

**İ.Ü. İktisat Fakültesi**  
**Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**  
**Prof. M.Orhan Dikmen'e Armağan**

**VERGİLEME YETKİSİNİN KULLANIMINDA**  
**YARGISAL DENETİM**  
**(Türkiye Modeli Üzerine)**

**Veysi SEVİĞ**  
**İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi**  
**Öğretim Görevlisi**

Batının çoğulcu toplumunda oluşan değişim süresince, yargı yoluyla denetim, demokratik sistemin bir parçası olarak yer almıştır. Herşeyden önce yargı yoluyla denetimin, kuvvetlerin ayırımına ilişkin Anayasal ilkeye bağımsız yargının önemi, devletin ve toplumun ayırımı hakkındaki liberal ilkelere, Anayasa'nın üstünlüğü yönündeki parlamento ilkesine dayandığı kabul edilmelidir. Yargı yoluyla denetimin bir anlam taşınması ve etkinliğinin sağlanabilmesi için mahkemenin politik güçlerin etkisinden uzak ve tam bağımsız çalışması gerekir.

Klasik yargısal denetim, yasama yahut yönetsel kararlar üzerinde veya yargısal alanda denetim sağlamak üzere kurulur. Yargısal denetimi sağlamak üzere Anayasa'ya göre kurulan ilk mahkeme Amerika Birleşik Devletlerindedir. Kraliyete karşı insan haklarını korumak için uğraşan ve uygulamada yargısal denetim sağlayan Britanya mahkemeleri Amerika için tarihsel bir örnek olmuştur. Amerikan örneği, değişik şekillerde Avrupa ülkeleri tarafından da örnek alınmış ve Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin (The US Supreme Court) geliştirdiği yargısal denetim Avrupa devletlerinin yazılı hukukunda yerini almıştır.

Avrupa'da ilk Anayasa Mahkemesi 1867 yılında Avusturya'da kurulmuştur. Avusturya'daki Anayasa mahkemesi hariç tutulursa diğer ülkelerde yargısal denetim normal mahkemeler tarafından yürütülmüştür. Avusturya'daki monarşi idarenin son bulması ile birlikte Anayasa mahkemesinin yetkisi genişletilmiştir. 1920 yılından bu yana söz konusu mahkeme, parlamento işlemlerini incelemeye ve gerekirse iptal etmeye yetkilidir. İkinci dünya harbinden sonra İtalya, Federal Almanya Cumhuriyeti ve Türkiye gibi Avrupa ülkelerinde yargı denetimine yetenekli özel yargı organları, Fransa'da Anayasa konseyi kurulmuştur<sup>(1)</sup>.

Yargısal denetim, yasama ve yürütme güçleri aşağı yukarı birleşen demokratik veya parlamenter bir sistem içinde, bir siyasi partiye bağlı olmayan otoriteleri kontrol etmede, genellikle güvenilir bir araç olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır.

Yasamanın yargı yoluyla anayasal denetimi, parlamenter çoğunluğa ters düşebilir. Parlamenter çoğunluk daha çok siyasi amaçlı kararlar alabilir. Yargısal yönetim kendisini politikanın dışında tutmak zorundadır. Böylece herkes hakimlerin sağ görüşünden (basiretine) ve hukuksal sınırları aşmayacaklarından emin olmalıdır.

Yargısal denetimin etkinliği, başlıca, denetim görevinin verildiği kuruluşun yapısına ve bu yapının oluşumuna uygulanan yönetime bağlıdır. Hükümet ve idare üzerindeki yargısal denetimin genişletilmesi yararlı olacaktır<sup>(2)</sup>.

Yargısal denetim, şüphesiz hukuk devletinde geçerlidir. "Hukuk Devleti" ilkesinin neleri gerektirdiği konusunda bir hayli değişik görüş vardır. Ancak tüm görüşler, hu-

(1) Aliefendioğlu Yılmaz, *Avrupadaki Demokratik Kurumların Kalkınması Başlıklı Konferans Hakkında Rapor. Düşünceler Dergisi*, Sayı: 22-23, s.: 13.

