde iptal dâvası açma hakkı vardır. Kanunun açık hükmü gereği açılacak bu iptal dâvasına vergi mahkemeleri bakacaktır (Vergi Usûl Kanunu md. 121).

f. Şikâyet Yoluyla Vergi Düzeltme Taleplerinin Reddine İlişkin İşlemlere Karşı Açılacak İptal Dâvaları (İYUK md. 37/b)

Danıştay Kanunu (DK) md. 24'te 4575 sayılı kanunla 2. 6. 2000'de değişiklik yapılmadan önce Vergi Usûl Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal dâvalarına Danıştay ilk derece mahkemesi olarak bakıyordu. Ancak henüz Danıştay Kanunu md. 24 değiştirilmeden önce İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/b'de 4001 sayılı kanunla 1994 yılında yapılan değişiklikle şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde yetkili vergi mahkemesinin vergi, resim, harç vb. malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesinin yetkili mahkeme olduğu belirtilmiştir. Yetkili mahkeme sorunu Danıştay'da çözümlenecek dâvalarda sözkonusu olamayacağına göre İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/b'de 1994 yılında 4001 sayılı kanunla yapılan değişikliğin, 2000 yılında açıkça

¹¹⁰ Bu yöndeki bir vergi dâva daireleri genel kurulu kararı için bkz. Dnş. VDDGK, 19.2.1983 gün ve E. 1992/119, K. 1993/34 (Dnş. Der., Y. 24, S. 88, 1994, s. 133).

¹¹¹ ÖZBALCI, s. 302.

¹¹² AKSOY Şerafettin, s. 162; TOSUNER/YERELİ, s. 149; TEKGÜNDÜZ, s. 115.

yürürlükten kaldırılan Danıştay Kanunu md. 24/j bendini zımnen ilga ettiği kabul edilmeliydi¹¹³. Yani 2000 yılında Danıştay Kanunu md. 24'de değişiklik yapılmadan önce de şikâyet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler hakkında açılacak iptal dâvalarına vergi mahkemeleri bakmalıydı¹¹⁴. Danıştay da verdiği kararlar da Danıştay Kanunu md. 24/j'nin kaldırılmasını beklemeden görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğuna karar vermiştir¹¹⁵. Danıştay Kanunu md. 24/j hükmü 2000 yılında ilga edilerek bugün için şikâyet yoluyla düzeltme taleplerinin reddi işlemlerinde görevli mahkeme sorunu ortadan kalkmıştır. Zira Danıştay Kanunu md. 24'de yapılan değişiklikle şikâyet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler hakkında açılacak dâvalar Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak

113 Öncel/Kumrulu/Çağan da 2000 yılından önce İdari Yargılama Usûlü Kanunu md. 37 ile Danıştay Kanunu md. 24 arasındaki söz konusu çelişkiden doğan sorunun önceki-sonraki kanun ve zımni ilga esaslarına göre çözülebileceğini belirtmektedir. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 185; Ancak Karakoç, önceki kanun-sonraki kanun ve zımni ilga esaslarının burada geçerli kabul edilmesine kuşku ile yaklaşmakta ve şunları kaydetmektedir: "... Gerçi, sorun önceki kanun-sonraki kanun ilişkisi çerçevesinde zımnen yürürlükten kaldırma olarak da düşünülebilir. Fakat Danıştay Kanunu'nda 4055 sayılı kanunla yapılan değişiklikler arasında 24. maddenin (j) bendinin yer almaması kanun koyucunun bu konuda bir ihmalinin olduğunu ya da bu tür uyumsuzluklarda hem Danıştay'ın hem de vergi mahkemesinin yetkili (kanımızca da görevli) olmasını istediğini göstermektedir. Ayrıca konu, özel kanun-genel kanun ilişkisi yönünden ele alınması hâlinde de her iki yargı organının yetkili olduğu sonucuna varılmaktadır. Çünkü İdari Yargılama Usûlü Kanunu genel, Danıştay Kanunu özel kanundur. Uygulama açısından kural olarak özel kanunun önceliği bulunmaktadır. Bu durumda yapılması gereken, uygulamada bir çok karışıklığa meydan vermeden, bir kanun değişikliği ile soruna çözüm bulmaktır. Bu, gerçekleşinceye kadar ise, Danıştay'ın kendisine açılan dâvalarda yetkisizlik kararı vermek ve dosyayı yetkili vergi mahkemesine göndermek suretiyle uygulamaya yön vermesi gerekir. Çünkü kanunlaştırmada yapılmış olan bir ihmalin ardına sığınıp, uygulamada yaşanan karışıklığı devam ettirmenin bir yararı yoktur..." (KARAKOÇ Yusuf, Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü, İzmir 1996, s. 75).

114 Aynı görüşte KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2001, s. 212.

115 TEKİN Cem, "Danıştay Kanununda 4575 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonucunda Şikâyet Yolu İle Düzeltme Taleplerinin Reddi Durumunda Görevli ve Yetkili Mahkeme", (Yaklaşım Dergisi, Y. 10, S. 109, Ocak 2002, s. 161); "... Bentte (İdari Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/b) söz konusu dâvaları görmeye vergi mahkemesinin yetkili olduğu ifade edilmekle, görevli mahkeme de belirtilmiş olmaktadır. Bu suretle, 2575 sayılı Danıştay Kanunu 24. maddesinin 1/j bendinde yer alan, Vergi Usûl Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak dâvaların ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da çözümleneceği yolundaki hükmün uygulanma olanağı kalmamıştır." Dnş. 4. D., 16.2.1995 gün ve E. 1995/651, K. 1995/743 (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1995, S. 81, s. 113); Danıştay'ın aynı yöndeki kararı için bkz. Dnş. 4. D., 29.6.1994 gün ve E. 1994/2129, K. 1994/3972 (ÖZBALCI, s. 227); Bu konuda ayrıca bkz. SONSUZUĞLU Elif, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargısal Çözüm" (Vergi Dünyası, Temmuz 1995, S. 167, s. 138 vd.).

baktığı dâvalar arasından çıkarılmıştır. 10. 6. 1994'da 4001 sayılı Kanun'la İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/b'de yapılan değişiklik de gözönünde tutulursa bu gibi dâvalarda artık görevli mahkemenin vergi mahkemeleri olduğu kesin bir şekilde söylenebilecektir.

g. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Hâlinde Tarhedilen Vergi veya Kesilen Cezaya Karşı Açılacak Dâvalar (VUK ek md. 7/IV)

Vergi Usûl Kanunu ek madde 7/IV'e göre uzlaşma komisyonunda uzlaşmanın vaki olmaması hâlinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergi veya kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dâva açabilir. Görüldüğü üzere burada da kanunkoyucu görevli mahkemeyi açıkça belli etmiştir. Ancak kuşkusuz denilebilir ki bu hükümde görevli mahkeme açıkça belli edilmemiş olsaydı dahi uzlaşmanın vaki olmadığı hallerde vergi veya cezaya karşı açılacak dâvalarda görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğu çıkarılabilirdi. Zira 2576 sayılı Kanun md. 6/a hükmüne göre genel bütçeye, il özel idareleri, belediyelere ait vergi vb. malî yükümler ile bunların cezalarından doğan dâvalarda görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. 2576 sayılı Kanunun bu hükmü vergi ve bunların cezalarının tarh aşamalarından doğan dâvaları da kapsamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda ise tarhedilen bir vergi veya ceza sözkonusu olduğuna göre görevli mahkeme vergi mahkemesidir.

h. 6183 sayılı Kanuna Dayanılarak Tebliğ Edilen Ödeme Emirlerine Karşı Açılacak İptal Dâvaları (2576 S. k. md. 13, 6183 sayılı Kanun md. 58)

Yukarıda II-B-2 başlığı altında 6183 sayılı yasanın uygulanmasından doğan dâvaların vergi mahkemelerinin görevine girdiğini ve fakat bunun bütün konulara şamil olmadığını aksine sadece 2576 sayılı yasanın 6/a maddesindeki konulara ilişkin olarak 6183 sayılı yasanın uygulanmasından doğan dâvaların vergi mahkemelerinin görevi dâhilinde olduğunu açıklamıştık. Kamu alacaklarının tahsili amacıyla kamu borçlusuna tebliğ edilen ödeme emirleri de 6183 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili olabilir. Gerçekten bazı kanunlar, bazı kamu kurumlarının ödenmeyen alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre takip edileceğini öngörmüştür. 6183 sayılı Kanunun 58. maddesi de bu kanuna göre tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı açılacak dâvaların vergi mahkemelerinin görevine girdiğini açıkça belirtmiştir. Bundan dolayı 6183 sayılı yasaya göre takip edilen ve bu kanuna göre tebliğ edilen ödeme emirlerine karşı açılacak dâvalar da 2576 sayılı yasanın 13. maddesinin atfı ve 6183 sayılı yasanın 58. maddesinin açık hükmü gereğince vergi mahkemelerinin görevi içindedir. Örneğin Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar

