

VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Ar. Gör. Civan TURMANGİL

GİRİŞ

Türk idari yargı sistemine önemli yenilikler getiren üç yasa, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu 6 Ocak 1982'de kabul edilerek, 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Bu üç yasanın getirdiği yeni sistemde, eskiden "vergi ihtilafı" olarak İtiraz Komisyonu, Temyiz Komisyonu ve Gümrük Hâkim Kurulu önüne götürülen uyuşmazlıklar, artık "vergi davası" olarak kuşkusuz bir yargı mercii olan "vergi mahkemeleri" önüne götürülecektir. Bu nedenle yeni sistemdeki vergi davasının hukuki niteliğini ve idari yargı içindeki yerini belirlemek, sağlam bir uygulamanın kuramsal temelini oluşturacaktır. Bu çalışmanın amacı, vergi yargısının hukuki niteliği sorununun çözümüne, özellikle türk idari yargı sisteminin etkilendiği fransız idari yargı kuramını da göz önünde tutarak bir katkı sağlamaktır.

Konu incelenirken önce vergi uyuşmazlığı deyiminin neleri kapsadığı tartışılmış; ikinci bölümde genel olarak vergi yargısının idari yargı içindeki yeri belirlenmeye çalışılmış; üçüncü ve dördüncü bölümlerde ise idari yargının objektif-subjektif yargı ile iptal davası-tam yargı davası ayrımlarına yol açan özellikleri incelenmiş ve bu ayrımlar içinde vergi davasının yeri belirlenmeye çalışılmıştır. Sonuç bölümünde ise hem kuramsal alanda, hem de uygulama alanında geçerli olabilecek bir çözüme varılmaya çalışılmıştır.

I. VERGİ DAVASININ TANIMLANMASI

1. Vergi Davası Kavramı

Vergi uyuşmazlığı, vergi ihtilafı, vergi yargısı, vergi davası gibi kavramlar arasında uygulamada bir karışıklık ve birbirinin yerine

kullanılma görülmesi üzerine, 6.1.1982 tarihli ve 2575, 2576, ve 2577 sayılı yasalar "vergi davası" ile "vergi uyuşmazlığı" deyimlerini tercih ederek kullanmışlardır. Daha önceki idari yargı mevzuatındaki vergi "ihtilafı" kelimesinin karşılığını fransızca "contentieux" kelimesinde bulmak mümkündür. Aslında latince "contendere" kökünden gelen bu kelime, karşıt çıkarları savunan taraflar arasındaki ilişkilerin doğurabileceği zorlukları belirtir. Hukuk açısından ise "ihtilaf" kelimesi iki ayrı anlamda olabilir:¹

— Hukuk özneleri arasında doğabilecek uyuşmazlıkların bütünü,

— Uyuşmazlıkların çözümlenmesini sağlayacak yargısal usuller.

Anılan üç yasanın çeşitli maddelerindeki kullanımlardan anlaşıldığı kadarıyla vergi uyuşmazlığı deyimiyle yukarıdaki anlamlardan birincisi, vergi davası deyimiyle de bu anlamlardan ikincisi kastedilmek istenmektedir. Ancak, uyuşmazlık - çözüm yolu ayrımının gayet yapay olduğuna işaret etmek gerekmektedir. Çünkü hukuk özneleri arasında doğabilecek uyuşmazlıkların niteliği, bu uyuşmazlıkların çözümünü sağlayacak yolların niteliğini de belirleyecektir. Yani vergi davasının hukuki niteliğini, onu vergi uyuşmazlığından soyutlayarak belirlemek en azından eksiklik olacaktır. Uyuşmazlığın niteliği kendisinin ne yolla çözümlenebileceğini de gösterecektir.

Zaten 2576 ve 2577 sayılı yasalarda "vergi davası" deyimi ile ne tür bir davanın kastedildiği belli değildir. Vergi davası özellikle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda başlı başına bir bölüm olarak düzenlenmemiş, genel hükümler arasına serpiştirilmiş özel hükümler yoluyla idari davalar ile bazan aynı, bazen değişik usullere bağlanmıştır. Bu düzenleme tarzından, ilk bakışta, vergi davasının ayrı bir dava mı olduğu, yoksa idari davalardan birinin bir parçası mı olduğu kolaylıkla anlaşılmamaktadır. İncelememizin konusunu işte bu sorun oluşturacaktır.

Vergi davası deyimindeki "dava" kelimesinden sonra, "vergi" kelimesi de açıklanmaya muhtaçtır. Vergi koyma işlemini belirten "vergilendirme" kelimesi latince "impositio" kelimesinden gelmektedir. Bir vergi dolayısıyla, yükümlünün vergi idaresine olan borç tutarını belirlemek amacıyla bu verginin matrahını belirlemek ve

¹ ALGANER, Yalçın, "Le contentieux fiscal", *Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul*, t. XXVII, 26^{ème} Année, 1980, İstanbul, 131-165, s. 131

bu vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmek için yapılan bir dizi işlemi belirtmektedir².

Sonuç olarak, "vergi uyumsuzluğu" deyimini vergi idaresi ile yükümlülere karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyumsuzlukları, "vergi davası" deyimini ise bu uyumsuzlukların çözümüne elverişli yargısal usulleri kapsamaktadır:

2 — Vergi Uyumsuzluğu Kavramı³

Vergi uyumsuzluğu içinde sayılabilecek uyumsuzlukların *talep yönünden* bir sınıflaması yapılacak olursa şöyle bir tablo ortaya çıkabilir:

A — *Verginin esasına ve tutarına ilişkin uyumsuzluklar*. Bunlar iki kısımda toplanabilir.

a — *Vergilendirmede yapılan yanlışların düzeltilmesine ilişkin talepler*

aa — Haksız yere vergilendirme iddiası üzerine doğan uyumsuzluklar. Bu tür uyumsuzluklar, verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi, açık olarak vergiye tabi olmayan kimselerden vergi istenmesi, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi, çifte vergilendirme yapılması olarak sayılabilir.

bb — Fazla vergilendirme iddiası üzerine doğan uyumsuzluklar. Başlıca şu durumlar bu tür uyumsuzlukların konusu olabilir: Vergilendirmeye ilişkin vesikalarda ve işlemlerde matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış olması.

cc — Haksız yere ödeme yapıldığı iddiası üzerine doğan uyumsuzluklar. Yukarıdaki örneklerde gösterildiği gibi haksız yere bir vergilendirme yapılır veya fazla vergilendirme yapılır ve bunlar mükelleften alınırsa bunların geri verilmesi sözkonusu olabilecektir. Burada da ister istemez verginin esas ve tutarı üzerinde yargılama yapılacaktır.

² ibid, s. 132

³ Bu konuda bkz. BERN, Philippe, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, 1972, (L.G.D.J.), s. 7-18; TIXIER, Gilbert, *GEST*, Guy, *Droit Fiscal*, 2^e éd., Paris, 1978, (L.G.D.J.) s. 267-269

b — *Tasa ve yönetmelik hükümleri ile yükümlü yararına sağlanan haklara ilişkin uyumsuzluklar* da vergi uyumsuzluğu kavramı içindedir. Örneğin vergiden muaf bulunan kişilerden vergi istenmiş veya alınmış olabilir, vergiden müstesna edilmiş gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmiş veya alınmış olabilir.

Sayılan bu uyumsuzluklar verginin esası ve miktarı üzerinde olup 2576 sayılı yasanın 6/a maddesi ile vergi mahkemelerinin görev alanı içine sokulmuştur. Eğer daraltıcı yoruma gidilseydi vergi uyumsuzluğu ve davası konusunun sınırları burada tutulabilirdi. Ancak genişletici bir tanım ile diğer bazı tür uyumsuzluklar da vergi uyumsuzluğu sayılarak vergi hakiminin önüne gelebilecektir:

B — *Vergi cezalarına ilişkin uyumsuzluklar*

Hazineye karşı olan borçlarını ödemediği kaçınmaya kalkan yükümlülere yaptırımı bağlamak üzere, vergi idaresi iki çeşit usule başvurabilir: İdari ve mali yetkisini kullanarak, yükümlüye Vergi Usul Kanunu tarafından öngörülmüş belli sayıdaki yaptırım uygulayabilir. (VUK'da kaçakçılık, kusur, usulsüzlük, gibi vergi suçları nedeniyle belli oranlarda ve miktarlarda para cezası öngörülmesi gibi) Diğer yandan da vergi idaresi, ceza hukuku tarafından da yaptırımı bağlanmış ihlaller durumunda ceza kovuşturmasını başlatabilir. Bizim sistemimizde yükümlü, VUK'da öngörülen para cezalarından çok daha ciddi cezalara (hapis, meslekten men) dahi çarptırılabilir. Bu cezalar ise ancak ceza hakimi tarafından verilebilir. Bu sonuncu tür uyumsuzluklar vergi davasının konusunu oluşturmazlar.

2576 sayılı yasanın 6/a maddesindeki "vergi, resim ve harçlarla... bunlara ilişkin... cezalar" cümlesindeki "cezalar" kelimesinden yukarıda belirttiğimiz birinci tür yaptırımlar anlaşılmalıdır. Bu cezaların denetlenmesi vergi hakimine aittir.

C — *Verginin tahsiline ilişkin uyumsuzluklar.*

Tahsil konusundaki uyumsuzlukların verginin matrahı, tarh ve tahakkuku alanlarındaki uyumsuzluklardan farkını anlayabilmek için tahsil işlemlerini diğerlerinden ayırt etmek gerekmektedir. İdari organ olarak vergi idaresi özel kişilerinki ile eşit olmayan üstün yetkilere sahip olsa da, normal olarak yetkilerini zorlama yollarına başvurmadan kullanır. Çünkü herşeyden önce yükümlünün bu konu-

daki gönül rızasını (işbirliğini) sağlamak ister. Trotobas'ın dediği gibi "isteyerek ödeme, verginin tahsilinde kuraldır."⁴

Bazı hallerde, yükümlü iyiniyet göstermeyerek ödeme yapmazsa, vergi idaresi "zorla tahsil" yoluna giderek etkili zorlama araçları ve usulleri kullanmak zorunda kalacaktır. Bu usullerin kullanılması da doğal olarak bazı itirazlar ve uyuşmazlıklar doğuracaktır. Yükümlünün, bir verginin esasını ve tutarını değil de, Hazine'nin istediğini yapması için kendisine karşı yapılan takibin hukuka uygunluğunu uyuşmazlık konusu yapması halinde, artık uyuşmazlık dar anlamda vergilendirme işlemi (tarh ve tahakkuk işlemi) üzerinde değil, tahsil işlemi üzerindedir. Ülkemizde yürürlükte bulunan 2576 sayılı kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini belirten 6. maddesi b bendinde, tahsil işlemine ait uyuşmazlıkların ayrıca sayılmış olması yukarıda açıklanan nedenle olsa gerektir.