(2) Aliefendioğlu Yılmaz, a.g.e., s.: 19.

kuk devleti kavramının özelliği niteliğinde olan şu hususların varlığı konusunda birleşmektedirler:

- Hukuk devletinde temel haklar güven altında bulundurulmalıdır.
- Yasama organlarından Anayasaya uygun yasalar çıkarılmalıdır.
- Yasalar genel nitelikte olmalıdır. Yasaların genelliği, yani benzer durumların aynı çözüme bağlanması "hukuk devleti" ilkesinin başlıca gereklerinden biridir.
- Yönetim hukuka bağlı çalışmalıdır.

Onsekizinci yüzyıl sonlarından beri süregelen bütün anayasacılık hareketlerinin amacı, devlet yapısını ve bu yapının çalışma mekanizmasını belli kurallara bağlamak yönünde olmuştur. Devlet içinde güçlerin bir elde toplanmasını önlemek, yetki kullananları karşılıklı denetleme usullerine bağlı tutmak, belli görevleri belli dönemlere ve belli yetkilere bağlamak, bütün bunlar iktidarı sınırlama, daha doğrusu iktidarın sınırlanmış kurallarını üstün bir metinle yazılı hale getirme amacını güder. Bu bakımdan anayasacılık hareketleriyle hukuk devletini gerçekleştirme çabaları arasında büyük bir yakınlık, hatta aynılık vardır<sup>(3)</sup>.

Hukuk devleti, Anayasaya uygun bir egemenlik altında, yasalara ve hukuk kurallarına göre yönetilen devlettir<sup>(4)</sup>. Vergi yasa ile konulur, idarenin bir yüküm konusunda, yükümlü ile herhangi bir özel sözleşme yapma yetkisinden bahsedebilme olanağı yoktur. İdare herhangi bir vergi yasası ile getirilen yükümlülüğünde bazı yükümlüler lehine kaldıramaz veya değiştiremez. Yasalar kimlerin veya hangi konuların vergi dışı kalacağını belirlemiş bulunduğundan bu konuda idare keyfi kayırmalara yönelemez.

Anayasalar, devletin kuruluşu, kişilerin hak ve ödevlerini, devlet ve yargı organlarının biçim ve çeşitlerini, görevlerini belirler. Aynı zamanda Anayasalar ekonomik alanda alınacak vergiler için genel kuralları da belirlerler. Vergilerin yasaya dayanması ilkesi de bu nedenle ilk temelini Anayasa'da bulur<sup>(5)</sup>.

Vergi hukuku ile Anayasa arasında, uygunluk arama ve yorumlama açısından var olan ilişki nedeniyle, vergi yasaları'nın Anayasa'ya uygunluk denetimine tabi tutulacağı gerçeği kendiliğinden ortaya çıkar.

## II- VERGİLEME YETKİSİNİN KULLANIMINDA YARGISAL

### DENETİM

#### A) Vergileme Yetkisi ve Vergi Uyuşmazlığı:

Devletin fonksiyonel görevlerini yerine getirebilmesi için bir takım mali araçlara

(3) Sosyal, Mümkaz: Anayasaya Giriş, Genişletilmiş İkinci Yayınlanış, Sevinç Matbaası, Ankara 1969, s.: 217.

(4) Erginay, Akif: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 1988, s.: 11.

(5) Erginay, Akif: a.g.e., s.: 13.

gereksinimi bulunmaktadır. Bu mali araçların temininde en önemli kaynak vergilerdir. Vergi, kısaca devletin milli gelirden cebir yolu ile aldığı parasal paydır<sup>(6)</sup>. Bu nedenle vergilendirme devletin egemenlik gücünden kaynaklanan bir olgu daha açıkcası algıdır. Egemenlik ise devletin toplum içindeki diğer güçlerden ayıran, ona devlet niteliğini kazandıran üstün emretme ve zorlama gücüdür<sup>(7)</sup>. Dolayısıyla vergilendirme devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanılarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücün göstergesidir. Vergilendirme toplumun her kesimini ilgilendiren bir olgudur. Bu nedenle demokrasi ile yönetilen toplumlar da yönetime seçilen siyasal partilerin oy desteği vergilendirmede önemli derecede etken olabilmektedir. Bir başka anlatımla, vergilendirmede çoğunluğun benimsiyebileceği bir yöntemi seçemiyen veya vergi adaleti olgusuna önem vermeyen yönetimler halkın desteğini kaybetme sonucu ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

Vergilendirme yetkisinin niteliği, özellikleri ve kapsamı anayasal kurullarla belirlenmek zorundadır<sup>(8)</sup>. Kamu makamları vergilendirme yetkisini anayasal düzenlemeler çerçevesinde kullanmak suretiyle devletin fonksiyonel görevini yerine getirmesini sağlarlar. Vergilendirme yetkisi olan kamu makamları karşısında yükümlülerin ödevleri yanında, kendilerine yapılacak haksız işlemlerden korunma hakları vardır.