Kurumu Kanunu'nun 17. maddesi gereğince zamanında ödenmeyen kredi taksitlerinin 6183 sayılı Kanuna göre kovuşturulmasından doğan uyuşmazlıklar vergi mahkemelerinin görevine girmektedir. Zira 6183 sayılı Kanunun 58. maddesi, kamu alacakları arasında ayırım yapmaksızın bütün ödeme emirlerine karşı açılacak dâvaların vergi mahkemelerinde görülmesi gerektiğini belirtmiştir¹¹⁶. Buna rağmen yukarıda dipnot 18'de verilen Danıştay kararında aksi yönde bir görüş benimsenmiştir. Anılan kararında Danıştay, ödeme emrine konu alacağın 2576 sayılı yasanın 6/a maddesi kapsamına girmediğinden hareketle böyle bir sonuca ulaşmaktadır. Böyle olunca ortaya iki ayrı görüş çıkmaktadır. Bir görüş, konusuna bakmadan 6183 sayılı Kanunun 55. maddesine göre tebliğ edilen bütün ödeme emirlerine karşı açılacak dâvaların (2576 sayılı yasanın 13. maddesinin atfı ile) aynı kanunun 58. maddesinin açık hükmü karşısında vergi mahkemesinde açılması gerektiğini savunmakta iken; Danıştay'ın kabul ettiği görüşe göre vergi mahkemesinin görevli olabilmesi için ödeme emrinin konusunun 2576 sayılı yasanın 6/a maddesi kapsamına girmesi gerekmektedir. Danıştay, görüşüne 2576 sayılı Kanunun 6/b maddesi hükmünü dayanak almaktadır. Bizim kanaatimize göre Danıştay'ın görüşünü üstün tutmak gerekmektedir. Zira birinci görüşün dayanağı olan 2576 sayılı yasanın 13. maddesi 1982 tarihli iken; Danıştay'ın görüşünü dayandırdığı 2576 sayılı Kanun md. 6/b hükmü, 1988 tarihlidir. Yani, kanunkoyucu 2576 sayılı Kanunun 6/b hükmünü 1988 yılında değiştirerek vergi mahkemelerinin görevini md. 6/a hükmü konularında 6183 sayılı yasanın uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarla sınırlamak istemiştir. Sonraki özel kanun hükmü önceki kanun hükmünü zımnen yürürlükten kaldıracığına göre burada da Danıştay'ın görüşünün kabul edilmesi kanaatimizce kanunkoyucunun iradesine daha uygun düşecektir.

1. Açık Kanun Hükmü İle Vergi Mahkemelerinin Görevlendirildiği Diğer Dâvalar

Bunlardan başka Vergi Usûl Kanunu ya da diğer bazı kanunlarda açılacak bazı dâvaların vergi mahkemesinin görevi içinde olduğu belirtilebilir. Bu hallerde dâvanın çözümlenmesinde görevli mahkeme açık bir şekilde vergi mahkemesidir. Vergi mahkemelerinin açık bir kanun hükmü ile görevli kılınmış olduğu dâvaların tamamının burada incelenmesine ne olanak ne de gerek vardır. Bu yüzden kısaca şunu belirterek bu konuya son verelim: Vergi alacağı ile ilgili bir uyuşmazlıkta görevli idarî yargı yerinin tespitinde açık bir kanun hükmü ile vergi mahkemeleri görevlendirilmişse artık 2576 S.

¹¹⁶ YENİCE Kâzım/ESİN Yüksel, İdari Yargılama Usûlü, (Arısan Matbaacılık), Ankara 1983, s. 682; OĞURLU, s. 325

kanunun vergi mahkemelerinin görevi ile ilgili 6. maddesinin yorumlanmasına ve değerlendirilmesine gerek yoktur. Kanun koyucunun belirttiği vergi mahkemesi görevli mahkemedir. 2576 S. kanunun 6/c hükmünün anlamı bu olsa gerektir. Açık bir kanun hükmünün olmadığı yerlerde ise 2576 S. kanunun 6/a-b hükümlerine göre görevli mahkemenin tespit edilmesinden başka bir yol yoktur. Bu son halde md. 6/a-b hükümleri vergi yargısı organlarının istikrar kazanmış kararları ile belli ölçüde somut hale gelmiştir. Ortaya çıkan ve idarî yargıda çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklarda vergi mahkemesinin görevli olup olmadığı tespit edilirken vergi yargısı organlarının da kararları dikkate alınmalıdır.

C. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Görevli Olduğu Dâvalar

Danıştay idarî yargılama hukukumuzda asıl olarak temyiz görevleri olan bir yargı merciidir. Bununla beraber Danıştay, kanunlarla açıkça belirtilen bazı dâvalara da ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Bizi burada ilgilendiren Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleridir. Danıştay Kanunu md. 24'te Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacakları dâvalar sınırlı bir şekilde sayılmıştır. 24. maddede sayılan dâvalardan bazıları vergi uyuşmazlığı şeklinde ortaya çıkabilir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacakları dâvalar ya idarî dâva daireleri ya da vergi dâva daireleri tarafından çözümlenir. Yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde söyleyecek olursak; idarî yargı kolunda çözümlenecek vergi uyuşmazlıklarından, idare mahkemelerinin görevlerine girenler (2576 sayılı Kanun md. 6'ya dâhil olmayan dâvalar) Danıştay Kanunu md. 24 kapsamında ise Danıştay idarî dâva daireleri; vergi mahkemelerinin görevine girip de (2576 sayılı Kanun md. 6'da belirtilen uyuşmazlıklar olup da) Danıştay Kanunu md. 24 kapsamında olanlar ise Danıştay vergi dâva daireleri tarafından çözümlenir. Bundan dolayı da biz, buradaki açıklamalarımızı ikili bir ayrıma göre yapacağız. Ancak bu ayrımın ayrıntılarına girmeden önce belirtelim ki 2. 6. 2000 tarihinde 4575 sayılı kanunla değiştirilen Danıştay Kanunu md. 24/1'de sayılan ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı dâvalardan şunlar; ya doğrudan vergi uyuşmazlığı şeklinde ortaya çıkabilir ya da vergi uyuşmazlığı ile ilgili olabilir¹¹⁷:

¹¹⁷ "... Selçuk Belediye Başkanlığı tarafından idarî dâvaya konu yapılan ve Kültür Bakanlığının 7.3.1991 günlü ve ... sayılı işlemi, sözü geçen fıkrada (Danıştay Kanunu. md. 24/1) on bent hâlinde sayılan karar ve işlemlerden hiçbirisinin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla dâvanın ilk derecede Danıştay'da açılması ve görülmesine olanak bulunmamaktadır..." Dnş. VDDGK., 18.6.1993 gün ve E. 1992/254, K. 1993/76 (Dnş. Der., Y. 25, S. 89, 1995, s. 156).

-Bakanlar Kurulu kararlarına karşı açılan dâvalar

-Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak olan düzenleyici işlemlere karşı açılacak dâvalar

-Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere karşı açılacak dâvalar.

Danıştay Kanunu md. 24'teki bu durumların dışında özel kanun hükümleri ile de Danıştay'a ilk derece mahkemesi olarak bazı dâvalara bakma görevi verilmiş olabilir. Örneğin Vergi Usûl Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (a) bendine göre belirlenen inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları Birliği Resmî Gazete'de ilandan itibaren 15 gün içinde dâva açabilirler. Ayrıca Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlara göre işlem yapmayan idare aleyhine açılacak maddi ve manevi tazminat dâvalarına da Danıştay, ilk derece mahkemesi olarak bakacaktır (İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 28/3)¹¹⁸.

Bu dâvalar dışında 24. maddede sayılan diğer dâvaların (örneğin Başbakanlık ve bakanlık müsteşarları ile ilgili müşterek kararnamelere karşı açılacak dâvaların) vergi uyuşmazlıkları ile ilgisi yoktur. Diğer bir deyişle bu sayılanların dışında Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülecek dâvaların Danıştay idarî dâva dairelerinde görüleceği açıktır. Fakat yukarıda üç grup şeklinde saydığımız dâvalar, vergi uyuşmazlığı şeklinde ortaya çıkabilir veya bu dâvaların vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı bir ilişkisi olabilir. Bu son halde de açılacak dâvalarda görevli Danıştay dairesi çoğunlukla vergi dâva daireleri olmakla beraber, bazı durumlarda idarî dâva dairelerinin de görevli olması muhtemeldir.