D — Yürütmenin durdurulması

Eğer bir yükümlü kendisine yüklenen bir vergiyi uyuşmazlık konusu yapmışsa, bunu derhal ödemek istemeyecektir. Burada da, idari işleme karşı açılmış davanın idari işlemin yürütülmesini durdurmaması ilkesine bir istisna getirmek gerekmektedir. Çünkü eğer dava sonucunda bir vergi indirimi veya verginin kaldırılması söz konusu olursa, Hazine tarafından haksız yere alınmış tutarları yasal gecikme faizleri de üzerine eklenerek yükümlüye geri vermek gerekecek ve Hazine zarara girecektir. Bunun yanı sıra masum bir yükümlü uzun bir süre, belki de işlerinin düzenli işlemesi için gerekli olan nakitten mahrum kalacaktır. Bu nedenlerle 2577 sayılı yasanın 27. maddesi 8. bendi vergilerin esasına ve miktarına, ve vergi cezalarına ilişkin vergi davalarında dava açılmasıyla birlikte tahsil işlemlerinin kendiliğinden duracağını belirtmektedir. Ancak şu iki konudaki tahsil işlemlerinin yürütülmesinin durdurulması, yürütmenin durdurulmasının genel kurallarına göre yapılacaktır:

- Beyanname üzerinden yapılan işlemler,
- Tahsilat işlemleri.

Şöyle ki kural olarak bu iki konuya ilişkin işlemlerin yürütülmesi dava açılması ile durmaz; ancak bu tür işlemlerin uygulanması telafisi güç veya imkansız zararlar doğurabilecekse, ve aynı zamanda

⁴ TROTOBAS, Finances Publiques, 4^e éd., 1970, Dalloz, 323; BERN, age, s. 10'dan naklen)

işlem açıkça hukuka aykırı görünüyorsa hakim işlemin yürütülmesini 90 gün için durdurabilir. Bu değerlendirme esnasında, vergi hakimi, özellikle işlemin "açıkça hukuka aykırı" olup olmadığını araştırırken meselenin özüne girecektir; vergi davasının hukuki niteliği konusunda varılabilecek sonuç bu aşamada da etkili olabilecektir.

E — Vergiyle ilgili düzenleyici işlemler

Mali yasalara işlerlik kazandırmak amacıyla yürütme organı düzenleyici mahiyette işlemler (Tüzük, yönetmelik vs.) yapacaktır. Bu düzenleyici işlemlerin hukuka aykırı olması halinde iki olasılık doğacaktır: a-Genel idari yargı hukuku esasları dahilinde bu düzenleyici işlemlerin ilanı tarihinden itibaren (2577 sayılı yasanın 7. maddesinin 2 fıkrası) altmış gün içinde (aynı madde 1. fıkrada) ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da iptal davası açılabilir. b- Vergiler konusundaki bir düzenleyici işleme dayanarak bir bireysel işlem ile yükümlü vergilendirilirse, yükümlü açısından bazı seçenekler doğacaktır. (i) Yükümlü düzenleyici işlemi kendisine uygulayan bireysel işleme karşı, işlemin uygulandığı andan (2577 s.k. m. 7/2-b) itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Bu dar anlamıyla bir vergi davasıdır. Bu dava sırasında yükümlü kendisine uygulanan bireysel işlemin ve bunun dayandığı düzenleyici idari işlemin yasaya aykırı olduğunu ileri sürebilecektir. (ii) Yükümlü, kendisine uygulanan bireysel işlemin dayandığı düzenleyici işleme karşı da, bireysel işlemin kendisine uygulandığı tarihten itibaren 60 gün içinde Danıştay'da iptal davası açabilecektir. (2577 sayılı kanun, m. 7/4, 7/1). Burada Danıştay'ın görevi düzenleyici idari işlemin yasaya aykırı olup olmadığını incelemek, aykırıysa iptal etmektir. (iii) Yükümlü, yukarıda sayılan yollardan her ikisine birden kendi süreleri içinde başvurabilecektir. Herhangi bir dava yoluna gidilmesi, diğerine de gidilmesini etkilemeyecektir. Hatta bir davanın sonucu diğerini etkilemeyecektir. (2577 sayılı kanun, m. 7/4).

Vergi yargısı açısından bu sistemin kökeninin, Fransız idari yargı sisteminde 1913 yılından bu yana uygulanan ve paralel başvurulara imkan veren uygulama olduğu söylenebilir. XIX. yüzyılda, mali yönetmeliklerin yasaya aykırı olduğunu ileri süren mükellefler, Danıştay'da iptal davası açamıyorlardı. Fransız Danıştay'ı, bunu paralel dava sayıyor; bir verginin esası ve miktarı üzerinde karar veren vergi hakiminin, bireysel vergilendirme işlemi kadar, bu işlemin dayandığı düzenleyici idari işlemi de çözümlemesi gerektiğini

ileri sürüyordu. 1913'den sonra Fransız Danıştayının içtihatları değişince artık yükümlüler iki yoldan yararlanabilmektedir:

(i) Yasaya aykırı bir düzenleyici işleme karşı, ilanından itibaren iki ay içinde genel kurallar çerçevesinde, iptal davası açabilirler.

(ii) Bu düzenleyici işlem uyarınca kişisel olarak vergilendirildikleri zaman vergi hakimi önünde "yasaya aykırılık" itirazını ileri sürebilirler.

Vergi davası adı altında bu çalışmada incelenecek olan, düzenleyici işlemlere karşı doğrudan doğruya Danıştay'da açılan iptal davaları değil, bireysel vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemelerinde açılan davalardır.

F — Vergi idaresi aleyhine açılan tazminat davaları

Bilindiği üzere vergi yargısı aslında bir verginin esası ve tutarı hakkındaki vergilendirme işlemi inceleyen ve bunu düzelten bir yargıdır; ancak bazı istisnai durumlarda vergi idaresinin sorumluluğu yoluna gidilebilir. Ancak bu tür tazminat davalarının seyrek ve bazı somut durumlarda sözkonusu olduğu belirtilmelidir. Vergi davasının sonunda elde edilen sonuçlar, yani bir vergi tutarının değişmesi veya takip önlemlerinin iptali, dava açan yükümlüyü tatmin etmeye çoğu kez yeter. Eski hale getirme ile tazmin etme genellikle aynı sonucu elde eden iki paralel yoldur. Birincisinin gerçekleşmesi ikinciye gerek bırakmaz. Ancak önceki duruma dönülmesi imkanı bulunmayan hallerde -ki zarar ya geçen zamanda olmuştur (kârdan yoksunluk) ya da onarılamaz bir yıkım sözkonusudur- tazmin yolu tek etkili yol olarak görülmektedir.

Vergi idaresinin sorumluluğuna dayanan diğer bir tazmin talebi de, diğer idareler gibi vergi dairelerinin de ağır hizmet kusuru sonucu bir zarar vermiş olmalarından doğabilir. 2577 sayılı yasanın 28/3 maddesinde öngörüldüğü üzere, vergi mahkemesi kararlarına göre işlem yapmayan vergi idarelerine karşı açılacak maddi ve manevi tazminat davaları buna örnek gösterilebilir. Tam yargı türlerinden tazminat davalarına yol açan bu tür uyuşmazlıkları vergi uyuşmazlığı içinde saymak mümkün değildir.

G — Vergi benzeri mali yükümler konusundaki uyuşmazlıklar

Vergi benzeri mali yükümler getiren bireysel işlemler dolayısıyla çıkacak uyuşmazlıkların vergi uyuşmazlığı sayılmayacağı açıktır.

Ancak vergi benzeri mali yükümlere tabi olan yükümlünün statüsü objektif hukuk tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenleniyorsa ve bu statüye göre yükümlünün devlete, il özel idarelerine, belediye ve köylere olan borçları idarenin bireysel işlemiyle belirleniyorsa, bu yükümlünün esasına ve tutarına ilişkin davalar, vergi uyumsuzluklarını çözen davalar ile nitelik açısından büyük benzerlikler taşıyabileceklerdir. Vergi davasının niteliği konusunda varılacak sonuçların vergi benzeri yükümlere ilişkin davalarda da geçerli olacağı söylenebilir.⁵

II — VERGİ HUKUKU VE YARGISININ İDARE HUKUKU VE YARGISINA GÖRE YERİ

1 — Genel olarak

Vergi sistemi karışıktır. Vergi ile ilgili kanunlar uygulanırken veya vergi yargısının amacı yorumlanırken anlaşmazlıklar çıkabilir, çünkü vergi sisteminin uygulanmasında vergi idaresinin çıkarları ile yükümlünün çıkarları genellikle karşıttır.

Vergi sisteminin keyfi olarak uygulanmasını önlemek üzere bir vergi yargısı kurulması gereklidir. Bu yargının başlıca konusu vergi idaresinin faaliyetini denetlemektir. Vergi yargısı yükümlünün çıkarlarını da korur ama asıl amacı bu değildir.⁶

Bu niteliği itibarıyla, vergi hukukunun bir kamu hukuku dali olduğu hakim görüşü olarak geçerlidir. F. Geny'nin dediği gibi, "mali hukuk kişiler arasındaki karşıt çıkarları uzlaştırmaya yeltenmez, onun amacı insanların servetleri üzerinden alacağı vergiler yoluyla Devletin işlevlerini sürdürmesi için gerekli kaynakları sağlamaktır. Kamu hukuku ile özel hukuk arasındaki ayırmda bir tarafa yerleştirmek gerekirse, vergi hukuku birinciye daha yakındır. Mali hukuk, onu kullanacak olanlara kamu gücünün gerektirdiği ayrıcalıklı yetkiler verir: icrai karar yetkisi, resen icra, önceden yürütme ayrıcalığı, bunun sonucu olarak da hakimın sonradan müdahalesi."⁷

5 Hangi tür devlet gelirlerinin vergi benzeri mali yüküm sayılabileceği ve bu konudaki uyumsuzlukların çözümünün hangi mahkemelerin görev alanına girdiği hakkında bakınız: DURAN, Lütfi, "Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı", İktisat ve Maliye Dergisi, c. XXIX, Nisan 1982 - Mart 1983, 46-51, 93-98, s. 95-96

6 GAUDEMET, Paul Marie, Finances Publiques, 1975, Ed. Montchrestien, Paris, s. 350

7 BERN, age., s. 157'den naklen

2 — Vergi hukuku ile idare hukukunun karşılaştırılması.

Vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olmasındaki kesinlik acaba vergi hukukunun idare hukukunun bir dalı olması iddiasında var mıdır?

Vergi hukuku ile idare hukukunun karşılaştırılması şu sonuçları verebilir:

A — Düzenledikleri teşkilât açısından bakılınca, idari bir birim olan vergi idaresi, her idari birimde olduğu gibi, kendi özelliklerine uygun, değişik bir biçimde örgütlenmiştir. Yapısı, çalışma metodları, yani kısaca örgütlenmesi bakımından özel kurallara sahiptir. Görevinin karmaşıklığı nedeniyle, geniş bir denetleme mekanizmasına sahiptir. Yine, gayet önemli bir yetki olan, vergilerini ödemeyen veya kurallara uymayan yükümlülere cezalandırma yetkisine de sahiptir.