Yükümlülerin çeşitli nedenlerle vergiden kaçma veya kaçınma düşünceleri olabilir. Bu düşünceler genellikle vergilemenin ekonomik yükünden kurtulma amacına yöneliktir. Ancak bazı hallerde vergilendirme işlemlerini gerçekleştiren maliye görevlileride hazine çıkarlarını düşünerek hatalı işlem yapabilirler.

Vergilendirme işlemlerinin yasal niteliğini koruyabilmek için, vergilendirme aşamasında ortaya çıkacak olan uyuşmazlıkların yargılama yolu ile sonuçlandırılması hukuk devleti olmanın kaçınılmaz özelliklerindedir. Bu nedenle vergileme yetkisi olan kamu makamları karşısında yükümlülerin kendileri için yapılan vergi işlemlerine karşı dava açma hakları vardır<sup>(9)</sup>. Vergi uyuşmazlıkları vergilendirme hakkının kullanımı sırasında ortaya çıkar. Uyuşmazlığın ortaya çıkmasında genellikle vergilendirme yetkisi olan kamu makamlarının öncülüğü vardır.

Vergi yargısı gerek verginin tarhi, gerekse tahsilinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünü sağlar. Hukuk devletinde vergilerin yasalara uygun olarak tarh ve tahsil edilmesi gerekir. Bu konuda ortaya çıkacak olan duraksamaların uyuşmazlığa dönüşmesi halinde çözüm merciinin yargı organları olması hukuk devleti anlayışının bir başka görüntüsüdür. Dolayısıyla vergileme yetkisi olan makamların yapmış oldukları işlemlere karşı yükümlülerin yargı organlarına başvurma hakkı vardır.

Ekonomik yaşamın dinamikliği, devletin fonksiyonel görevlerinin giderek artması nedeniyle, vergileme alanları genişlemekte, vergilendirme yöntemleri değişmektedir. Bu değişiklikler yalnız yükümlülerin değil, vergi memurlarının vergi yasalarını yeterince an-

(6) Nadaroğlu, Halil: *Kamu Maliyesi Teorisi*, 7. Baskı, s.: 211, Beta Yayınevi, İstanbul 1989.

(7) Çağan, Nami: *Vergilendirme Yetkisi*, s.: 1, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

(8) Çağan, Nami: *a.g.e.*, s.: 6

(9) Çağan, Nami: *a.g.e.*, s.: 8

lama ve yorumlama olanağını daraltmaktadır. Vergileme aşamasında, vergi memurlarının çoğunlukla hata yapma korkusu veya başarılı olma içgüdüleri ile vergi yasalarını hazine çıkarları doğrultusunda tek yönlü yorumlamaları, bazı hallerde yükümlüleri zor durumda bırakabilmektedir. Buna karşılık yükümlülerde giderek ağırlaşan ve anlaşılması ayrı bir uğraş alanı haline dönüşen vergilendirme olayları dışında kalabilmek için, bazı hallerde, anlaşılması veya kavranabilmesi çok zor olan uygulamalara yöneltmekte, bağışıklık hükümleri arkasına saklanabilme olanaklarını aramaktadırlar.

Vergilendirmenin hukuki kurallar çerçevesinde yapılıp yapılmadığı idari denetimler sonucunda anlaşılabilceği gibi, uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargılama sonucunda da örnek olacak şekilde belirlenebilir. Gerek vergilendirme yetkisi olan kamu makamlarının ve gerekse vergilendirme yetkisi olan makamların hazineci tutumları nedeniyle yaptıkları idari işlemlere karşı vergi hakimlerine (vergi yargısına) başvurulması vergi adaletinin sağlanması açısından kaçınılmaz bir olgudur.

Vergi uyuşmazlıkları uygulamada başlıca yükümlülük, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır.