1. Danıştay Vergi Dâva Dairelerinin Görevine Giren Dâvalar

Danıştay vergi dâva daireleri kural olarak ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinin görevine giren dâvalarda temyiz, kanunla belirtilen hallerde de istisnaen ilk derece mahkemesi olarak görev yapan dâva daireleridir. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi bizi burada Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri ilgilendirmektedir. Danıştay vergi dâva daireleri

¹¹⁸ "... Danıştay kanunu ile İdarî Yargılama Usûlü Kanunu hükümlerinin birlikte incelenip değerlendirilmesinden, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak çözümlenmeye görevli olduğu dâvalarda verdiği kararların uygulanmaması nedeniyle açılacak tam yargı dâvalarında da ilk derece görevli yargı yerinin Danıştay olduğunda kuşkuyla yer bulunmamaktadır..." Dnş. 5. D., 4.12.1997 gün ve E. 1997/2385, K. 1997/2883 (Dnş. Det., Y. 28, S. 96, 1998, s. 222).

ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay Kanunu md. 24'te belirtilen hallerde vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilebilecek konularda görevli yargı merciidir. Bu cümleden olarak diyebiliriz ki bir dâva, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemelerinde açılacak olsaydı (yani 2576 sayılı Kanun md. 6 kapsamına giriyorsa) ve ayrıca bu dâva, Danıştay Kanunu md. 24 kapsamında ise o zaman Danıştay vergi dâva dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak görevinden bahsedeceğimiz. Aksi halde yani idarî yargı kolunda çözümlenecek bir dâvanın Danıştay Kanunu md. 24 kapsamına girdiği şüphesiz olsa da, bu dâva 2576 S. k. md. 6 kapsamına giren bir dâva değilse bu halde Danıştay'ın idarî dâva dairelerinin görevleri gündeme gelecektir. Zira Danıştay Kanunu md. 27 vd. hükümlerinde Danıştay dâva dairelerinin görevleri düzenlenirken bir taraftan Danıştay dâva dairelerinin temyiz görevleri, diğer taraftan Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görevleri düşünülmüştür. O halde genel bir örnek olması itibariyle söylememiz gerekirse genel bütçeye ya da il özel idarelerine veyahut da belediyelere ait bir vergi ya da benzeri bir malî yüküm hakkında Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı bir yönetmeliğe karşı açılacak iptal dâvasını Danıştay vergi dâva daireleri ilk derece mahkemesi olarak çözümlenecektir (Danıştay Kanunu md. 24/c, 2576 S. k. md. 6/a). Buna karşın yukarıda belirttiğimiz gibi Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşviki Fonu, Çıraklık Mesleki Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu kesintileri ile bunlara ilişkin kaçakçılık cezalarından doğan dâvalar idare mahkemelerinin görevine girmektedir. Ayrıca KDV desteği olarak öngörülen teşvikten yararlandırmalarla ilgili işlemlerden doğan dâvalar da idare mahkemelerinin görevine girmektedir. Nihayet yine yukarıda belirtmiştik ki navlun ve performans primi ile kur farklarına ilişkin uyuşmazlıklar da idare mahkemelerinin görevi dâhilindedir. Danıştay bütün bu kararlarında bu gibi malî yükümlerin 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesi kapsamına girmediğini belirtmiştir. Bundan dolayı kanaatimizce, bu gibi 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesi kapsamına girmeyen uyuşmazlıkların Danıştay Kanunu md. 24 kapsamında olması hâlinde (mesela bu gibi konulara ilişkin bir Bakanlar Kurulu kararı veya Maliye Bakanlığının düzenleyici bir işleminin iptali isteminde) ilk derece mahkemesi olarak Danıştay idarî dâva dairelerinin görevli olması gerekir. Aksi halin kabulü idare mahkemelerinin baktıkları bu gibi dâvaların temyiz görevinin de Danıştay vergi dâva dairelerince yapılması gibi bir durumu ortaya çıkarır. Özetle bizim kanaatimize göre Danıştay vergi dâva dairelerinin bir dâvaya ilk derece mahkemesi olarak bakabilmesi için bu dâvanın her şeyden önce Danıştay Kanunu md. 24 kapsamına girmesi, sonra da bu dâvanın 2576 S. k. md. 6'da yer alan konulara ilişkin olması gerekir. Ancak hemen belirtelim ki açılacak bir dâvanın görev yönünden vergi dâva dairelerinin mi yoksa idarî

dâva dairelerinin mi görev alanında olduğu sorunu doğrudan dâvacıyı ilgilendirmemektedir. Çünkü bir dâvanın görev yönünden hangi dairenin görev alanına girdiği Danıştay genel sekreterinin denetimi altındaki bir büro tarafından belirlenmektedir¹¹⁹. Daha sonra dâva daireleri arasında çıkacak görev uyuşmazlığı Danıştay Başkanlık Kurulu tarafından giderilir (Danıştay Kanunu md. 52/d).

Şu an itibariyle Danıştay dâva dairelerinden dört tanesi vergi dâva dairesi olarak görev yapmaktadır. Bunlar 3, 4, 7 ve 9. dâva dairesidir. Ancak Danıştay Başkanlık Kurulu iş yükü bakımından zorunluluk doğması durumunda, vergi dâva dairelerinin birini idarî dâva dairesi olarak görevlendirebilir (Danıştay Kanunu md. 26/II). Danıştay Kanununda vergi dâva dairelerinin görevleri, sarıh bir şekilde düzenlenmiştir (Danıştay Kanunu md. 27, 28, 31, 33, 35, 36, 37).

2. Danıştay İdarî Dâva Dairelerinin Görevine Giren Dâvalar

Yukarıda belirttiğimiz gibi Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev alanına giren vergi uyuşmazlıklarında asıl olarak vergi dâva daireleri görevli olmakla beraber kanaatimizce 2576 sayılı Kanunun 6/a maddesi kapsamında olmayan malî yükümlere ilişkin dâvalarda idarî dâva daireleri görevli olmalıdır. O halde bu görüşümüze göre özde vergi uyuşmazlığı olmakla beraber, 2576 sayılı Kanun'un 6/a maddesi kapsamında olmayan ve fakat Danıştay Kanunu md. 24 kapsamında olan idarî dâvalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay vergi dâva dairelerinde değil, Danıştay idarî dâva dairelerinde çözümlenecektir. Zira vergi mahkemelerinin kararları hakkında temyiz incelemesi yapan vergi dâva daireleri ile idare mahkemelerinin kararlarını temyizen inceleyen idarî dâva dairelerinin görev dağılımını yapan DK. md. 27 vd. hükümlerinde aynı zamanda dairelerin ilk derece mahkemesi olarak görev dağılımı da yapılmıştır. 2, 5, 6, 8, 10, 11¹²⁰, 12 ve 13. daireler¹²¹ idarî dâva daireleri olarak Danıştay'ın ilk derece mahkemesi ve temyiz

¹¹⁹ GÖZÜBÜYÜK, no. 408, s. 355.

¹²⁰ 5183 sayılı Kanun ile idarî dâva dairesine dönüştürülen 11. dairenin çok daha önce (22.11.2000) idarî dâva dairesine dönüştürülmesine ilişkin Danıştay Başkanlık Kurulu kararı için bkz. (Dnş. Başkanlık Kurulu, 6.11.2000 gün ve K. 2000/28, RG, 22.11.2000, 24238).

¹²¹ 9. 6. 2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5183 sayılı Danıştay Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Danıştay'ın örgütlenmesinde ve dairelerin görevlerinde önemli değişiklikler yapmıştır. 5183 sayılı kanun ile Danıştay'ın idarî görev yapan daire sayısı bire indirilmiş; dâva dairesi sayısı 12'ye çıkarılmıştır. Böylece idarî görev yapan 2. dairenin görevi, yargısal hale getirilmiş ve bir de 13. daire ihdas edilmiştir. Bu arada daha önce vergi dâva dairesi olan 11. daire, idarî dâva dairesi haline

yeri olarak vergi dâva dairelerinin görevine girmeyen görevlerini yerine getirmektedir. Vergi dâva dairelerinin görev alanına girmeyen vergi uyuşmazlıklarında temyiz ve ilk derece mahkemesi görevlerini idarî dâva daireleri yerine getirir.

D. Mahkemece Görev Konusunun İncelenmesi

Dâvaların konuları bakımından mahkemeler arasında dağılımını gösteren görev kurallarının medenî¹²² ve ceza usûl hukukunda¹²³ olduğu gibi idarî yargılama usûlünde de kamu düzenine ilişkin olduğu kabul edilir. Zira İdari Yargılama Usûlü Kanunu md. 14/3-a'da görev konusunun ilk inceleme konuları arasında yer aldığı belirtilmiş ve görev yönünden yapılan inceleme sonucunda idarî yargı yerinin nasıl hareket edeceği de md. 15/1-a hükmünde düzenlenmiştir. Bu iki düzenlemenin içeriğinden çıkarılacak sonuç, görev konusunun kamu düzenine ilişkin olduğudur. Görev kurallarının kamu düzenine ilişkin olmasının en önemli hukuki sonucu ise görev konusunun mahkeme tarafından kendiliğinden dikkate alınacağıdır. Diğer taraftan görev konusu taraflarca yargılamanın her aşamasında ileri sürülebilir. Aslında belirttiğimiz bu iki sonuç İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 14/6 maddesi hükmünden de çıkarılabilmektedir. Zira bu hükme göre ilk inceleme konuları arasında yer alan hususların –ki bunlardan biri görev konusudur- ilk incelemeden sonra tespit edilmesi hâlinde dâvanın her safhasında 15. madde hükmüne göre hareket edilir. Yani dâvanın her hangi bir aşamasında dâvanın ilgili mahkemenin görevine girmediği anlaşılırsa md. 15/1-a hükmüne göre görevsizlik kararı verilebilecektir. Ayrıca, kamu düzenine ilişkin olduğu için taraflar önceden yapacakları anlaşma ile görevli mahkemeyi değiştiremezler.