B — Vergi hukuku az veya çok özgün kavramlar yaratır ve kullanır.

a — Bazı kavramlara, diğer hukuk dallarının aynı kavramlara verdiğiinden daha değişik anlamlar verebilir. Örneğin "ticari veya sınai girişim" deyimiyile, vergi hukukunda, kendine has bir malvarlığı ile donanmış bir hukuki birlik kastedilir. Bunun sahibi olan kişi ticareti bırakarak bu malvarlığını genel malvarlığına katmaya kalkarsa bu durum vergilendirmeye yol açabilir.

b — Bazı kavramlar ilk bakışta, diğer hukuk dallarındakine benzerlerse de tamamen özgün anlamlarda olabilirler, Örneğin vergiye tabi tüccar, esnaf, şirket kavramları buna eş ticari kavramların anlamları ile denk düşmez, vergilendirmenin gereklerine göre bazen daha geniş bazen daha dar anlamda olabilirler.

c — Vergi kanunu hukuki işlemleri değil, hukuki olayları ele alır. Yani vergi kanunları uygulanmak için bir irade beyanının değil, objektif bir olayın veya durumun varlığını ararlar. Yani vergiyi doğuran neden daima bir hukuki olaydır, hiç bir zaman bir işlem değildir.⁸

aa — Örneğin vergilendirilecek bazı olayların yasadışı olması vergi hukukunu ilgilendirmez. Ceza hukukunun cezalandırdığı, özel hukukun veya hatta genel idare hukukunun yasakladığı eylemler vergiye tabi olabilir. Yasadışı olarak, ancak etkin bir biçimde hekim-

⁸ Ibid, s. 170

lik yapan kişinin bu yolla elde ettiği gelirler de aynen diğer hekimlerinki gibi vergilendirilir.

Vergi hukukunun gerçeğe bağlı olmasının bir sonucu da yükümlünün vergi idaresinin işlemlerine karşı, verginin konusunun gerçekliğini maskeleyebilecek bir sözleşmenin varlığını ileri süremez. Vergilendirme işleminin hukuki işlemleri değil de hukuki olayları gözönüne aldığı düşünülürse, kişiler arasında yapılmış sözleşmelerin varlığı, özellikle gerçeği yansıtmadıkları zaman, vergilendirme işlemine karşı kullanılamaz.

bb — Vergi hukukunun gerçekliği, özel hukuk ile genel idare hukukunun bazı varsayımsal kavramlarının gözönüne alınmamasını gerektirebilir. Özel hukukta bazı işlemleri geriye yürüten bir etki tanyan varsayımlar, vergi hukuku için geçerli olamazlar. Örneğin bir şirketinin feshinin veya dağılmasının geriye yürütmesi vergi hukuku tarafından gözönüne alınmaz. İdare hukukundan bir örnek ise, kamu hizmetlerinde imtiyaz sahibi olan özel kişilerin gelirlerinin vergilenmesinde bu sıfatlarını öne sürememeleridir. Burada yükümlünün faaliyetinin gerçek niteliğine bakılmakta, hukuki görünümü gözönüne alınmamaktadır.

3 — Vergi hukukunun ve yargısının yeri hakkındaki görüşler

Vergi hukukunu diğer hukuk dalları ile olan bu ayırıcı nitelikler öğretide vergi hukukunun yeri konusunda değişik görüşler ileri sürülmesi neden olmuştur. Bazı yazarlar vergi hukukunun tamamen özerk bir dal olduğunu, bazıları ise idare hukukunun bazı özelliklere sahip bir dalı olduğunu ileri sürmüşlerdir.

A — *Özerktir savı.* Louis Trotabas'a göre, vergi yasasının uygulanmasından doğan genel sorunlara yaklaşırken, vergi mevzuatının tek bir hukuki vücut oluşturduğu, yani sadece vergiyle ilgili bir hukuk kurallar bütünü meydana getirdiği görülebilir. Bu hukuki kurallar bütünü, zaten daha önce de hukuk dünyasına dahil bulunan, yasalar tarafından tanımlanmış ve nitelendirilmiş kişilere ve eşyalara uygulanır. Burada ortaya çıkan sorun, vergi mevzuatının, içinde doğduğu hukuki dünyada mevcut diğer yasalara göre nereye oturulacağıdır.

Bu sorunu anlamak için önce hukukun her uzmanlık alanının, özgün bir biçimde örgütleneceği, bazı genel ilkelerden oluşmuş bir

ortak fon çerçevesinde kendine özgü kurallar ve ilkeler koyacağı anımsanmalıdır. Bir disiplin böyle kendine özgü kurallarla yönetildiği zaman “özerk” olduğundan bahsedebilir. Bilindiği üzere idare hukuku da normal yasalardan ayrılan ve çoğunlukla yazılı olmayan kurallar bütünü sayesinde özerk bir disiplin halinde kurulmuştur, ve bu özerkliğin, gelişmesi üzerindeki olumlu etkisi bilinmektedir. Bu özerkliğin uygulamadaki sonucu şu olabilir: Bir hukuki durum özerk bir disipline göre düzenlenirse, bu düzenleme bütün diğer disiplinlere göre yapılanlardan daha değişik olacaktır. Örneğin idare hukuku bazı durumları (sorumluluk, sözleşmeler, vb.) özel hukuktan daha değişik biçimde düzenler; mevzuatta boşluk olması halinde bile “zorunlu olarak” özel hukuka başvurulamaz: Özel hukuk kuralları idare hukukunda uygulanırsa bu, zorunlu bir uygulama değil, idari yargı hakiminin bu kuralları idare hukukuna göre ve de genel hukuk ilkeleri olarak kabul etmesinin bir sonucudur.

Eğer vergi hukuku özerk bir disiplin olarak kabul edilirse, onun açısından da durum böyle olmalıdır. Kuramsal olduğu kadar uygulama yönünden de vergi hukukunun özerkliğini vurgulamak önemlidir, ancak bu deyim yerine “kendine özgülük”, “ayrılık” deyimleri de kabul edilebilir.⁹

Yukarıda belirtilen noktaları diğer bir yazar ise şöyle özetlemektedir. “Vergi hukuku kamu hukukunun çeşitli dalları arasında, en erken meydana çıkmıştır. Kendine özgü izlere ve uzun zamandır tartışılmaz olan bir özerkliğe sahiptir. Yazarlar bu bağımsızlığın özel hukuka karşı olduğunu özellikle göstermişlerdir. Ancak vergi idaresi, sadece kamu hukukunun genel ilkelerine göre de davranmamıştır. Aynı bir hukuki hayat sürmüştür ve bunun görünüşleri modern mali öğretiyi doğurmuştur. Vergi hukukunun bu özerkliği, yine kendisi de özerk olan vergi yargısını ortaya çıkarmıştır.”¹⁰

B — İdare hukukuna bağımlıdır savı.

Öğretideki hakim görüşün, vergi hukukunun az veya çok sıkı bağlarla idare hukukuna bağlı olduğunu kabul ettiği söylenebilir.

M. Duverger, “vergi Devlet ile vatandaşlar arasındaki bir ilişki olduğuna göre, vergi hukuku kamu hukukunun bir dalıdır. Daha doğru-

⁹ TROTOBAS, Louis, Précis de sciences et techniques fiscales, 2^e éd., 1960, Dalloz, s. 244

¹⁰ DESMOUILLER, Georges, La Responsabilité du Fisc, 1942, Montpellier, s. 7-8

su, vergi hukuku idare hukukunun içinde yer alır” demektedir¹¹. Yine aynı yazar başka bir kitabında ise “genel olarak, vergi yargısı idari yargının özel bir dalıdır; vergi idaresi ile yükümlü arasındaki uyumsuzluk, gerçekte, bir idare ile ondan yararlananlar arasındaki bir uyumsuzluktur” diyerek görüşünü bütünleştirmektedir¹².

Vergi hukukunun, organlar ve genel kurallar açısından idare hukuku dışında olmadığı görüşü P. Bern tarafından başlıca şu kanıtlarla desteklenmiştir: “İdare hukukunun genel çerçevesi içinde, her kamu hizmeti birimi, kendi özel faaliyetinin gerektirdiği kurallara uyar. Kolluk hizmetinin hastahane hizmeti modeline göre işlemeyeceği muhakkaktır. Vergi hizmetleri için de durum böyledir. Vergi idareleri, yapıları, çalışma metodları, tek bir deyimle örgütlenmeleri bakımından özel kurallara uyarlar...”; “Fakat önemli olan, bütün bu (kendine özgü) kuralların, vergi hukukunun idare hukukunun tamamlayıcı bir parçası olduğu temel esasına zarar getirmemesidir. Yani, gerçekte, özel bir düzenleme, genel idare hukukunun vergi idarelerinin örgütlenmesi kadar yükümlülerle olan ilişkilerini de düzenlemesine engel değildir”¹³. Vergi hukukunda da geçerli olabilecek genel idare hukuku ilkeleri düzenleyici işlemlerin geriye yürümemesi, kamu yükümlerine katlanmada eşitlik, savunma hakkına saygı gösterilmesi vs. olabilir.

Nihayet, sözkonusu kanıtların en önemlisi, kamu gücü ayrıcalıklarının vergi hukuku ile idare hukukunda aynı şekilde kendisini göstermesidir. Her iki hukukta da idare icrai kararı resen almakta, bunun doğal sonucu olarak da yargıç sonradan işe karışmaktadır¹⁴.

Kanımızca, vergi hukuku kendine özgü bir yapıya sahip olsa da genel idare hukuku içinde yer almaktadır. Klasik anlayışa göre vergi hukukunun varlık nedeni, devletin çalışabilmesi için gerekli harcamaların karşılanması amacıyla Hazineye gelir sağlanmasıdır. Şu kadar ki bu gelir, yükümler arasında eşitlik, verimlilik ve tarafsızlık ilkeleri gözetilerek elde edilecektir. Bu amaç dahilinde çalışan vergi sistemini düzenleyen vergi hukukunun idare hukukunun herhangi bir dalı olduğunu kanıtlamak yukarıda görüldüğü üzere zor değildir. Ancak, yakın zamanlarda, ekonomik alanda liberal devlet anlayışın-

11 *Finances Publiques*, P.U.F., Coll. Themes, 7^e éd., 1971 s. 425 (*BERN*, age., s. 159'dan naklen).

12 *Institutions Financières*, P.U.F., Coll. Thémis, 1956, s. 145

13 *BERN*, age., s. 164

14 *BERN*, age., s. 161-162

dan müdahaleci devlet anlayışına geçilince, müdahaleciliğin en etkin araçlarından biri olarak vergi hukuku görülmüştür. Müdahalecilik, yönetenlerin ulaşmak istedikleri ekonomik hedefler için, devletin vergide eşitlik, verimlilik ve tarafsızlık ilkelerine aykırı davranmasını gerektirmiştir. Örneğin sosyal devlet anlayışının da gelişmesiyle vergi önünde eşitlik değil, vergi aracı ile eşitlik ilke edinilmiştir.¹⁵ Böylece vergi hukuku idare hukuku içinde özerkliğini artırarak bir "işlev" olma niteliğini de kazanmıştır.

Temel ikilem kanımızca şudur: Vergi hukuku, genel idare hukukunun bütün ilke ve kurallarına istisnasız bağlı kılınırsa kendine özgü işlevini yerine getirmesi engellenebilir; buna karşılık, idare hukukunun ve idari yargının bünyesinden uzaklaştırıldıkça yönetimin elinde bir keyfilik aracı olma tehlikesi gösterebilir. Önemli olan husus, bu iki aşırı uç arasında, çağdaş işlevini yükümlülerin haklarını koruyarak yerine getiren bir vergi hukuku ve vergi yargısı kuramı oluşturabilmektir.