Yükümlülük uyuşmazlıkları vergi matrahlarının belirlenmesi, verginin miktarı ve bağışıklık, yükümlünün şahsında yapılan hatalardan doğar. Ceza kesmede uyuşmazlık vergi suçlarına ilişkindir. Tahsil uyuşmazlıkları ise tebliğ edilen ödeme emrine ilgili şahsın borcu olmadığı, borcunu tamamen veya kısmen ödediği veyahutda borcun zaman aşımına uğraması iddialarından doğmaktadır<sup>(10)</sup>.

Vergileme işlemlerinde hem vergi yükümlülerinin ve hem de idarenin tutum ve davranışını yasal düzenlemeler doğrultusunda yönlendirebilmek için yargı denetimine tabi tutulması gerekir. Böylece bir yandan vergi idaresinin vergi yasalarını hazineci bir zihniyetle veya yanlış yorumlaması, diğer yandan yükümlülerin bilerek veya bilmeyerek yapmış olduğu davranışlar sonucunda vergi kaybına neden olmaları örnek olacak şekilde önlenabilir.

### **B) Uyuşmazlık Yaratma Hakkının Kullanımı:**

Vergi yasalarının uygulanışı sırasında, yükümlü ile vergi idaresi arasında çeşitli anlaşmazlıklar doğabilir. Bu anlaşmazlıklar vergiyi doğuran olay veya hukuki durumun oluş ve özellikleri ile ilgili olarak çıkabilir. Anlayış ve yorum farklılıklarından ortaya çıkan uyuşmazlıkların idare ile yükümlü arasında gerçekleştirilecek uzlaşma ile çözümlenmesi mümkün olabileceği gibi tarafların direnişi üzerine durum yargı organlarıncada karara bağlanarak çözümlenebilir. Yargı organları hukuki çekişmeyi örnek olacak şekilde sonuca bağlar.

Vergi Usul Yasası'nın beşinci kitabı "Vergi Davaları" ile ilgili hükümleri içermektedir (Madde: 377-413). Bu kitapta yer alan maddeler İdari Yargılama Usulü Yasası gereği uyuşmazlık konusu olarak yargılanacak konulara ait genel kuralları içermektedir.

Anayasa'nın 36. maddesi hükmü gereği olarak "Herkes, meşru vasıta ve yollardan

(10) Erginay, Akif: a.g.e., s.: 116.

faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir."

Vergi Usul Yasası'nın 377. maddesi vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili olanları belirlemiştir. Buna göre yükümlüler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Vergi dairesi takdir komisyonlarınca takdir olunan matrahlara karşı dava açma hakkına sahiptir.

Belediyelerde dava açma yetkisi belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya görevi yapan dava açabilir.

Vergi daireleri Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın, İl özel İdareleri ile Belediyeler Valilerin iznini almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay nezdinde temyiz davası açamazlar.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkisini belirleyeceği hadlerle sınırlı kalmak koşuluyla, dava açmaya muvafakat etme (izin verme) yetkisini Defterdarlıklara devredebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi mahkemelerinde dava açmaya yetkili olanları şöylece gruplandırabiliriz:

- Yükümlüler,
  - Adına vergi cezası kesilenler,
  - Vergi Daireleri,
  - Belediyeler, İl Özel İdareleri,
- vergi uyuşmazlığı yaratabilirler.

Gerçek kişi durumundaki yükümlüler, davalarını bizzat veya vekilleri vasıtasıyla açabilirler. Vekilin avukat olması yasal zorunluluktur. Avukat olmayan vekil tarafından dava açıldığı takdirde, dava dilekçesi, otuz gün içerisinde, bizzat veya avukat aracılığı ile dava açılmak üzere mahkemece reddedilir.

Küçük ve kısıtlıların yükümlü olması halinde, dava yasal temsilciler tarafından açılır. Tüzel kişilerde ise davayı açma yetkisi yine temsilciye aittir.

İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 37. maddesi hükmü ile belirlendiği üzere vergi uyuşmazlıklarına bakma yetkisi olan mahkemeler;

- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi,
- Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Yasa uygulamasında ödeme emrini düzenliyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda, dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Yer değiştirme halinde, eski vergi dairesinin tarh ettiği vergiler ve kestiği cezalar yönünden, o vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Bilindiği zere Vergi Usul Yasası'nın 163. maddesi hükmü uyarınca vergi dairesi mntıkası dışında, başka bir yere nakil hali, eski yer için işi bırakma, gidilen yerde ise işe başlama olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle nakil dolayısıyla yükümlü bulunulan vergi dairesi'de değişebilir. Eski dönemlere ait vergisel konularda ortaya çıkacak olan vergi anlaşmazlıklarında, dava'nın vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerekir.