Dâvanın açıldığı mahkeme, md. 14/3-a'ya göre yapacağı ilk inceleme sonunda dâvanın kendi görev alanına girdiği sonucuna varırsa ayrıca görevlilik kararı almasına gerek kalmadan dâvayı incelemeye devam eder. Diğer bir deyişle bir mahkeme dâvada görevsizlik kararı vermediği sürece dâvanın kendi görev alanına girdiğini kabul etmiş sayılır¹²⁴. Buna karşın taraflardan birinin görevsizlik itirazında bulunması hâlinde mahkemenin görevsizlik itirazını reddederek açıkça görevlilik kararı alması söz konusu olacaktır.

dönüştürülmüştür. Ancak 13. daire ihdas edilmesine dair hükmün 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

¹²² PEKCANITEZ Hakan, Medenî Usûl Hukuku, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2000, s. 83.

¹²³ ÖZTÜRK Bahri/ERDEM Mustafa Ruhan/ÖZBEK Veli Özer, Ceza Muhakemesi Hukuku, (Seçkin Yayınevi), Ankara, 2000, no. 182, s. 200; Ceza muhakemesi hukukunda duruşma safhasında görevsizlik kararı verilemeyecek tek durum için bkz. CMUK md. 262.

¹²⁴ GÖZÜBÜYÜK, no. 406, s. 353; KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 157.

Yani mahkemenin görevsizlik itirazı hâlinde görev konusunu açık bir şekilde karara bağlaması gerekmektedir.

Dâvayı ilk inceleme konuları bakımından inceleyen mahkeme, dâvanın kendi görev alanına girmediği kanaatinde ise görevsizlik kararı verecektir. Bu görevsizlik kararı iki türde olabilir. İdarî yargı yeri, dâvanın adlî yargının görev alanına girdiğine kani ise dâvanın ilk inceleme koşulları yönünden(görev) reddine karar verir. Bu karar üzerine dâvacının adlî yargı yerinde yeniden dâva açmasından başka bir yolu yoktur. Eğer idarî yargı yeri, dâvanın genel idarî yargının görev alanına girdiğine ve fakat kendi görev alanına girmediğine kani ise bu halde de görevsizlik kararı vererek, dâva dosyasının görevli idarî yargı yerine gönderilmesine karar verir (İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 15/1-a, md. 43/1)). Bu son halde dâva dosyasının görevli idarî yargı yerine gönderilmesi için dâvacının her hangi bir talebine gerek yoktur¹²⁵. Dâva dosyasının kendisine gönderildiği idarî yargı yeri dâvanın kendi görev alanına girdiğini düşünüyorsa(yani ikinci mahkeme görevsizlik kararı vermezse) yine ayrıca görevlilik kararı vermesine gerek olmaksızın ve ayrıca dâvacının her hangi bir girişimi beklenmeksizin dâvayı (diğer ön koşullarda da eksiklik yok ise) esastan incelemeye başlar. Ayrıca dâvacının dâvanın gönderildiği mahkemede incelenmesini istemesi veyahut da yeni bir dâva dilekçesi yazması gerekmez¹²⁶.

Buna karşın kendisine dâva dosyası gönderilen mahkeme, görevsizlik kararı veren birinci mahkemenin kararı ile bağlı değildir. Eğer ikinci mahkeme de kendisini dâvada görevsiz görüyorsa görevsizlik kararı vererek görev uyuşmazlığının giderilmesi için dosyayı, birinci mahkeme ile aynı Bölge İdare Mahkemesi'nin yargı çevresinde ise Bölge İdare Mahkemesi'ne, farklı yargı çevrelerinde ise Danıştay'a gönderir (İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 43/1-b). Buna karşın kendisine dâva dosyası gönderilen idarî yargı yeri (ilk derece mahkemesi olarak)Danıştay ise; Danıştay, görevsizlik kararı vererek dosyanın görevli idare veya vergi mahkemesine gönderilmesine karar verdiği zaman görev uyuşmazlığı kendiliğinden çözümlenmiş sayılır. Zira bu son halde yerel idarî yargı yeri Danıştay'ın kararı ile bağlıdır (İdari Yargılama Usûlü Kanunu md. 43/1-a).

¹²⁵ GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 532, s. 788; KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 157; KALABALIK, s. 272.

¹²⁶ KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 157.

E. (Genel) İdarî Yargı Yerleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

Yukarıda gördüğümüz gibi (idarî yargı kolunda çözümlenen) vergi uyuşmazlıklarında asıl olarak vergi mahkemeleri görevli olmakla birlikte bazı durumlarda idare mahkemelerinin görevi söz konusu olduğu gibi çok sınırlı hallerde de Danıştay (idarî veya vergi) dâva dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak görevleri de gündeme gelebilmektedir. Pek tabii olarak bu yargı mercileri arasında görev uyuşmazlıkları çıkabilmektedir. Bu yargı yerleri arasında çıkacak görev uyuşmazlıkları olumlu görev uyuşmazlığı olabileceği gibi olumsuz görev uyuşmazlığı da olabilir. İlkinde tarafları, sebebi ve konusu aynı olan dâvalarda farklı iki idarî yargı yerinin iki ayrı görevlilik kararı vermesi söz konusu iken ikincisinde farklı idarî yargı yerlerinin aynı dâvalarda iki ayrı görevsizlik kararı vererek dâvayı mahkemesiz bırakması söz konusudur. Ancak hemen belirtelim ki idarî yargı yerleri arasında olumlu görev uyuşmazlığının çıkması çok az bir ihtimaldir. Zira tarafları, konusu ve sebebi aynı olan ikinci dâvada dâvalının derdestlik itirazı ileri sürerek ikinci dâvanın açılmamış sayılmasına karar verdirilmesi imkânı vardır¹²⁷. Buna karşın olumsuz görev uyuşmazlığı diyebileceğimiz ikinci tür görev uyuşmazlığına uygulamada sıkça rastlanmaktadır. Danıştay Kanunu ile İdarî Yargılama Usûlü Kanunu ortaya çıkabilecek bu görev uyuşmazlıklarının giderilmesi konusunda bazı hükümler sevk etmiştir.

1. Danıştay (İdarî ve/veya Vergi) Dâva Daireleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

Yukarıda Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak yargı görevleri olan dâva dairelerinin görevlerinin Danıştay Kanununda düzenlenmiş olduğunu belirtmiş ve dâvaların daireler arasındaki dağılımının Danıştay genel sekreterinin gözetimi altındaki bir büro tarafından yapıldığını da söylemiştik. Ancak buna rağmen kendisine dâva dosyası gelen dâva dairesi dâvanın görev yönünden alanına girmediğine karar vererek dâva dosyasını görevli dâva dairesine gönderilmesine karar verebilir. Dâva dosyası kendisine gönderilen dâva dairesi ilk(görevsizlik kararı veren) dâva dairesinin kararı ile bağlı olmadığı için o da görevsizlik kararı verebilir. Böylece dâva mahkemesiz bırakıldığı için olumsuz görev uyuşmazlığı çıkmış olacaktır. Ortaya çıkan bu görev uyuşmazlığını çözme görevi ise Danıştay Kanunu md. 52/1-d hükmü gereğince Danıştay Başkanlık Kurulu'na aittir. Danıştay Başkanlık Kurulu Da-

¹²⁷ GÖZÜBÜYÜK, no. 546, s. 448.

nıştay Kanunu md. 27 ve devamındaki hükümleri gözönünde tutarak görevli dâva dairesini belirleyecektir.

2. İdare ve/veya Vergi Mahkemeleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

Görev uyuşmazlığı asıl olarak vergi mahkemeleri ile idare mahkemeleri arasında ortaya çıkar. Bununla beraber sınırlı da olsa yetki çevresi aynı olan ve aralarında görev bakımından ayırım yapılmış bulunan¹²⁸ birden çok idare veya vergi mahkemesi arasında da görev uyuşmazlığının çıkma olasılığı vardır¹²⁹. Aynı yargı çevresine sahip aynı nitelikteki (=çeşitteki) mahkemeler arasındaki ilişki medenî usûl hukukunda işbölümü ilişkisi olarak kabul edilmekte ve buna idarî yargılama hukukundan daha farklı hukukî sonuçlar bağlanmaktadır¹³⁰.