III. VERGİ DAVASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Fransa'dan kaynaklanan idari yargı sisteminde, uyumsuzluklar ve bunların çözüm yolları hukuksal niteliklerine göre sınıflandırılmak istenirse, iki büyük kategori halinde ayırım yapılabilir..

Bir sınıflama, idari uyumsuzlukları çözümleyecek olan hakimın önüne getirilen hukukî sorunun niteliğine göre yapılabilir. Bu açıdan Leon Duguit "objektif uyumsuzluklar" ile "sübjektif uyumsuzlukları" birbirinden ayırmaktadır. Duguit, dolaysız vergiler konusundaki uyumsuzlukların sübjektif nitelikte olduğunu, çünkü bunların devlet ile yükümlü arasındaki bir borç ilişkisiyle ilgili olduklarını belirtmiştir.

İkinci bir sınıflama, Edouard Laferriere'in geçen yüzyıl sonunda ortaya attığı ve halen ülkemiz uygulamasını etkilemekte olan bir ayırımı dayanmaktadır. İdari konulardaki çeşitli uyumsuzluklara bakan hakime verilen yetkilerin karşılaştırmalı çözümlenmesine dayanmaktadır. E. Laferriere bu sınıflamasında, idari konularda açılacak davaları iptal davası, tam yargı davası ve cezai dava olarak ayırmış ve sistemleştirmiştir. Bu sistem içinde vergi davası tam yargı davası olarak gösterilmiştir.

¹⁵ Bu konuda bakınız: *DUVERGER, Institutions...*, s. 102-114

Ancak o zamanlar iptal davasının ciliz ve istisnai bir niteliğe sahip olduğu da anımsanmalıdır¹⁶.

Bu iki tür sınıflama sisteminin aslında birbirinden ayrılmayacağı da ileri sürülmüştür. Maurice Hauriou, hakimın yetkilerinin niteliği ile hakimın önüne gelen sorunun niteliğinin birbirinden ayrılmayacağını belirtmiştir. Hauriou "idari işlem" kavramını ortaya atarak bunun sübjektif hakları ilgilendirdiğini ve tam yargıya bağlı olduğunu söylemiştir. Ona göre vergilendirme ve tahsil işlemleri de birer bireysel "idari işlem" olduğuna ve sübjektif haklara ilişkin olduğuna göre tam yargıya bağlıdır.

Buna karşılık ise ünlü vergi hukukçusu L. Trotabas vergi yargısının "objektif" nitelikte olduğu üzerinde ısrarla durmuş ve bu görüş fransız öğretisinin çoğunluğunca da kabul edilmiştir.

Öğretideki ve uygulamadaki görüşlerin bu çelişir ve karmaşık görünümünü karşısında idari davaların iki açıdan sınıflayıp sistemleştirilmesinin esaslarını incelemek, sonra da vergi uyumsuzluklarının bu sınıflamalara göre değerlendirmesini yapmak en uygun yol olacaktır.

1 — Vergi hakiminin önüne sorunun niteliğine göre yapılan sınıflama:

Bu sınıflama, çeşitli mahkemelerin önüne gelen uyumsuzlukların içeriğinin incelenmesine göre Léon Duguit'nin yaptığı bir ayrıma dayanır: "Objektif yargı-Sübjektif yargı" ayrımı. Ünlü hukuk bilgininin açıklamalarına göre bu ayrımın kıstasları ve her bir yargı türünün özellikleri şöyle özetlenebilir.¹⁷

A — Objektif Yargı

Objektif yargıda hakime sunulan sorun bir objektif hukuk¹⁸ sorunudur; hakim bir objektif hukuk sorununu iki farklı varsayımda çözebilir.

16 Edouard Laferriere, *Traité de la Jurisdiction Administrative*, 2^e éd, 1896, t. 1, p.15 (B. CASTAGNEDE, "Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal", *Rev. sc. fin.*, 1970, 5-29, s. 8^{den} naklen).

17 Bu konuda daha geniş bilgi için bakınız: DUGUIT, Léon, *Traité de Droit Constitutionnel*, 2^e éd., t. 2, 1923, Paris, s. 242-396.

18 L. DUGUIT'ye göre "objektif hukuk; toplum halinde yaşayan bireyleri bağlayan davranış kuralıdır; öyle bir kural ki ona uyulması belli bir zamanda toplum tarafından adalete uygun ve ortak yararın güvencesi olarak düşünülür, ihali ise ihlal edene karşı ortaklaşa bir tepkiye neden olur" (*Manuel de Droit Constitutionnel*, 4^e éd., Paris, 1923, s. 1).

Bir maddi veya hukuki işlemin bir hukuk kuralını ihlal edip etmediği sorunu birinci varsayımdır. Bu varsayımda maddi fiilin yasaya aykırı olması halinde, yargı tartışmasız objektif alandadır (Ceza yargısı gibi) ve konumuz dışındadır. Yine aynı varsayımda eğer bir hukuki işlemin hukuk kuralını ihlali sözkonusu ise bu işlemin objektif veya sübjektif olup olmadığına bakılır, objektif bir hukuki işlem hukuka aykırı ise yargı da objektif hukuk alanına girer.

İkinci varsayım ise konumuzla daha ilgili olup, objektif bir hukuki durumun varlığı halinde, bir işlem, bir davranış veya bir fiil bu duruma (statüye) aykırı olursa yine objektif yargıya başvurulacaktır. Buradaki temel sorun bu objektif hukuki durumun gücü ve genişliğinin ne olduğunun çözümlenmesidir. Dolayısıyla hakimin çözmesi gereken sorun bir objektif yargı sorunudur. Yani objektif bir yargılama yürütülmeğe, objektif hukuka giren herhangi bir durum, örneğin bir statü, bir usul sözkonusudur ve bir işlemin bu duruma aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

L. Duguit bu kuramsal varsayımlarının yanısıra somutlaştırma denemeleri de yapmıştır. Objektif yargının türlerine açıklarken ceza yargısı ve haksız fiilleri tazmin yargısı yanında iptal yargısına da yer vermiştir, Duguit iptal yargısını düzenleyici işlemler ve şart işlemler seviyesinde ele alarak şu sonuçlara varmıştır.

Düzenleyici işlemler alanında durum açıktır: Yeni bir kural konmuş, eski bir kural kaldırılmış veya değiştirilmiştir. Dolayısıyla kamu ajanının kaleme aldığı kuralın kişiye uygulanan daha yüksek bir objektif hukuku ihlal edip etmediği sorunu ortaya çıkmıştır. Düzenleyici bir işlemin ardından hiç bir sübjektif hukuki durum doğmaz. Sorulabilecek tek soru bu kuralın kendisinden daha yukarıdaki objektif bir hukuka uygun olup olmadığıdır. Yanıt olumlu ise işlem korunmalı, yanıt olumsuz ise işlem iptal edilmelidir, Kural işlem yargı tarafından iptal edilince "Erga omnes" ortadan kalkar. Yani bu işlem hiç yapılmamış varsayılır. Artık bu işlem hiçbir yargı önünde ileri sürülemediği gibi hiçbir yargı makamı da bunu uygulayamaz.

Şart işlem alanında da, iptal davası konusu sorun aynı biçimde objektif hukuku ilgilendirir. Burada da bir objektif hukuki durum vardır ve hakimin görevi bu objektif hukuki durumun yaratılmasının, değiştirilmesinin, ortadan kaldırılmasının hukuka uygun olup olmadığıdır. Hakim burada da, düzenleyici işlem durumunda olduğu gibi bir objektif hukuk sorunu, bir yasalılık sorunu ile karşı karşıyadır;

çünkü objektif hukuki durum objektif hukukun, yasanın belirli bir kişiye doğrudan doğruya uygulanmasıdır. İptalin reddi kararı veya iptal kararı da hem bir yargısal işlem hem de diğer bir şart-işlemdir. İptalin reddi, karşı çıkılan işlemin onaylanmasıdır. Duguit yargısal işlemin de karşı çıkılan işleme eklendiğini ve yeni bir işlem olduğunu söylemektedir.

B — *Sübjektif Yargı*

Devletin görevlerinin tarihçesinde yargısal işlev, hiç kuşkusuz ilk önce sübjektif yargı olarak belirmiştir. Roma hukuku mevzuatları yargılama işlevi demek olan "juridictio"yu "imperium" dan ayırarak bu ilk işlevin sübjektif bir durumun varlığını tanımak ve bu tanıma sonucu bir mahkumiyet vermek olduğunu belirtmişlerdir. Bugün artık sübjektif hukukun alanı objektif hukuk lehine sürekli olarak daralmaktadır.

Hakimden öncelikle ve esas olarak bir sübjektif hukuk¹⁹ sorunu çözmesi istendiği zaman sübjektif yargılama sözkonusu demektir. Bu sorun hakime üç varsayımda gelebilir.

Birincisi varsayımda, kamu ajanı bir sübjektif hukuki durumun var olup olmadığını, genişliğinin ne olduğunu araştırır, bunlara vereceği yanıtı göre de bu durumu gerçek kılacak bir karar alır, Bir sübjektif hukuki durumun nitelikleri şunlar olabilir: Sözkonusu durum bireysel olarak belirlenmiş bir kişiye, bir defaya mahsus olmak üzere herhangi bir yükümü yerine getirme borcunu yükler, özeldir ve geçicidir, objektif hukuk tarafından yaratılmamıştır, objektif hukukun herhangi bir kuralının uygulanması yoluyla bu kişiye yüklenmemiştir.

İkinci varsayımda sübjektif hukuki durumun varlığı ve kapsamına itiraz edilmemekte, sadece bu durumu doğuran sübjektif hukuki işlemin bir sakatlık taşıdığı ve dolayısıyla iptali gerektiği ileri sürülmektedir. Hakime sorulan soru işlemin bir hukuki sakatlık taşıyıp taşımadığı, yani hukuka uygun olması için objektif hukukun gerektirdiği bütün öğeleri toplayıp toplanmadığıdır. Burada sorun yine sübjektif yargıya girmektedir, çünkü sorun aslında bir sübjektif hukuki durumun hukuka uygun olup olmadığıdır.

19 L. DUGUIT'ye göre "sübjektif hukuk, toplumda yaşayan bireyin, istediği bir sonucun toplum tarafından tanınmasını sağlayabilme yetkisidir. Bu yetki ancak, bireyin irade beyanını oluşturan hedef ve gerekçe objektif hukuk tarafından meşru kabul ediliyorsa varolabilir" (Manuel de Droit Constitutionnel, 4^e éd., Paris, 1923, s. 1).

Üçüncü varsayımda ise, varolan bir sübjektif hukuki durumun bir objektif hukuki işlemde etkilenip etkilenmediği sorunu ortaya çıkar. Buradaki sorun objektif hukuki işlemin hukuka uygun, yasal olup olmaması değil, bu işlem sonucunda sübjektif hukuki durumda bir değişiklik olup olmadığıdır.

C — Bu ayırım içinde vergi davasının yeri :

Objektif hukuk-Sübjektif hukuk ayırımını ortaya koyan L. Duguit, vergi davasını değerlendirirken "burada bir borç sorunu söz konusu olup, salt bir sübjektif hukuk sorunu vardır" demektedir.²⁰

Duguit vergi davasının niteliği konusundaki bu görüşü bu yüzyıl başında ileri sürmüş ve J. Laferriere ve M. Waline tarafından "yumuşatılarak" kabul edilmiştir. Bu yazarlara göre "vergi yükümlüsünün durumu, diğer bütün hukuki durumlar gibi, birbirini izleyen iki görüntü oluşturur: (i) Genel bir kural (yasa, yönetmelik, vs.) bir vergi koyar. Aynı kural ya genel biçimde, kişilik dışı olarak bu vergiye bağlı olmanın koşullarını da belirler, ya da bu verginin matrahının belirlenmesi ve tahsili için yapılması gereken işlemler için kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkileri düzenler. Bu birinci görüntüde vergi yükümlüsünün durumu yasal, objektif, mevzuat değişikliklerine bağlı olarak sürekli olarak değiştirilebilir bir durumdur. (ii) Belli bir anda vergi yasasının uygulanması belli bir kişinin vergi borcunu yaratır, bu borç belirli bir tutarı Hazineye ödeme borcudur. Bu andan itibaren yükümlünün durumu kişisel bir durum haline gelir, bu tür durumların değişmezliğine bağlı olarak, yasaların geriye yürütülmesi ilkesine göre, yükümlünün durumu artık sonraki vergi yasası değişikliklerinden etkilenmez. Vergi borcunun varlığı ve miktarı üzerinde bir uyumsuzluk doğması halinde, sübjektif bir yargı sözkonusu olacaktır.

Zorluk, yasal ve objektif yükümlülük durumundan, kişisel sübjektif vergi borçlusu durumuna geçiş noktasını bulmaktadır."²¹

Görüldüğü üzere Duguit'nin vergi uyumsuzluğu hakkındaki "sübjektif"lik nitelemesinin yanı sıra, Laferriere ve Waline de

20 DUGUIT, L. *Traité de droit constitutionnel*, 3^e éd., 1928, t. II, s. 458 (CASTAGNEDE, age, s. 8'den naklen).

21 LAFERRIERE, Julien, WALINE, Maurice, *Traité Élémentaire de Science et de Législation Financière*, 1952, Paris, LGDJ. s. 349-350

objektif bir vergi yükümlülüğünü kabul etmekle birlikte sonuçta vergi borçlusunun durumunu "sübjektif" olarak nitelendirmektedir.

Günümüzde öğretinin hakim bölümünde, vergi uyumsuzluğunun sübjektif olarak nitelendirilmesi çeşitli açılardan eleştirilmiştir. Bu eleştirileri sınıflamak gerekirse en doğrusu yöneltildikleri iddialara göre, yani Duguit'nin sübjektif bir durumun doğması için koyduğu kısıtlara göre yapılandır: Bir sözleşmenin varlığı veya sübjektif durum yaratan tek yanlı bir işlemin varlığı.

Vergi borcunun temelinde bir sözleşmenin olup olamayacağı konusunda akla gelen ilk soru şu olabilir: Vergi matrahını oluşturan malların değerlerinin beyanı veya götürü usulde sonradan denetlenecek de olsa bildirim usulünün kullanılması vergilendirme işlemi muhatabının sübjektif durumda olduğunu göstermez mi? Verilebilecek yanıt şudur: Yükümlünün statüsü genel tipte ve kişilik dışıdır. Kendisi ve vergi borcu arasındaki ilişkinin hukuki niteliği verginin yasal niteliği ile belirlenmiştir. Vergi ilişkisinin hukuki niteliğinde sözleşme kavramına yer yoktur. Fransız Danıştayın 18 Mart 1946 da Hereil davası dolayısıyla verdiği kararda bu ilke doğrulanmıştır. Bu davaya yol açan olayda yükümlü kendisinden ticari kazanç üzerinden vergi alınmasına itiraz etmiş, vergi idaresi de yükümlünün elde ettiği kârın ticari kazanç olmadığını kabul etmişti. Fakat sonradan bir hesap uzmanı verginin yetersiz bir taban (matrah) üzerinden hesaplandığını görerek, matrahı ilk saptanan kârın üç misli olarak belirlemişti. Bunun üzerine yükümlü kendisi ile vergi idaresi arasında bir uzlaşma olduğunu ve sonraki vergilendirmenin bu sözleşmenin hükümlerine aykırı olduğunu belirtmişti. Conseil D'Etat yukarıdaki ilkeye dayanarak yükümlünün başvurusunu reddetmiştir: "Böyle bir uzlaşmanın yapıldığı kabul edilmekle birlikte, bu durumun, idarenin, vergi kanunlarının doğru uygulamak için ilk vergilendirme işlemini geri alma süresi içinde düzeltilmesi hakkını kaldıracağı kabul edilmez."²²

Bu kararın irdelemesini yaparken karşımıza şöyle bir sorun çıkacaktır: Uzlaşma ile vergi idaresi ve yükümlü ödenecek vergi cezası miktarı konusunda belli bir tutar üzerinde uzlaşırlar ve artık bu tutara itiraz edemezler. Bunun yanısıra eğer yükümlü vergilendirme işleminin hükümsüz olduğunu ileri sürmeye kalkarsa, yaptığı uzlaşma

22 J. C. VENEZIA, "L'application de la théorie de nullités aux actes d'imposition", Rev. sc. fin. 1960, 725-740'den naklen.

ile bu tür bir hükümsüzlük ileri sürmekten üstü kapalı olarak vazgeçtiği varsayılmaktadır. Bu varsayımın vergi idaresi bakımından da doğru olması, yani vergi idaresinin de uzlaştırma yoluyla ilk işlemin geçerliliğini ne olursa olsun kabul etmiş sayılacağı salt mantığa uygun düşmektedir. Ancak idarenin böyle bir sözleşme ile bağlı sayılması, vergi hukukundaki temel bir ilke ile, vergi idaresinin “bağlı yetki” sahibi olması ilkesi ile çatışmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin hukuka aykırı bir vergilendirme işlemini bir sözleşme yolu ile düzeltilebileceği hiç bir şekilde ileri sürülmeyecektir. Vergilendirme işlemlerinin hazırlanmasında herşey kamu düzeni ve bağlı yetki konusudur.²³

Vergilendirme işlemi incelendiği zaman bunun L. Duguit’in tanımını verdiği subjektif durumu²⁴ yaratan tek tanlı işleme uymadığı görülecektir:

— Vergilendirme işlemi etkisi bakımından incelendiği zaman, bunun Duguit’in sistemindeki tek yanlı işlemlerin subjektif durum yaratmasına pek benzemediği görülmektedir. Vergi idaresi her zaman için önceden yaptığı vergilendirme işlemlerini düzeltme yoluna gidebilir. Burada yükümlülerin tek güvencesi farklı yorum yapılmamasını istemek olabilir. Bir subjektif durumun kişiye sağladığı güvenciyi, vergilendirme işlemi yaratmaz.²⁵

— Vergilendirme işleminin kendisi de incelenirse, vergi borcunun subjektifliği üzerinde kuşkuya düşebilir. Yukarıda belirtildiği üzere L. Duguit subjektif bir işlemin “objektif hukukun herhangi bir bir kuralının kişiye uygulanmasıyla” hiç bir ilgisi olmadığını belirtmiştir. Vergilendirme işlemi ise, vergiye ilişkin yasalar ve yönetmeliklerdeki “objektif” hükümler ile doğrudan doğruya ilişkilidir. Verginin yasalığı ilkesi, vergi önünde eşitlik ilkesi, vergi idaresi görevlilerinin tamamen takdire bağlı bir vergilendirme yetkisine sahip olmalarını önlemektedir. Aslında, vergi idaresi görevlileri, bir yükümlüye, durumuna uygun yasal veya yönetmeliksel mali hükümleri “uygulamak” görevlerini taşırlar. Vergilendirme işlemleri, yasal metinlerin çizdiği ve “yükümlü statüsü” olarak isimlendirilebilecek hukuki çerçeveye dışına hükümsüz sayılmadan çıkamazlar. Böylelikle vergilendirme işleminin hukuki niteliği tek yanlı bir işlem değil, bir şart-işlem gibi görünmektedir. Şart-işlem ise bir kişiye

23 Ibid, 731-732

24 Bakınız; Yukarıda III, 1, B.

25 CASTAGNEDE, age, s. 18

önceden bağlı olmadığı bir objektif hukuk kuralının uygulanmasıdır. Kişisel vergilendirme işlemi ile bir "yönetilen", yasal ve yönetmeliksel yükümlü statüsüne bağlı kılınmaktadır.

Bu eleştirilerden yola çıkarak öğretinin büyük bölümü vergi yargısının objektif nitelikte bir yargı olduğunu ileri sürmektedirler. Bu durum değişik açılardan şöyle ifade edilmiştir:

Auby ve Drago diğer yazarların görüşlerini değerlendirirken "... vergi yargısı objektif bir yargıdır, çünkü hakim rolü, kendisine sunulan olayda, vergi kanununun doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını araştırmaktadır. Duguit bu bir subjektif yargıdır, çünkü yükümlü Hazine karşısında borçlu durumundadır ve yargıca bu borcun varlığını ve tutarını belirlemek düşmektedir, demiştir. Bu görüş bir çok eleştiriye konu olmuştur, çünkü yükümlü verginin kaldırılmasını veya indirilmesini isterken, ancak verginin matrahını ve oranını belirleyen objektif yasanın ihlal edildiğini ileri sürebilir. Eğer yükümlü kişisel özelliklerine ilişkin subjektif varsayımlar ileri sürerse, bu daima objektif yasanın koyduğu kurallara göre olmalıdır. M. Trotabas'ın deyimiyle, yükümlü bir "statü"ye bağlanmıştır ve yükümlü ancak bu statünün ihlal edildiğini dayanak olarak ileri sürebilir" biçiminde konuyu ortaya koymaktadırlar²⁶.

Vergilendirme işleminin yasallığı üzerinde duran Desmouillez şöyle demektedir: "... vergi yargısının niteliği özgün bir bütünlük arzeder; objektif nitelikte bir yargıdır. Bunu söylemekle bütünüyle bir yasallık yargısı olmasını kastediyoruz. Vergi hakiminin rolü, vergilendirme işlemi ile ilgili olsun, tahsil işlemleri ile ilgili olsun, önüne getirilen vergi idaresi işlemini bu konudaki vergi hukuku objektif kuralları ışığında değerlendirmekten ibarettir. Vergi hakimi vergi idaresinin veya yükümlünün davranışlarını ve iradelerini, bunlardan hukuki bir sonuç çıkarmak için incelemeyiz; sadece vergilendirme işlemini inceler ve onu düzeltir; yargıladığı, bu işlemi yapan kişi değildir. Bu sıfatla vergi hakimi idarenin işlemlerini yasallıkları çevresinde değerlendirme yetkisine sahiptir."²⁷

Vergi yargısının objektif niteliği kabul edilmekle birlikte bu yargının subjektif hiç bir yanı olmadığını söylemek de zordur. Vergi yargısının objektif niteliğinden bahsedilirken görüldü ki mali yasa ve

26 J.M. AUBY, R. DRAGO, *Traité de contentieux administratif*, t. III, 1962, pg. 1233, s. 120

27 DESMOUILLER, Georges, *La Responsabilité du Fisc*, 1942, Montpellier. s. 23-24

yönetmeliklerdeki genel hükümleri bir kişiye uygulayan vergilendirme işlemi, sübjektif bir hukuki durum yaratmasa da en azından vergi borcunu bu yükümlünün özel maddi durumuna göre ayarlamak zorundadır. Bir tüccarın gerçek geliri, bir vergi yükümlüsünün ailesel durumu, vb. tek tek ele alınması gereken öğelerdir. Kuşkusuz, ayrıntılı ve kesin olarak hazırlanan vergi mevzuatı bu özellikleri öngörmektedir; fakat yükümlü düzeyinde uygulanması vergi borcunu "kişiselleştirmektedir". Kamu görevlileri bu aşamada yasal hükümlerle sıkı sıkıya bağlı oldukları halde ister istemez asgari bir takdir yetkisine sahip olacaklardır.