Yukarıda belirttiğimiz üzere dâvanın açıldığı ilk mahkeme, dâvayı görev yönünden reddederek dâva dosyasını görevli idarî yargı yerine kendiliğinden gönderir. Kendisine dâva dosyası gelen idarî yargı yeri de ilk mahkemenin kararı ile bağlı olmadığı için o da görevsizlik kararı verebilecektir. Bu suretle iki idarî yargı yeri arasında bir görev uyuşmazlığı çıkmış olacaktır. Bu görev uyuşmazlığı aşağıdaki gibi giderilir.

- Olumsuz görev uyuşmazlığı, aynı Bölge İdare Mahkemesi'nin yargı çevresindeki mahkemeler arasında çıkmış ise uyuşmazlık Bölge İdare Mahkemesi'nin kesin kararı¹³¹ ile giderilir ve görevli mahkeme belirlenir (İdari Yargılama Usûlü Kanunu md. 43/1-b). Buna göre mesela İzmir 1. İdare Mahkemesi ile İzmir 3. Vergi Mahkemesi ya da (aralarında görev bakımından bir ayırım yapılmışsa) İzmir 1. Vergi Mahkemesi ile İzmir 3. Vergi Mahkemesi arasında ortaya çıkacak olumsuz bir görev uyuşmazlığı, İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin kararı ile giderilir.

¹²⁸ Bu durum, özellikle yetki çevresi aynı olan ve aynı adı taşıyan mahkemeler arasında görev bakımından bir ayırım yapılmış olması hâlinde ortaya çıkabilir. (GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 535, s. 790).

¹²⁹ GÖZÜBÜYÜK, no. 409, s. 355; KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 158.

¹³⁰ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 178 vd.

¹³¹ Ancak Bölge İdare Mahkemesi'nin buradaki kesin kararının temyiz safhasındaki incelemeye kadar sirayet ettirilemeyeceği hakkında bkz. Dnş. 9. D., 9.12.1997 gün ve E. 1996/2377, K. 1997/4011 (Dnş. Der., Y. 28, S. 96, 1998, s. 550); Ahmet Aksoy'un da Danıştay'ın bu görüşünü paylaştığı anlaşılmaktadır. Bkz. AKSOY Ahmet, s. 23; Buna karşın HONDU, aksi görüşü savunarak Danıştay'ın tutumunu eleştirmektedir. Bkz. HONDU Selçuk, "İdarî Yargı Alanındaki Mahkemeler Arasında Görev ve Yetki İlişkileri", (Dnş. Der., Y. 18, S. 68-69, 1988, s. 132-133).

- Olumsuz görev uyuşmazlığı, ayrı Bölge İdare Mahkemeleri'nin yargı çevreleri içindeki mahkemeler arasında ortaya çıkmış ise görev uyuşmazlığı Danıştay'ın kesin kararı ile giderilir ve görevli mahkeme belirtilir (İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 43/1-b). Bu tür görev uyuşmazlığı iki vergi mahkemesi arasında ortaya çıkmış ise – ki bu halde aslında yetki uyuşmazlığı vardır- uyuşmazlık, Danıştay 3. Dairesince (Danıştay Kanunu md. 27/a); görev uyuşmazlığı, iki idare mahkemesi arasında çıkmış ise –ki bu halde de aslında bir yetki uyuşmazlığı vardır- Danıştay 10. Dairesince (Danıştay Kanunu md. 34/a) giderilir. Farklı Bölge İdare Mahkemeleri'nin yargı çevreleri içindeki idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkacak görev uyuşmazlığını ise Danıştay Başkanlık Kurulu çözecektir (Danıştay Kanunu md. 52/e). Buna göre mesela İzmir 1. İdare Mahkemesi ile Aydın 3. İdare mahkemesi arasında çıkacak görev (aslında yetki) uyuşmazlığını Danıştay 10. dairesi; İzmir 1. Vergi Mahkemesi ile Aydın 2. Vergi Mahkemesi arasında çıkacak görev (aslında yetki) uyuşmazlığını Danıştay 3. dairesi çözecektir. Buna karşın İzmir 1. İdare Mahkemesi ile Aydın 2. Vergi Mahkemesi arasında çıkacak görev uyuşmazlığını ise Danıştay Başkanlık Kurulu çözecektir.

Yukarıda incelenen bu yargı yerleri (idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri) arasında daha çok sözkonusu olabilecek olan, olumsuz görev uyuşmazlığıdır. Buna karşın bu yargı yerleri arasında az da olsa¹³² ortaya çıkma ihtimali olan olumlu görev uyuşmazlığı hâlinde ne yapılması gerektiği konusunda açık bir düzenleme yoktur¹³³. Bizce bu halde olumlu yetki uyuşmazlığını düzenleyen İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 44'de geçen yetki kavramını görevi de içerecek şekilde geniş anlamak suretiyle bir çözüm araştırılması mümkün gözükmektedir. Böylece iki idarî yargı yeri ara-

¹³² Zira bir kere, dâvalı tarafın ikinci mahkemede açılan dâvayı derdestlik itirazıyla red ettirme olanağı bulunmaktadır. Diğer taraftan dâvanın açıldığı ikinci mahkemenin ilk inceleme sırasında daha önce başka mahkemede de aynı dâvanın açıldığından bahisle dâvayı reddetme yetkisi de vardır. (HONDU, (Görev Uyuşmazlığı), s. 20).

¹³³ HONDU, uygulamada olumlu görev uyuşmazlığı çıkma imkân ve ihtimalinin bulunmadığını ve İYUK md. 43'te de zaten bu konunun düzenlenmediğini belirterek konuyu incelemekten imtina etmiştir. (HONDU, (Görev Uyuşmazlığı), s. 20); HONDU, (Görev ve Yetki), s. 128; Ancak bizim kanaatimize göre kanun koyucu nasıl ki uygulamada olumlu yetki uyuşmazlığı çıkma ihtimalini öngörerek bu konuda düzenleme getirmişse (İYUK md. 44) olumlu görev uyuşmazlığının da hiçbir zaman çıkmayacağı önceden kesin olarak söylenemez. Bugün için uygulamada bu tür görev uyuşmazlığına rastlanmaması bundan sonra da rastlanmayacağı anlamına gelmez. Derdestlik itirazında bulunulmadığı ve iki mahkemenin de dâvayı esaslan incelemeye başladığı hâllerde bu tür görev uyuşmazlığının çıktığının kabulü ile dâvacı tarafa ve mahkemeye İYUK md. 44'teki başvuru imkânının tanınması kanaatimizce yerinde olacaktır.

sında ortaya çıkacak olan olumlu görev uyuşmazlığı hâlinde merci tayini yoluyla mahkemeler veya tarafların duruma göre Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'a başvurma imkânları vardır. İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 44/2'de de Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'ın yetkili ve *görevli* mahkemeyi belirlemesinden bahsetmesi bu görüşümüzü destekler niteliktedir.

3. Danıştay Dâva Daireleri ile Vergi veya İdare Mahkemeleri Arasındaki Görev Uyuşmazlığının Giderilmesi

Danıştay dâva daireleri ile vergi mahkemesi ya da Danıştay dâva daireleri ile idare mahkemeleri arasında da görev bakımından bir uyuşmazlık söz konusu olabilir. Şöyle ki idare veya vergi mahkemesi açılan bir dâvayı görevsizlik sebebiyle reddederek dâva dosyasını görevli (olduğunu düşündüğü) Danıştay'a gönderebilir¹³⁴ (İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 43/1). Danıştay'ın ilgili dâva dairesi de görevsizlik sebebiyle kendisine gönderilen dosyalarda kendisini görevli görmezse görevsizlik kararı verebilir ve dosyayı görevli mahkemeye –ki bu mahkeme görevsizlik kararı veren ilk mahkemeden başka bir mahkeme de olabilir- gönderebilir (İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 43/1-a). Bu halde Danıştay dâva dairesinin verdiği karar kesin olup, kendisine dosya gönderilen mahkeme bu kararla bağlıdır. Yani ilgili idarî yargı yeri görevsizlik kararı vermek suretiyle Danıştay'ın kararına direnemez¹³⁵. Kısaca söylemek gerekirse idare veya vergi mahkemesi ile (ilk derece mahkemesi olarak) Danıştay dâva daireleri arasında çıkabilecek olan görev uyuşmazlığı, Danıştay dâva dairesinin görevli mahkemeyi belirterek dosyanın bu mahkemeye gönderilmesine karar vermesi ile giderilmiş olur.

III. ADLÎ YARGI YERLERİNİN GÖREV ALANI

Adlî yargı yerlerinin (=hukuk mahkemelerinin) görev alanının genel olarak özel hukuk alanındaki özel hukuk uyuşmazlıkları olduğu söylenebilir¹³⁶. Konumuz olan vergi uyuşmazlıklarının ise genel niteliği itibarıyla özel hukuku aşan bir boyutu vardır. Zira vergi uyuşmazlıkları, devletin (=idarenin) kamu hukukuna tâbi faaliyetlerinden doğmaktadır. Bundan dolayı da adlî

¹³⁴ Burada Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev yaptığı hâller hatırdta tutulmalıdır.