Böylelikle vergi idaresi görevlilerinin girişimine kalmış bu işlemler her zaman aynı olmazlar; "somut durumların" çokluğuna bağlı olarak zorunlu bir biçimde farklılaşacaklardır. Yetkileri belirleyen yasal hükümlerin sınırları içinde vergi idaresinin sahip olduğu bu küçük takdir yetkisi alanının varlığı sonucu, yükümlünün statüsünün genel ve kişilik dışı niteliği bir bakıma zedelenmektedir. Vergilendirme işlemi yasal ve yönetmeliksel bir statüyü bir bireye uyguladığı ölçüde bir şart-işlemdir ama, bu uygulamanın her yükümlünün vergi borcunun kişiselleştirilmesini de kapsadığı inkar edilemez.

Vergilendirme işleminin niteliği incelendikten sonra kişisel vergilendirmeye ilişkin yargının niteliğindeki özellik şöyle açıklanabilir: İki tarafı karşı karşıya getirmesi nedeniyle sübjektif açıdan da bir görünüm vermekle birlikte, bu yargı türü, uyumsuzluk konusu olan hukuk kuralının niteliği gereği objektif kalmaktadır. Hakimin önüne getirilen soru bir objektif hukuk sorusudur, ancak her bir yükümlü ile vergi erki arasında kurulan özel ilişki ele alınmalıdır. Buradan bir tanıma varmak gerekirse, vergi yargısı kişiselleştirilmiş bir objektif yargıdır.²⁸

2 — Vergi hakimine tanınan yetkilerin niteliğine göre yapılan sınıflama:

A — Bu sınıflamanın kıstası:

Bu sınıflama biçiminde kullanılan ayırddedici kıstası belirlerken, bu sınıflamayı öğretilde ilk yapan Laferrière'in özgün sistemine bakmak gerekmektedir. Çünkü sonraki diğer yazarlar ve özellikle ülke-

28 CASTAGNEDE, *age*, s. 22-23

mizdeki idari yargı içtihatları bu özgün sistemi bazı eklemeler yaparak kullanmışlardır.

Bilindiği üzere bu sınıflama sisteminin temel ayrımı iptal davası-tam yargı davası ayrımıdır. Burada, özellikle “tam yargı” deyimini ile kastedilenin mutlaka sübjektif haklara ilişkin yargı olduğunda öğretinin hem fikir olmadığını belirtmek gerekmektedir. Çünkü Laferriere’in iptal davası ile tam yargı davası arasında yaptığı ayırım uyumsuzluk konusu sorunun özüne göre değil, hakimnin verdiği kararların içeriğine ve getirdiklerine göre yapılmıştır:

Iptal davasında, yargıç, sadece “hukuka aykırı kararları iptal etme” hakkına sahiptir; bu “kararları düzeltmek veya kendi kararı ile ikame etmek” hakkına sahip değildir.

Tam yargı davasında ise, yargıç, kendisine sunulan uyumsuzlukta tam bir hakemlik yapar, maddi ve hukuki unsurları inceler, idarenin kararlarını düzeltmek (örneğin vergi borcunu azaltmak, yükümlüyü ibra etmek), tazminata hükmetmek, vb. yetkileri vardır. Kuşkusuz, yargıç çoğu zaman sübjektif hakları belirlerken bu tür geniş yetkileri kullanır, ancak sübjektif yargı ile tam yargı arasında zorunlu bir bağ olduğunu ileri sürmek fazla olur. Sadece şu basit bağ vardır ki sübjektif haklara ilişkin uyumsuzlukların çoğu, yargıcın en geniş yetkilerle donatılmış olması halinde eksiksiz bir çözüme kavuşabileceklerdir.

B — Hakimnin iptal yetkileri :

Konunun içine daha iyi girebilmek için idarenin yaptığı vergilendirme işleminin niteliğinin ne olduğuna burada da değinmek gerekecektir. Bu bölümde daha çok biçim açısından yaklaştığımızı göre, vergilendirme kararının tek taraflı bir idari işlem olduğu söylenebilir. Yani vergi idaresinin görevlisi tarafından bir vergi yükümlüsüne herhangi bir vergi adı altında herhangi bir tutarı ödemesi için verilmiş bir emirdir. Bu emir dolaysız vergiler alanında “törenimsi” bazı usullere bağlıdır, diğer vergilerde ise daha basittir; ancak bu biçim değişikliklerinin hukuki temel üzerinde bir etkisi yoktur.²⁹ Bu nitelendirmeden bir sonuç çıkarmak gerekirse, hakimiyet tasarrufu-temşiyet tasarrufu ayrımında vergilendirme kararını hakimiyet tasarrufları (actes d’authorité) tarafında değerlendirmek gerekir. Bilindiği üzere hakimiyet tasarrufları kamu gücünün kullanılmasını

²⁹ VENEZİA, *age*, s. 728

içermekte, temsil tasarrufları ise genel hukuk kurallarına göre idare tarafından akdedilmiş sayılan konuları kapsamaktadır.³⁰

Vergilendirme işlemi tek taraflı bir hakimiyet tasarrufu olduğuna göre vergi idaresinin "iptal davası" (Fransız idari yargı sisteminde "yetki aşımı" davası) ile yargılanması, vergilendirme yetkisi veya vergi hizmeti kuramlarından hangisi kabul edilirse edilsin, bir ilke sorunu çıkarmaz. Yetki kavramı ilk bakışta vergilendirme işleminin niteliğine daha iyi uymaktadır. Vergi idaresinin yetkisi diğer idarelerden daha fazla olarak, kanun tarafından sıkı sıkıya bağlamıştır. Bir sözcük uydurmak gerekirse "vergi yasallığından" sözedilebilir.³¹

Vergi yargısının önemli bir yönü şudur: Yükümlülerin hakları ve borçları ancak matrahi ve vergiyi doğuran olayı belirleyen metinlere göre tanımlanacağından, vergi yargısı bir hukuka uygunluk denetimidir. Bu açıdan vergilendirme kararının hükümsüzlüğüne iptal davası yolu ile gidilmesinin tutarsız bir yönü yoktur. Vergilendirme işlemini yargılayan hakim, iptal davası (yetki aşımı davası) yargıcı gibi, hukuka aykırılığın bütün yönlerini araştırır. Yani şekil sakatlığı, yetkisizlik, kanuna aykırılık nedenlerini araştırır, bulursa yaptırım uygulanır. Sadece yetki saptırılması gibi bir nedene dayanarak yaptırım uygulanmamalıdır, bunun nedeni de idarenin vergilendirme işlemlerinin hazırlanması sırasında bu konuda tam bir takdir hakkı kullanamamasıdır.

Ayrıca, neden bakımından hukuka aykırılık halinde herhangi bir idari karar ile bir vergilendirme kararı arasında önemli bir fark vardır. Bilindiği üzere bir idari işlemin iptal edilmesi, işlemin gerekçesindeki hukuka aykırılık, daha soyut deyişle idare işlemin nedeninde hukuka aykırılık nedeniyle de sözkonusu olabilir. Vergi yargısında vergilendirme işlemi ele alındığında normal bir işleme ilişkin iptal davasına göre bir özellik ortaya çıkmaktadır. Bu belki de vergi yargısının özerkliğinin bir sonucudur: İdari işlemlerde neden unsuru, kararın temelindeki fiili veya hukuki objektif durum olarak tanımlanabilir. Bu tanımın ışığında vergilendirme kararının nedeni araştırıldığında birbirinden tamamen farklı iki öge ortaya çıkar: Bir tanesi, vergilendirme kararının yasal temelini oluşturan yasal veya yönetmeliksel düzenleyici hükümler bütünü, diğeri ise vergilendirme kararını yaratan olay, yani vergiyi doğuran olay veya eylemdir. İdare huku-

30 DEBBASCH Charles, Contentieux Administratif, 1975, Dalloz, s. 36

31 VENEZİA, age, s. 735-736

kunda bir idari kararın temelindeki fiili veya hukuki durum sakat veya yok hükmünde olursa, kararın kendisi de hukuka aykırı olur. Vergiye ilişkin idari kararlarda ise, sakatlığın kararın yasal temeline veya kararı doğuran olaya bağlanmasına göre ayırım yapmak gerekmektedir. İdarenin tek yanlı işlemi olması nedeniyle yasallık ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan vergilendirme işleminin dayanağı olan diğer idari kararlar da sakat olursa, vergilendirme işlemi hükümsüz sayılabilecektir. Buna karşılık vergilendirme işlemi vergi konusunu hukuki duruma göre değil de, fiili duruma göre kavriyorsa, bu işlemin hukuka uygunluğu kendisini doğuran olaydan bağımsız olacaktır. Yani fiili durumun bünyesinde taşıdığı bir hukuka aykırılık, vergilendirme işleminin de hukuka aykırı olacağı sonucunu yaratmaz. Vergilendirme işleminde neden bakımından hukuka aykırılık sadece yasal temel, yani hukuki neden açısından sözkonusu olabilecektir.³²

C— Hakimın tam yargı yetkileri :

Bununla birlikte, somut sorunlar üzerinde hakimın yaptığı incelemeler subjektif yargulamaya girebilir. Aslında günümüzde iptal davasının alanı somut sorunları inceleyecek kadar genişlemiştir. Bu nedenle iptal davasının sınırları tam yargı davasının alanını zorlamaktadır. Vergi davasına bakıldığında, vergi hakimine tanınan yetkiler özellik gösterir. Vergi hakimi hukuka aykırı bir vergilendirme işlemini sadece iptal etmek yerine, idare tarafından yapılmış esasa ilişkin değerlendirmeleri değiştirebilir; yani vergiyi azaltabilir, veya çoğaltabilir, veya yükümlüyü kendisine yüklenen bazı vergilerden kurtarabilir, veya ilk derece mahkemesi tarafından kaldırılan bir vergi yüksek mahkeme tarafından yine konabilir. İşte burada vergi davası, hakimın yetkileri açısından iptal davasını aşar. Vergi hakimi soruşturma ve mantık yürütme yetkilerini faal idareninkilere ekleyerek, adeta bir "idareci" kararı verir, idarenin takdir yetkisi dışında kendisi de gerçek bir takdir yetkisi kullanır. Böylece vergi hakimi üstlendiği görevin gereği ile, ve çözmesi istenilen uyuşmazlıklara ilişkin vereceği kararlar ile objektif bir yargı hakimidir; ancak iptal davası hakiminin sınırlı görevinin ilerisine de gitmektedir.³³

32 VENEZİA, age, s. 735-736

33 AUBY ve DRAGO, age, pg. 1223, s. 122-123; Türk idari yargı hukukunda vergi davasının tam yargı özelliklerine örnekler için bakınız: TEKE, *Gündüz*, "İdari dava türleri ve vergi davası", *Danıştay Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, s. 56-59.