¹³⁵ GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 536, s. 793; KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 159.

¹³⁶ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 56.

yargı yerlerinin (v)ergi uyuşmazlıklarında görev alanı esas itibariyle çok sınırlıdır (hatta neredeyse yoktur)¹³⁷.

İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 2. maddesi idarî dâva türlerini saymış; 2576 sayılı yasada da idarî yargı düzeni içindeki mahkemelerin görevlerinin neler olduğu belirlenmiştir. 2576 sayılı yasa bu görev kurallarını belirlerken İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 2. maddesindeki idarî dâva türlerini hareket noktası olarak almıştır (2576 sayılı Kanun md. 5). Burada vergi dâvalarının niteliği sorununu tartışmaksızın¹³⁸ vergi uyuşmazlıkları ile ilgili dâvaların kural olarak idarî yargı düzeninde çözümlenmesi gerektiğini ve bu konuda yine kaideten adlî yargı yerlerinin görevli olmadığını söyleyebiliriz. Daha açık bir ifadeyle belirtmek gerekirse idarenin kamu hukukuna tâbi bir eylem veya işleminden doğan vergi uyuşmazlıkları ile ilgili bir dâva, kural olarak idarî yargı düzenindeki mahkemelerde açılmalıdır. Vergi uyuşmazlığı ile ilgili bir dâvada adlî yargı yerlerinin görevli olabilmesi için açık bir kanun hükmüne ihtiyaç vardır. Böyle bir kanun hükmü olmadıkça vergi uyuşmazlığı idarî yargı düzeninde çözümlenecektir. Zira devletin idare hukukuna tâbi eylem ve işlemlerinden doğan uyuşmazlıklar (dâvanın idare aleyhine açılması kaydıyla) idarî yargının görev alanına dâhildir¹³⁹. Bu genel kurala karşın mevzuatımızda bazı kanun hükümleri ile idarî yargının görev alanına girebilecek nitelikteki bazı dâvalar pratik ihtiyaçlarından dolayı adlî yargının görev alanına sokulmuştur¹⁴⁰.

¹³⁷ Belediyenin çevre temizlik vergisinin özel hukuk usûllerine göre takip edilmesinde ortaya çıkan uyuşmazlıkta adlî yargı yerlerini görevli sayan ilgi çekici bir Uyuşmazlık Mahkemesi kararında şu ifadelere yer verilmiştir: "... Dâva, çevre temizlik vergisinin ödenmeyen taksitlerinin takibine ilişkindir. (...) Çevre temizlik vergisi, 15. 7. 1993 gün ve 3914 sayılı yasa ile 26. 5. 1981 gün ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Yasasının 44. maddesine eklenen mükerrer 44. madde ile düzenlenmiştir. 2464 sayılı yasanın 'usûl hükümleri' başlıklı 98. maddesinde ' Bu kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde bu kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usûl Kanunu ile 6183 sayılı 6183 sayılı Kanun ve bunlara ek ve tadilleri hükümlerinin' uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Bu hükümlere göre anlaşmazlığın esasının vergiyi ilgilendirdiği hususunda kuşku bulunmamakla birlikte, dosya içeriğinden dâvacı idarenin, yukarıda açıklanan 98. maddeye uygun olmayan bir yolla alacağını takibine giriştiği anlaşılmaktadır. Olayda ise, yukarıda açıklanan 98. madde hükmüne rağmen özel hukuk alanında uygulanan usûlle takibe geçildiği anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle vergi mahkemesinin başvurusunun kabûlüyle dâvanın adlî yargı yerinde görülmesine..." UYM Hukuk Bölümü, 17.6.1996 gün ve E. 1996/26, K. 1996/74 (RG. 8.7.1996 t. ve 22690 S., s. 5-6).

¹³⁸ Vergi dâvalarının niteliği hakkında geniş bilgi için bkz. KARAKOÇ, (Vergi Yargılaması), s. 130 vd.

¹³⁹ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 56 vd.

¹⁴⁰ Bu kanun hükümleri ve adlî yargıda çözümlenmesi gereken bu nitelikteki dâvalar için bkz. GÖZÜBÜYÜK, no. 99, s. 80 vd.; KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 57 vd.

Devletin kamu gücüne dayanarak alacaklısı olduğu vergi borçlarından doğan vergi uyuşmazlıklarının genel kural itibariyle idarî yargı düzeninde çözümleneceği böylece belirtildikten sonra; şimdi, vergi uyuşmazlığı ile ilgili bir dâva olmakla beraber adlî yargı yerlerinin görev alanına sokulan birkaç örnek uyuşmazlık konusu üzerinde durabiliriz.

A. Kamu Alacağıın Tahsili Aşamasında İstihkak Dâvaları

6183 sayılı Kanun md. 68/I'e göre "*İstihkak dâvalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi salahiyetlidir...*" Bu hükümde yetki(=salahiyet)'den bahsedilmekle birlikte aslında bu hükümde kastedilen istihkak iddialarında görevli yargı yerinin adlî yargı organları olduğudur. Bu cümleden olarak bir vergi uyuşmazlığı ile ilgili olarak ihtiyati ve kesin hacizlere karşı tahsil dairesine karşı açılacak dâvalarda görevli yargı yerinin adalet mahkemesi olduğu söylenebilecektir¹⁴¹. Aslında burada kamu alacağıın tahsiline ilişkin bir idarî işlemde doğan uyuşmazlık söz konusu değildir ve bundan dolayı da uyuşmazlığın vergi yargısı organlarında çözümlenmemesi normaldir¹⁴². Burada vergi borcunun tahsiline ilişkin değil; kamu borçlusu ile üçüncü kişiler arasında söz konusu olan ve özel hukuk ilişkisine dayanan bir vergi uyuşmazlığıyla dolaylı ilişkisi olan bir mesele vardır. Bu son grup uyuşmazlıklardan biri olan istihkak dâvaları da mülkiyet hakkına dayanan bir özel hukuk uyuşmazlığıdır ve bu tür uyuşmazlıklar adlî yargı yerlerinde çözümlenir¹⁴³. Görüldüğü üzere burada vergi uyuşmazlığı ile ilgili bir dâva vardır ve dâva, vergi idaresine karşı açılmaktadır. Buna karşın dâvanın adlî yargı yerinde açılacağı açık bir kanun hükmü ile hükme bağlanmıştır. Çünkü dâva, bir vergi uyuşmazlığı ile ilgili olsa da uyuşmazlığın asıl konusu vergi değil; mülkiyet iddiasıdır. O yüzden de burada görevli yargı düzenini tespit ederken dâvanın asıl konusunun ne olduğu açık bir şekilde tespit edilmelidir. Dâvanın asıl konusu gerçekten vergi borcunun tahsili aşamasında sözkonusu olan bir idarî işlemde doğan uyuşmazlık değil de; haciz işlemine karşı yapılan bir istihkak iddiasından doğan mülkiyet

¹⁴¹ KARATAŞ İzzet/ERTEKİN Erol, İcra-İflas Hukukunda İstihkak Dâvaları, (Yetkin Yayınları), Ankara 1999, s. 584; KARAKOÇ, (Kamu Alacaklarının Tahsili), s. 69.

¹⁴² KARAKOÇ, (Kamu Alacaklarının Tahsili), s. 68.

¹⁴³ KARATAŞ/ERTEKİN, s. 584; KARAKOÇ, (Kamu Alacaklarının Tahsili), s. 69; "Dâva, 6183 sayılı yasaya dayalı bir istihkak dâvasıdır. Sözü edilen yasanın 68. madde hükmünce bu dâvalarda tahsil dairesinin bulunduğu yer mahkemeleri görevli ve yetkilidir. Bu hüküm göz ardı edilerek merci hakimliğinde açılan dâvanın idarî yargının görevine girmediğinden bahisle görevsizlik kararı verilmesi usûl ve yasaya aykırıdır." Yrg., 15. HD. 20.11.1995 t., 6315-6654 S. Karar (KARATAŞ/ERTEKİN, s. 585-586).

hakkı ise bu durumda dâvanın adlî yargı yerinde açılması gerekir¹⁴⁴. Buna karşın dâva, kamu alacağının tahsili aşamasında idarece yapılan bir idarî işlem ile ilgiliyse bu durumda açılan dâvanın idarî yargı yerinde açılması gerekir¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Belediyenin vergi borçlarından dolayı tapuda belediye adına kayıtlı taşınmazların haczedilmesinden sonra dâvacı tarafından söz konusu taşınmazların ihale yoluyla satın alındığı ve bu satışın Belediye Encümeninin kararı ile kesinleşerek bedelinin ödendiği iddiasıyla haczin kaldırılması istemiyle açılan dâvada; haczin dâvacının aleyhinde devam edip etmeyeceği hususlarının açıklığa kavuşturulmasını incelemekle idarî yargı mahkemelerinin görevli olduğu hakkında bir içtihat için bkz. Dnş. 3. D., 18.2.2003 gün ve E. 2001/2813, K. 2003/821 (Dnş. K. Der., Y. 1, S. 1, 2003, s. 134).

¹⁴⁵ "... 6183 sayılı yasa hükümleri uyarınca vergi borçlusuna ait olduğundan bahisle malî haciz altına(ister kesin, ister ihtiyatî haciz yoluyla olsun) alınmış olan üçüncü kişi tarafından açılacak istihkak dâvası genel mahkemede görülür. Çünkü bu gibi hallerde dâvacı haciz işlemini uygulayan idare(maliye) karşısında üçüncü kişi konumunda olup, haczedilen malın vergi borçlusunun değil, kendi malı olduğunu ileri sürmektedir. Böyle bir iddia ise idarî işleme(haczin sebebine) yönelik bir itiraz olmayıp; MK. 618. maddesi hükmünden kaynaklanan bir mülkiyet iddiasıdır. Ne var ki olayımızda dâvacı, haciz işlemini uygulayan idareye karşı, istihkak iddialısı üçüncü kişi konumunda değildir. Çünkü dâvacı kocası Muhtar Sönmez'in Maliye'ye olan vergi borcundan ötürü kendi taşınmazlarını teminat olarak gösterdiğini, Çankaya vergi dairesine verdiği 13. 9. 1965 günlü dilekçe ile kabûl etmiş ve idare de muvafakate dayanarak haciz işlemini uygulamıştır. İşte dâvacı hacze dayanak yapılan yazılı muvafakatinin yasa hükümlerince geçersiz olduğunu, esasen bu belgeye dayanarak haciz yapılamayacağını ileri sürmüş bulunduğundan, dâva üçüncü kişinin (mülkiyet hakkına dayanan) hacze istihkak dâvası niteliğinde olmayıp, haczin sebebine(idarî işleme) yönelik bir dâva niteliğindedir. Hal böyle olunca da Maliye'nin ve onun her derecedeki kademesinin (ister gerçeğe uygun isterse yasaya aykırı olarak yanlış işlemi sonunda) bir kimseye tarh ve tahakkuk ettirdiği kamu alacağından ya da somut olayda olduğu gibi kamu alacağının tahsili olgusundan doğan bir kovuşturma işleminin, bir idare tasarrufu sayılması gerekir. Takibe konu böyle bir alacağın esasının bulunup bulunmamasının ya da ödetme yolunda yapılan işlemlerin ve bunun doğal sonucu olan haczin gerekli olup olmadığının, yasalara uygun bulunup bulunmadığının incelenmesi hususu ise, temel idare tasarrufunun esasının incelenmesini gerektirdiği kuşkusuzdur ve bu itibarla da, uyuşmazlığın genel mahkemede çözümlenmesi olanağı yoktur..." Yrg., HGK. 24.11.1982 t., 1946-917 S. karar. (KARATAŞ/ERTEKİN, s. 585).

"... dâva istihkak iddiasına dayandırılmamış, kendisi ile hiçbir ilişkisi bulunmayan bir şahsın vergi borçlarından dolayı, evinde kendisine ait mallar üzerinde haciz uygulaması yapılamayacağı belirtilerek bu idarî uygulamanın iptali istenmiştir. Bu haliyle bu dâvanın görüm ve çözümlü idarî yargıya aittir. Kaldı ki dâvacı istihkak iddiasıyla ayrıca adlî yargıda dâva açmıştır. 6183 sayılı yasanın haciz başlığını taşıyan 62. maddesinde ' Borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul mallar ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur. ' Hükmü yer almaktadır. Anılan madde hükmüne göre haciz ancak amme dairesine karşı borçlu olan mükelleflerin ellerinde bulunan veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul veya gayrimenkullere uygulanabileceğinden dâvacının hakkında haciz kararı alınan kişi ile hiçbir ilişkisinin olmadığı yolundaki iddiaları incelenmeden dâvayı görev yö-

B. Kamu Borçlusunun Kamu Alacağıının Tahsilini Tehlikeye Sokan Tasarruflarının İptali Dâvası

Bundan başka kamu icra hukukundan doğan bir çok uyuşmazlığın da adlî yargı yerlerinde çözümleneceği hükme bağlanmıştır¹⁴⁶. Örnek olmak üzere burada şu iki düzenlemeyi belirtebiliriz. Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 24'e göre "Amme borçlusunun bu kanunun 27, 28, 29 ve 30. maddelerinde yazılı tasarruf ve muamelelerinin iptali için umumi mahkemelerde dâva açılır ve bu dâvalara diğer işlere takdimen umumi hükümlere göre bakılır." Bu düzenleme gereği kamu borçlusunun kamu alacağıının tahsilini tehlikeye atan tasarruflarının iptali için idare tarafından açılacak iptal dâvalarında görevli mahkemeler adlî yargı mahkemeleridir. Aslında bu düzenlemenin idarî yargı ile adlî yargı mahkemeleri arasında görev(=yargı yolu) ilişkisi bakımından fazlaca bir özelliği yoktur. Çünkü hükümsüz sayılan tasarrufların iptali dâvasında idare dâvacı konumda iken; kamu borçlusu olan özel hukuk kişisi dâvalı konumdadır. Bundan dolayı da zaten bu dâvanın idarî yargı yerinden açılma olanağı yoktur. Zira gerçek kişilere ve özel hukuk tüzel kişilerine karşı idarî yargı yerinde iptal dâvası açılmaz¹⁴⁷. Diğer bir deyişle idarî yargı düzeninde (idarî sözleşmelerden doğan bazı uyuşmazlıklar hariç olmak üzere) özel hukuk kişileri dâvalı olarak gösterilemez. Binaenaleyh Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un incelediğimiz bu düzenlemesi olmasaydı dahi kamu borçlusuna karşı açılacak bu iptal dâvaları adlî yargı düzeninde görülecekti¹⁴⁸. Çünkü

nünden reddeden (vergi) mahkeme(si)nin kararında isabet yoktur..." Dnş. 4. D. 26.2.1998 gün ve E. 1997/5788, K. 1998/621 (Dnş. Der. Y. 29, S. 97, 1999, s. 295-296).

"...Dâva konusu olayda, taşınmazın tapu kaydında bir değişiklik yapılması yolunda ilgilinin istemi veya ortada mahkemece bu konuda verilmiş bir karar olmamasına rağmen kamu alacağıının tahsili amacıyla gayrimenkulün satış ve devir işleminin geçersiz olduğu tapu kaydına haciz şerhi konulması yolunda Nusaybin Gümrük Müdürlüğüne tesis edilen dâva konusu işlem idarî işlem olup, bu işleme karşı açılan dâvayı çözümlenme görevi idarî yargı yerine ait bulunmaktadır..." Dnş. 10. D. 10.6.1993 gün ve E. 1992/1673, K. 1993/2426 (Dnş. Der. Y. 25, S. 89, 1995, s. 603).

¹⁴⁶ Bu konuda geniş bilgi için bkz. KARAKOÇ, (Kamu Alacaklarının Tahsili), s. 69 vd.

¹⁴⁷ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 59.

¹⁴⁸ "... 213 sayılı Vergi Usûl Kanununun 122. maddesi hükümleri uyarınca düzeltme talebinde bulunma hakkı mükelleflere tanınmış, aynı kanunun 8. maddesinde ise mükellefin tanımı yapılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde de, mal teslimi ve ifası hallerinde bu işleri yapanların mükellef olduğu belirtilmiş olup, buna göre; dolaylı bir vergi türü olan katma değer vergisinin mükellefi, vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan kişi ya da kişiler değil; onlara mal teslim eden ya da hizmet ifasında bulunan kişilerdir. Böyle olunca; bu verginin hesaplanmasında ya da tahsilinde yapılacak bir hatanın düzeltilmesinin istenilmesi hakkı da, verginin mükellefi olan bu kişilere aittir. Vergiye nihai olarak katlanan kişinin, kendisinden haksız olarak

bu dâva İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 2’de sınırlı şekilde sayılan dâva türlerinden birine girmemektedir.

C. Şikâyet Yoluyla İhalenin Feshi İstemi

Vergi uyuşmazlığı ile ilgili olup da adlî yargı düzeninde görülmesi gereken diğer bir dâva da yine 6183 sayılı Kanun’da öngörülmüştür. Bu kanunun 99. maddesine göre kamu alacağının tahsili amacıyla yapılan ihalenin hukuksal aykırı olduğu gerekçesiyle feshi, gayrimenkulün bulunduğu yer tetkik merciinden şikâyet yoluyla istenebilir¹⁴⁹. Gayrimenkulün satışı ise aynı kanunun 90. maddesine göre il ve ilçelerde en büyük mal memurunun (veya onun tevkil edeceği zatın) reisliği altında belediye meclisi tarafından kendi azası arasından seçilmiş bir zat ile alacaklı amme idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızından teşekkül eden satış komisyonu tarafından açık artırma ile yapılır. İşte bu satış komisyonunun yaptığı ihalenin kanuna uygun surette yapılmadığı iddiası ile feshi, icra tetkik merciinden istenebilecektir. Yani bu fesih şikâyetinde görevli mahkeme adlî yargı düzeni içindeki icra tetkik merciidir. Görüldüğü üzere idarenin şikâyet edilen konumda olduğu burada kanunkoyucu açıkça adlî yargı yerini görevli kabul etmiştir.