Aslında eğer vergi hakiminin yetkisi, uyumsuzluğun esasının incelenmesine göre çok genelse (yani aynı zamanda hukuka uygunluk denetimi de yapılıyorsa), buna karşılık uygulanabilir hukuk kuralına göre de çok özeldir. Yani hukuka uygunluk denetiminin yanısıra, vergi yargısı, asıl olarak belli bir mükellefin vergi borcunun esası ve tutarı üzerinde olduğu için bir tam yargıdır da: Vergi hakimi, iptal davası hakiminin tersine, sınırlamasız ve kayıtsız olarak yargılamayı yapacaktır.

Buradaki "tam yargı" davası deyiminin anlamı genellikle türk idari yargı sisteminde anlaşıldığı gibi "tazminat" davası değildir. Hakimin bir yargılamanın gerektirdiği bütün yetkileri sınırlamasız ve kayıtsız kullanması demektir. Buna karşılık vergi hukukunda tazminat davası gayet istisnai bir yer tutar. Vergi kanunları vergi idaresinin sorumluluğu hakkında bazı hükümleri çekingenlikle koymuştur. Bu durum devlete karşı yöneltilmiş sorumluluk fikri karşısında, bütün hakların içine girdiği genel çekingenliğin bir uzantısıdır. Tazminat hükümlerinin istisnai durumu vergi yargısının devleti gözetten objektif niteliğinin bir sonucudur, ve belki de bu objektiflik tazminat önlemlerinin seyrekliğinin ve somut niteliklerle belirtilmelerinin bir nedenidir.³⁴

Bizim anladığımız anlamda "tam yargı" yetkilerini kullanan vergi hakiminin bazı yetkileri özellikle anılmaya değer: (i) Vergi hakimi önünde, vergilendirme işleminin dayandığı yönetmeliğin yasaya aykırı olduğunu öne sürülürse bu itirazı incelenir bulmalı ve yönetmeliği yasaya aykırı görürse uygulamayı reddetmelidir. (ii) Vergi hukukunun idare hukuku içindeki "kendine özgü yeri" nedeniyle vergi hakimi, özel hukuk nitelermeleri ve idarenin değerlendirmeleri ile bağlı olmadan bir hukuki işlemi vergi yasası uyarınca tanımlıyabilir. Vergi hakimi vergi yasasına ve bunun yorumuna uygun olarak ekonomik ve teknik değerlendirmelere girişebilir. Örneğin bir derneğin ticari amaç güdüp gütmeye karar verebilir, bir şirketin yöneticilerinin aldıkları ücretlerinin abartılmış olup olmadığını kendi koyduğu kıstaslara göre ölçebilir, vb. (iii) Vergi hakimi delil konusunda büyük bir serbestlik içindedir, her türlü yoldan delil kabul edebilir. (iv) Vergi hakimi bazı durumlarda hakkaniyetle karar verebilir, ve çoğu zaman iyiniyet veya doğal borçlar gibi kavramlara atuf yapabilir.

34a Bakınız, yukarıda I. 2. F.

Vergi davasının niteliği konusunda önemli bir yargı kararı bir başvuru süresi sorununu çözmeye çalışan Fransız Danıştay (Conseil d'Etat) tarafından 29 Haziran 1962 tarihinde verilmiştir³⁵. Uyuşmazlık ve varılan çözüm özetle şöyledi: Dolaysız vergiler alanında, eğer yükümlü bir vergilendirme işlemini vergi uyuşmazlığı konusu yapmak isterse, idare mahkemesinden önce, bölge Direktörü'ne başvurulmalıdır. Bölge Direktörü altı ay içinde bir karar verir, bu karara karşı tebliğinden itibaren 2 ay içinde idare mahkemesine gidilebilir. Eğer bölge Direktörü 6 ay içinde bir karar bildirmeyerek susarsa, yükümlü yine idare mahkemesine başvurabilir. Ancak Fransız vergi yasası susma halinde yapılacak bu başvurunun altı ayın bitiminden itibaren ne kadar bir süre içinde yapılabileceğini bildirmemektedir. Bu sürenin saptanmasında iki olasılık vardır: Fransız idare yargı sisteminde, (i) eğer uyuşmazlık bir iptal davası ile çözümlenecekse, dava açma süresi idarenin dört ay susmasından sonra iki aydır; (ii) eğer uyuşmazlık tam yargı davası ile çözümlenecekse dava açma süresi açık red cevabından sonra iki aydır. Buradaki vergi uyuşmazlığının tam yargıya girdiği kabul edilirse, açık bir cevap sözkonusu olmadığı için, yükümlü süre sınırı olmadan istediği zaman yargıya başvuracaktır. Fransız Danıştay bu sonuncu çözümü kabul etmiştir. Yani vergi uyuşmazlığının niteliği sorunu ile karşılaşan "Conseil d'Etat" "niteliği gereği tam yargıya giren vergi konusundaki talep ve başvurular"dan bahsederek bu konudaki tercihini tam yargı davası lehine kullanmıştır. Ancak bu tercihin çok kesin olduğu söylenemez; kanun sözcüsü Poussiére, verdiği görüşte mali alandaki başvuruların ne yasallık yargısına ne de tam yargıya tam olarak bağlanamayacaklarını, çünkü birbirlerinin öğelerinin "karmasını yaptıklarını" belirtmiştir.³⁶

T.C. Danıştay Yedinci Dairesi verdiği bir kararda, vergiden muaf bir kurumdan ithal vergisi tahsil eden vergi idaresinin bir vergiyi iadeyi red kararını iptal etmekle yetinmiş³⁷, mükellef kurumun haksız tahsil edilen vergi tutarının vergi idaresinden geri alınarak kendisine ödenmesi hususunun bu kararda eksik kaldığı düşüncesiyle kararın düzeltilmesi istemini de reddetmiştir³⁸. Bu son kararın gerek-

35 Bu konuda bkz. Jurisclasseur Périodique, 1963 II, 13026, (Société des Acieries de Pompey).

36 LALUMIERE, Pierre, Chronique de Jurisprudence fiscale, Rev. sc. fin., 1964, 387-408, s. 391-393.

37 Danıştay 7. Dairesi, 23.2.1981 gün ve E. 1980/731, K. 1982/102 sayılı karar

38 Danıştay 7. Dairesi, 18.3. 1983 gün ve E. 1982/2796, K. 1983/445 sayılı karar

çesinde “her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşler var ise de, bu düşünce, daha doğru bir ifade ile, böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın sözkonusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa, vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır” fikri ileri sürülmekte, daha ileride de “verginin geri verilmesi isteğinin reddine ilişkin idari işlemin yargı kararı ile iptal edilmesi, bu verginin, özel yasasında belirtilen usulde ret ve iadesinin gerektiği hususunu da beraberinde getirmektedir” sonucuna varılmaktadır. Danıştay’ın vergi davasının hukuki niteliği üzerinde yaptığı bu saptamaların çeşitli eleştirileri davet edeceği söylenebilir. Örneğin doktrinde vergi davasının tam yargı davası olduğunu ileri sürenler, vergi kavramında devlet ile yükümlü arasında subjektif bir borç ilişkisinin sözkonusu olup, bu konudaki uyuşmazlığın ancak hakimin iptal etme yetkisi dışındaki bütün yetkilerini de kullanabildiği bir “tam yargı” davası ile çözümlenebileceğini ileri sürmektedirler, yoksa sadece vergi davasında “rakamla ifade edilen bir miktarın sözkonusu olduğunu” değil. Ayrıca Danıştay “tam yargı davası” kavramını adeta “tazminat davası” kavramına indirgemekte, böylece tam yargı davalarında hakimin adeta “sınırsız” olması gereken yetkilerinin kapsamını çok daraltmakta, buna karşılık iptal davasının kapsamını ise fevkalade geniş yorumlayarak iptal davası sonucu verilen karara adeta bir tam yargı kararı sonuçları tanımaktadır.

SONUÇ

1 — Vergi Yasasının hukuki niteliği üzerindeki kuramsal yaklaşımlar

Bundan önceki iki bölümde, vergi yargısı, hem özündeki sorunun niteliği açısından hem de hakimin yetkileri, yani usulü açısından değerlendirmeye çalışılmıştı. İlk değerlendirmede objektif veya subjektif yargı ayrımı ikinci değerlendirmede ise iptal davası -tam yargı davası ayrımı ortaya konmuştu. Bu iki değişik açıdan yapılan ayrımı birbirleri ile bağdaştırma ne derecede mümkün olabilir? Böylece varılacak bir sentezde vergi yargısının yeri ne olabilir?

Bu ayrımlar içinde vergi davasının yerinin ne olduğu konusunda öğretide tam bir görüş birliği yoktur. Yukarıda anlatılanların bir kaç cümle ile özeti yapılmak gerekirse durum şöyle gösterilebilir:

Vergi davasının bir yasallık davası (iptal davası) olduğunu ileri sürenler, vergi hakiminin, her durumda, vergi yasalarının belirlediği matrah ve oranlara idarenin uyup uymadığını incelemesi olgusuna dayanan objektif kanıtlar ileri sürecektir. Ancak bu ileri sürme, vergi yasasının hükümlerine göre veya daha somut bir deyişle belli bir yükümlülük statüsüne göre fazla bir vergilendirme yapıldığını göstermek amacındadır. Vergi hakimi objektif yargıda yaptığı incelemelerde yine objektif nitelikte bir araştırmaya girişecektir.

Karşıt görüştekiler ise, daha çok hakime tanınan yetkiler üzerinde durmaktadır. Vergi hakimi, uyuşmazlık konusu vergilendirme işleminin iptal etmekle yetinmemektedir. Tam yargı davasındaki gibi işin esası hakkında da bir karar vermektedir. Duguit'nin objektif hukuk-sübjektif hukuk anlayışına göre aldığı tavır ise biraz daha değişik olup, yükümlünün bir borçlu olduğu ve bu borç ilişkisi hakkın-vergi hakiminin karar verdiği kanıtına dayanır. Böylece Duguit tarafından sübjektif yargı kategorisine yerleştirilen vergi yargısı sübjektif yargıların çoğu gibi (ancak zorunlu bir bağ olmadan) tam yargı hakiminin yetkisindedir. Türk öğretisinin çoğunluğunun da pek derin bir incelemeye girmeden bu görüşe katıldığı söylenebilir.³⁹

Aslında, bu iki tezi ileri sürenler veya bunların yakın zamandaki izleyicileri, kendi tezlerindeki mutlaklığın yumuşatılması gerektiğini belirtmekten çekinmemişlerdir. Vergi davasında aslında iki yargılama usulünün bir karışımını bulabilmişlerdir. Tezleri birbirleriyle zıtlaştıran nokta artık mutlaklıklarında değil, neyin ilke, neyin istisna olduğundadır. Yani vergi yargısının hangi yargı türüne ilke olarak bağlandığı, diğer hangisinin bazı öğelerini taşıdığı konusunda fikir ayrılıkları vardır denebilir.

Örneğin M. Lasry vergi yargısının niteliği itibariyle bir tam yargı olduğunu ileri sürerek bunu vergi hakiminin sorunun temeli üzerinde bir çözüme varmasına dayandırır. Fakat, aynı zamanda vergi yargısının bir yasallık yargısı da olduğunu kabul eder, çünkü yükümlünün durumu yasal veya yönetmeliksel hükümlere göre değerlendirilmektedir. M. Lasry'nin gayet duyarlı formülü bir kere

39 Örneğin bkz. *DERBİL*, Süheyy, İdare Hukuku, 5. bası, 1959, Ankara, s. 194; *GÖZÜ-BÜYÜK*, Şeref, Yönetmelik Yargısı, 6. bası, 1983, Ankara, s. 212.

daha anımsanmalıdır: Vergi yargısının niteliğini belirleyen, "vergi hakiminin, uyuşmazlığın esasının incelenmesine göre fazla genel, buna karşılık uygulanacak hukuk kuralına göre ise fazla özel bir yetkiye sahip olmasıdır."⁴⁰

Buna karşılık olarak da Auby ve Drago vergi yargısını yasallık yargısı sınıfına sokmakta, ancak hakimin iptalin ötesine giden yetkiler de kullandığını belirterek bu yargının tam yargı unsurlarını da içerdiğini kabul etmektedirler.

M. Gaudemet de vergi yargısının objektif niteliği üzerinde ısrar etmekle birlikte, bu yargının tam yargı usulüne de uygunluğunu belirtmiştir: "... (vergi) yargısı, hukuki niteliğinden dolayı, bir özgünlük arzeder. Objektif bir yargıdır, çünkü yükümlü, vergi idaresi karşısında, kendisine bir bütün halinde uygulanan yükümlülük statüsünün belirlediği objektif bir durumda bulunur; yani alacaklıya karşı borçlunun içinde bulunduğu subjektif durumda değildir. Ancak bunun yanısıra, yasama organının, vergi hakimine, yasallık denetimi yapan hakime verilenden daha fazla yetkiler vermek üzere araya girmesi ve ona tam yargı davasındaki gibi bir düzeltme yetkisi de vermesi gerekmiştir. Vergi davası izlenen usul açısından tam yargı davasına yaklaşırsa da, niteliği açısından daha az objektif yargı değildir."⁴¹

Vergilendirme işlemi de, genel idare hukuku sistemine bağlı olan işlemler ile arasındaki farklar sonucu kendine özgü bir işlem olarak ortaya çıkar ve idare hukukundaki incelediğimiz sınıflamalarda kesin bir tarafa konulamaz. Vergilendirme işlemi, yasal statünün yükümlüye tam olarak ve bağlı yetki uyarınca uygulanması sonucu objektif bir işlemdir ve objektif yargıya bağlıdır. Ancak objektif hukuk kuralını ister istemez yükümlünün özel duruma göre uygulayarak adeta kişiselleştirildiğinden dolayı, vergi hakimi bir yerde vergi idaresi ile yükümlü, yani iki taraf arasındaki davaya bakmak durumundadır. Bu nedenle uyuşmazlığa köklü bir çözüm bulmak için sadece vergilendirme işlemi iptal etmekle yetinmemekte, verginin azaltılması, çoğaltılması, yükümlünün ibrası gibi uyuşmazlığı temelinden çözecek kararlar vermesi de gerekmektedir; bu durumda vergi hakiminin yetkilerinin tam yargı yetkileri ile özdeş olması gerekmektedir.

40a M. LASRY Etudes et Documents, 1955, s. 63. (Observations de M. TOURDIAS, Jurisclasseur Periodique, 1963/II, 13026'dan naklen)

41b GAUDEMET, *agc.*, s. 351

Bu durumda, vergi yargısının, objektiflik ve yasallık öğeleri nedeniyle iptal davasının unsurlarını, hakimin yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını birlikte bünyesinde barındıran bir "karmaşık" yargı türü olduğu sonucuna varmak pek yanlış olmayacaktır.

2 — Elde edilen sonuçların türk idari yargı sistemine uygulanması

Elde ettiğimiz bu formülün türk idari yargı sistemi içinde nasıl uygulanacağını incelemek için önce türk sisteminin kabul ettiği idari dava türlerine bir göz atmakta yarar vardır. L. Duran'ın belirttiği gibi⁴², esasen türk idari yargı mevzuatı, başlangıçtan beri, idari davaların geleneksel ve kuramsal ayırımlarını aynen benimsemiştir; yukarıda belirttiğimiz objektiflik ve yasallık denetimini sağlayan yetki davalarını (recours pour excés de pouvoir) tanımlıyarak tek çeşit iptal davasına yer vermiştir. Yukarıda vardığımız sonucun türk sistemine aktarılması açısından iptal davası aşamasında zorluk çıkmazsa da, tam yargı davası konusunda açıklama gerekmektedir. Türk idari yargı sistemi "tam yargı" davasını daha çok tazminat davası gibi düşünmüş, bu davayı geliştirirken sorumluluk halleri ve tazminatın hesaplanması gibi konuları ayrıntılarıyla incelemiştir. Buna karşılık, yine belirtildiği gibi tam yargı (plein juridiction) sadece hakimin kullandığı yetkiler ile ilgili olup hakimin bir uyuşmazlığın temelden çözülmesi demektir. Vergi yargısı için varılan sonucun bu açıdan irdelenmesi uygun olacaktır.

6/1/1982 tarihinde kabul edilen ve türk idari yargı mevzuatını oluşturan 2575, 2576 ve 2577 sayılı yasaların getirdiği düzenlemede, vergi yargısının, idari davalar içindeki yerinin ne olduğu pek açık değildir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesindeki idari dava türlerini sayarken vergi davası kavramına yer verilmemiştir. Buna karşılık 2576 sayılı yasanın 13. madde b. bendinde eski yasalardaki vergi uyuşmazlığı deyimininin vergi davası olarak anılacağı belirtilmiştir, 2577 sayılı yasanın da çeşili hükümlerinde ayrı bir yargılama usulüne bağlanmıştır. (2577 sayılı yasa: 3/d, 7/b, 16/5, 17/1, 27/8, 37, 38/1-2, numaralı maddeler)

İdari yargılama usulündeki bu farklı düzenleme, idari yargı mercilerinin "idare" ve "vergi" uyuşmazlıklarını çözümleyen iki

42 DURAN, Lütfi, "İdari Yargı Adileşti", İstanbul Barosu Dergisi, cilt 56, 3. bölüm,

bölüme ayrılması ile sürmüştür. Bu bölünme "idare mahkemeleri" ile "vergi mahkemeleri" arasında başlayıp, "bölge idare mahkemeleri"nden geçerek, Danıştay'da daireler arasında ve bunların genel kurullarında da sürmektedir. (2577 sayılı yasa, madde 10/3, 27-36, 38; 4576 sayılı yasa madde 3-2/b, 5, 6, 7)⁴³

Bunlara karşılık 2577 sayılı yasanın 5. maddesinden yükümlünün vergi mahkemelerinde iptal ve tam yargı davalarını ayrı ayrı açabileceği gibi birlikte de açabileceği sonucu çıkmaktadır. Bir iptal davası kurumu olan yürütmenin durdurulması sisteminde vergi davalarına da yer veren aynı yasanın 27. maddesi ile birlikte bütün diğer kapalı mevzuat hükümleri vergi davasının niteliği konusunda öğretici ve yargı içtihatlarının katkısını gerekli kılmaktadır.⁴⁴

Kanımızca, yasanın bu konudaki tereddütleri ve yeterince açık olmayışı vergi davasının niteliği konusunda yukarıda vardığımız formülün bir sonucudur. Yani vergi davası ne iptal davasının ne de tam yargı davasının tek başlarına bazı özelliklerini dışarıda bırakmayı göze almadan karşılayacakları bir davadır. Vergi davasının ayır-dedici niteliği, çözdüğü uyuşmazlığın niteliği açısından iptal davasının, hakimin yetkileri açısından ise tam yargı davasının unsurlarını bünyesinde barındırmasıdır denebilir.

Bu durumda vergi davası açacak bir yükümlünün şöyle bir yol izlemesi tavsiye edilebilir:

Vergi mahkemelerinde vergi davası açarken hem iptal hem de tam yargı davalarını birlikte açarak, yükümlü,

— İlk olarak, idarenin kişisel vergilendirme işleminin kanunun düzenlediği yükümlülük statüsüne aykırı (objektif hukuka aykırı) olduğu nedeniyle *iptalini*,

— İkinci olarak da, vergi hakiminin bir *tam yargı* hakimi yetkilerini kullanarak yükümlü ile devlet arasındaki borç ilişkisinin durumunun objektif yükümlülük statüsüne göre *saptanmasını*, yani ibra edilmesini, vergi borcunun azaltulmasını, vb. larını isteyebilecektir.

Vergi hakimi de, bir vergi uyuşmazlığı önüne ne gibi bir taleple gelirse gelsin şu iki aşamada incelemelerini yapmalıdır:

⁴³ Ibid. s. 158

⁴⁴ Türk idari yargı sisteminde yerleşmiş dava türlerine göre vergi uyuşmazlıklarının incelenmesi konusunda bakınız: *CANDAN*, Turgut, "Vergi uyuşmazlıkları ve idari davalar", Danıştay Dergisi, Yıl: 14, Sayı: 54-55, 1984, s. 31-41.

— Vergilendirme işlemini soyut bir idari işlem olarak ele alacak, çeşitli hukuka aykırılık nedenleri (yetki, şekil, neden, vs.) açısından inceleyecek; eğer böyle bir aykırılık saptarsa objektif hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle işlemi iptal edecektir.

— Vergi hakimi işlemi iptal etmesi halinde incelemeleri sürdürerek, yükümlünün objektif statüsüne göre devlete olan borcunun miktarını saptayacaktır. Öyle ki artık idareye vergi hakiminin bu kararını yalnızca uygulayan yeni bir vergilendirme işlemi yapma işi kalacaktır.

Bu ikinci aşamada da vergilendirme işleminin objektif hukuk işlemi olarak ele alınacağına dikkati çekmek gerekmektedir. Yani vergi hakimi şu noktalara dikkat etmelidir:

— Vergi kanunları kamu düzenine ilişkin olduklarına göre, bu kanunlara aykırı bir vergilendirme işleminin vergi idaresi ile yükümlü arasındaki bir sözleşme ile değiştirilemeyeceği kabul edilmelidir. Yani bir objektif hukuk statüsü, bir sübjektif hukuk işlemi ile değiştirilemez.

— Vergilendirme işlemi bir objektif hukuk işlemi olduğuna göre, bu işlemle ilgili bir uyuşmazlıkta menfaati olan herkesin davaya katılması imkanı kabul edilmelidir. Örneğin mesleki kuruluşlar, temsil ettikleri yükümlüler nedeniyle uyuşmazlığın çözümü ile ilgilieniyorlarsa müdahale edebilmelidirler. Sorun bir kişinin devlete ne kadar borcu olduğu bulmak değil, yasal bir statünün vergi idaresi tarafından hukuka aykırı olarak uygulanmasını önlemektir.