Burada belirttiğimiz bu üç düzenleme dışında 6183 sayılı Kanun’da amme alacağının tahsili aşamasında vergi uyuşmazlığı ile bağlantılı bir çok dâvada adlî yargı yerlerini görevli sayan bir çok düzenleme mevcuttur. Çalışmamızın asıl konusu idarî yargı düzeninde vergi yargısında çözümlenen vergi uyuşmazlıkları olduğu için Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun’un bu üç düzenlemesine (md. 24, 68 ve 99) burada değinmeyi yeterli buluyoruz.

Mevzuatta açık bir kanun hükmü ile adlî yargının görev alanına sokulanlar dışında bir de vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı bir bağlantısı olan bazı uyuşmazlıklar var ki; bu tür uyuşmazlıklar niteliği gereği özel hukuk uyuşmazlığıdır (ya da vergi uyuşmazlığı değildir). Bu tür uyuşmazlıklar ise nite-

alındığını ileri sürdüğü vergiyi, verginin mükellefine karşı adlî yargıda açacağı dâva sonucuna göre geri alması olanaklıdır. Olayda da dâva, katma değer vergisinin mükellefi olan kurum tarafından bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne karşı değil, vergiye nihai olarak katlanan dâvacılar tarafından mükellefe karşı açılmış olup; dâva, bu haliyle adlî yargının görevine girmektedir...” Dnş. 7. D. 4.2.2003 gün ve E. 2002/1764, K. 2003/330 (Dnş. K. Der. Y. 2, S. 3, 2004, s. 220-221-222).

¹⁴⁹ Ancak Vergi dairesince vergi alacağının tahsili amacıyla haczedilen menkul malın satışı için yapılan ihalenin feshi istemiyle açılan dâvanın idarî yargı yerinde çözümlenmesi gerektiği hakkında bkz. UYM Hukuk Bölümü, 24.12.2001 gün ve E. 2001/102 K. 2001/110 (RG. 01.01.2002 gün ve 24713 S., s. 274).

liği gereği adli yargının görev alanı içindedir. Örneğin bir vergi borcunun tahsiliyle ilgili olmakla beraber bu borcun taksitler hâlinde ödenmesine ilişkin düzenlenen çekin karşılıksız çıkması sebebiyle 3167 sayılı kanunun 16. maddesine göre ödenmesi gereken % 10 tazminat ve gecikme faizinin takip ve tahsili özel hukuk hükümlerine tâbidir ve bundan doğacak uyuşmazlıklar da adli yargıda çözümlenecektir¹⁵⁰. Çünkü bu son halde ortada idarî yargının görev alanına girecek nitelikte bir vergi uyuşmazlığı değil; vergi borcunun tahsiliyle dolaylı bir ilişkisi olmakla birlikte özel hukuk hükümlerine tâbi bir uyuşmazlık vardır¹⁵¹.

SONUÇ

“*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme*” konusuna ayırdığımız çalışmamızdan kısaca şu sonuçlara ulaşılabilir:

- Vergi borcunun alacaklısı olan devlet ve diğer kamu tüzel kişileri ile kamu borçlusu arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde belki en masraflı ve en yavaş işleyen yargı yolu, vergi uyuşmazlıklarında başvurulmuş diğer yollara göre daha güvenceli ve daha sonuç alıcıdır. Dâvacının açacağı dâvayı yanlış yargı yerinde açması zaten niteliği gereği yavaş işleyen yargı yolunu daha da geç sonuç alıcı hale getirecektir. Bundan dolayı bu tür uyuşmazlıklarda görevli ve yetkili mahkemenin hangisi olduğunun daha dâva açılmadan önce sağlıklı bir şekilde tespit edilmesinin yararı vardır.

- Hukukumuzda görev deyimi aynı yargı kolu içindeki mahkemeler arasındaki (konu bakımından) dâva dağılımını anlatmak için kullanıldığı gibi, farklı yargı kolları içindeki mahkemeler arasında da görev dağılımı aynı kavram ile anlatılmaktadır. Oysa Kuru/Arslan/Yılmaz’ın belirttiği üzere farklı kolları arasındaki ilişki “yargı yolu” ilişkisidir¹⁵². O yüzden kurumu daha iyi anlatması bakımından aynı yargı kolu içindeki mahkemeler (örneğin idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri) arasındaki ilişkiye görev, farklı yargı kolları içindeki mahkemeler (örneğin vergi mahkemesi ile asliye hukuk mahkemesi) arasındaki ilişkiye de yargı yolu ilişkisi denmesi yerinde olur.

¹⁵⁰ Dnş. 4. D. 21.4.1994 gün ve E. 1993/1556, K. 1994/291(Dnş. Der. Y. 26, S. 90, 1996, s. 515).

¹⁵¹ Ayrıca bkz. Dnş. 7. D., 30.1.2004 gün ve E. 2002/2531, K. 2004/206 (Dnş. Der., Y. 2, S. 4, 2004, s. 213).

¹⁵² KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 108, 189.

- Bir kamu hukuku ilişkisi olarak vergi uyuşmazlıklardan doğan dâvalarda asıl olarak özel hukuk mahkemelerinin görevi olmamak gerekir. Ancak özellikle kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan öyle uyuşmazlıklar vardır ki bunlar bir kamu alacağının tahsili aşamasında ortaya çıkmakla ve bu yüzden de vergi uyuşmazlıkları ile belli bir bağı olmakla beraber bunlardan doğan uyuşmazlıkların çözümü kanun koyucunun açık hükmü ile adlî yargının görev alanına bırakılmıştır. Bu tür uyuşmazlıklar genel olarak kamu alacaklarının tahsili aşamasında kamu borçlusu ile üçüncü kişiler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar olarak anılmaktadır¹⁵³.

- Kamu alacakları ile ilgili uyuşmazlıklarda idarî yargı organlarının görevli olduğu durumlarda uyuşmazlığın öncelikle vergi mahkemelerinin (ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın) görevine girip girmediği araştırılmalı, vergi mahkemeleri (ile Danıştay'ın) görevine girmeyen uyuşmazlıkların genel görevli idarî yargı yeri olan idare mahkemelerinin görevine girdiği kabul edilmelidir.

- Mahkemece görev konusu ilk inceleme konuları çerçevesinde esasa girmeden önce ve re'sen incelenmelidir. Bu inceleme mahkeme tarafından yargılamanın her aşamasında re'sen yapılabileceği gibi itiraz üzerine de bu inceleme yapılabilir.

- İdarî yargı yeri görevsiz olduğuna adlî yargı yerlerinin görevli olduğuna kanaat getirirse görevsizlik kararı vererek dâvayı reddeder. Buna karşın görevsizlik kararı veren mahkeme diğer bir idarî yargı yerinin görevli olduğunu düşünüyorsa dâvayı görev yönünden reddederek dâva dosyasını görevli idarî yargı yerine gönderir. Bu açıdan idarî yargı yerinde açılan dâvalarda dâvanın görevli yargı yerinde açılması meselesi dâvacı bakımından bir yönü ile önemini azaltmıştır. Ancak dâvanın en kısa zamanda bitirilmesi arzusu bakımından halen daha bu önemini muhafaza ettirdiğini de söyleyebiliriz.

- İdarî yargı yerleri (mesela idare mahkemesi ile vergi mahkemesi) arasında vergi uyuşmazlığı münasebetiyle ortaya çıkan olumsuz görev uyuşmazlığının çözümü İdarî Yargılama Usûlü Kanunu m. 43'de öngörülmüştür. Buna karşın bu yargı yerleri arasında ortaya çıkma ihtimali olan olumlu görev uyuşmazlığı halinde ne yapılması gerektiği konusunda açık bir düzenleme yoktur. Bizce bu halde olumlu yetki uyuşmazlığını düzenleyen İdarî Yargılama Usûlü Kanunu m. 44'de geçen yetki kavramını görevi de içerecek şekilde geniş anlamak suretiyle bir çözüm araştırılması mümkün gözükmektedir. Böylece iki idarî yargı yeri arasında ortaya çıkacak olan olumlu görev uyuşmazlığı halinde merci tayini yoluyla mahkemeler veya tarafların duru-

¹⁵³ KARAKOÇ, (Kamu Alacaklarının Tahsili), s. 69.

ma göre Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'a başvurma imkânları vardır. İdarî Yargılama Usûlü Kanunu m. 44/2'de de Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay'ın yetkili ve *görevli* mahkemeyi belirlemesinden bahsetmesi bu görüşümüzü destekler niteliktedir.