Kollektif şirketlerde şirket ortaklarının herbirinin oturduğu mahal ve dolayısıyla vergi daireleri farklı olabilir. Böyle bir durumda şirket kayıtları üzerinden belirlenen ve ortaklar adına sağınan vergilerde vergi ile ilgili uyuşmazlık ayrı vergi mahkemelerinde, şirket adına kesilen ceza hakkında da başka vergi mahkemesinde dava açılabilir. İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 38-44 maddelerinde, bu gibi bağlantılı veya ilişkili davalarla ilgili hususlar düzenlenmiştir. Yasal düzenleme gereği olarak davalar bir mahkemede toplanabilir.

Vergi sorumlusu sıfatıyla vergi kesmekle yükümlü olan kişilerin, asıl yükümlüler adına vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunmamaktadır<sup>(11)</sup>. Vergi sorumlularının itirazi kayıtlı beyanname vermeleri, bunlara vergi mahkemesinde dava açma hakkı vermez<sup>(12)</sup>.

### c) Vergi Yargısının Anayasal Sınırları:

Bir toplumda ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışcıl çözümü sağlanamadığı takdirde tarafların söz konusu çekişmeyi yargısal yolla çözümlemeye çalışmalarına ortam hazırlamak hukuk devletinin temel görevidir. Toplumı yönetenler hukuk düzeninin varlığı halinde, tüm işlemlerini hukuki gerekçelere dayandırmak zorundadırlar. Bu nedenle hukuk devletinde idari işlemlerde yargının denetimine tabi tutulmaktadır.

Anayasa'nın 125. maddesi hükmü gereği olarak, ülkemizde yargı yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğu'nun denetimi ile sınırlı bulunmaktadır. Anayasal düzenleme gereği yürütme görevinin yasalarda gösterilen Őekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.

İdari işlemin uygulanması halinde, telafisi (giderilmesi) g veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 2. maddesinin 2. paragrafında Anayasal düzenlemeye paralel bir hükme yer verilmiştir. Bu hüküm gereğince İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Bu nedenle idari mahkemeler yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin yasalarda gösterilen Őekil ve

(11) Danıştay 4. D. E. No: 1982/4478, K. No: 1984/2029, K.T. 11.5.1984.

(12) Danıştay 4. D. E. No: 1983/2535, K. No: 1984/1499, K.T. 10.4.1984.

esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde ve idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.

Yetkili makamların vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu bütün işlemleri idari işlem niteliğinde olduğundan vergi davasına konu olabilir ve bu nedenle yapılacak olan yargısal denetim, yetkilerin hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 2. maddesinin 2. paragrafına göre saptamakla sınırlıdır. Başka bir deyişle vergi mahkemeleri sadece vergi, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının tarh ve tahsil işlemlerini değil, vergilendirme konusunda alınan tüm kararları denetlemekle görevli ve yetkili olarak kabul edilebilir. Ancak bu görev ve yetki her hal ve takdirde hukuka uygunluk belirlemesi ile sınırlı tutulmuştur. Dolayısıyla yargı organları kendilerince doğru ve sağlıklı çözümler üretemezler.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uyuşmazlıkları "iptal davası" yoluyla çözümlenebilmektedir. Vergi davasında konu, yani uyuşmazlığa konu olan çekişme, işlemin iptali, yapılan tarhiyatın terkini, tahsil edilmiş verginin iadesi, haciz, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kaldırılmasına yönelik olmaktadır.

Vergi davasının açılabilmesi için bir idari işlemin varlığı zorunludur. Dolayısıyla vergilendirmeye yön veren tamim, tebliğ, genelge, genel yazı, mukteza (özge) ve benzeri idari görüşler dava konusu yapılamaz. Bu tür işlemler idarenin görüşünü yansıtan davranışlardır.

Vergi hukukunda dava hakkının doğması için gereken koşullar Vergi Usul Yasası'nın 378. maddesinde belirlenmiş bulunmaktadır. Vergi hukuku açısından dava açma hakkı, İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 2. maddesinin 2. paragrafında belirtilen kapsama göre, daha sınırlı tutulmuştur.

Vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için aranan koşullar şunlardır:

- Verginin tarh edilmiş olması,

Vergi yasalarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk Fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu nedenle tarh işlemi beyana dayanan vergiler de idarece düzenlenen bir belgeye bağlanır. Ancak bu işlemde sonra, tarafların dava hakkı söz konusu olabilir.

- Cezanın Kesilmesi,

Vergi cezaları ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilir (Vergi Usul Yasası madde: 366) bu nedenle vergi cezasının dava konusu yapılabilmesi için ceza ihbarnamesinin düzenlenmiş ve tebellüğ edilmiş olması gereklidir.

- Tadilat ve Takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması,

- Tevkif (kesinti) yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerince ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin hesaplanıp, alıkonması gerekir.

Yükümlüler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Ayrıca, Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Yasa'da yer alan düzenlemeler gereği olarak tahsil aşamasına ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirlerine, haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi işlemlere karşı açılacak olan davaların yargılama mercide vergi mahkemeleridir. Buna karşılık Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Yasa hükümleri uyarınca hükme bağlanan istirdat ve iptal davalarını görme yetkisi adli yargıya aittir.

İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 20. maddesi hükmü gereği olarak Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden istiyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

Taraflardan biri ara kararın icaplarını yerine getirmedeği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.

Görülebileceği üzere idari yargı yeri, tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı değildir. Uyuşmazlık konusu olayın maddi yönünü belirleme konusunda tam bir serbestiyeye sahiptir. Örneğin bir vergi tarhiyatının dayanağı inceleme raporunda, olayın maddi yapısı itibarıyla belli şekilde ele alınmış ve buna göre sonuca varılmış olması, yargı yerinin olayın maddi yapısını farklı şekilde belirleyerek ve ayrı hukuki neden ve gerekçelerle karar vermesine engel teşkil etmez. Böyle bir durum, yargı yerinin idarenin yerine geçerek işlem tesis ettiği anlamında değerlendirilmemelidir. Olayın maddi yapısı bakımından "olay nitelemesi" hukuk değerlendirmesi açısından ise "sebebe ikamesi" yargı yerinin yetkisi dahilindedir<sup>(13)</sup>.

İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 20. maddesinde mahkemelerin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları konusu farklı yorumlamalara neden olmaktadır. Hükmün, bu hali ile, ilk derece yargı yeri olarak davaya bakan mahkemeleri kapsadığı, madde metninde Danıştaya yer verilmiş olmasında ilk derece yargı yeri olarak bakacağı davalarla ilgili bulunduğu, bunun dışında temyiz mercii sıfatıyla görev yaptığı hallerde Danıştay'ın bu maddeye dayanarak re'sen araştırmaya giremeyeceği görüşü yasal düzenlemenin amacına uygun kabul edilmektedir<sup>(14)</sup>.

Danıştay, vermiş bulunduğu bir kararında konuyu daha değişik yorumlayarak vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kaniya varırken, yasaya aykırı gördükleri takdirde takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırmalarını önermiştir<sup>(15)</sup>.

(13) Özbacı, Yılmaz: *Vergi Davaları, Özbacı Vergi Hukuku Bürosu*, s.: 345, Ankara 1988.

(14) Yenice, Esin: *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, s.: 540, Arısan Matbaacılık, Ankara 1983, Özbacı Yılmaz, a.g.e., s: 345.

(15) *Danıştay Davası Daireleri Genel Kurul Kararı E.No: 1986/16, K. No: 1986/18, Karar Tarihi: 14.11.1986. Danıştay Dergisi Sayı: 66-67, s.: 150-154.*

İdari yargı yerinde görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Bu nedenle İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 31. maddesi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Yasası hükümlerinin uygulanması gerektiği hususunu hükme bağlayarak, uyuşmazlıkların idari dava türlerinden farklı bir gö-rünüme sahip olduğunu kabul etmiştir.

Ancak vergi uyuşmazlıklarının bu niteliği, maddi değerlerin saptanması gözönüne alındığında, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kanıya göre anlaşmazlığı çözmek için verdiği kararın idare yerine geçerek karar verme anlamına gelmiyeceğini kabul etmek gerekir.

Türk hukukunda, esasen idari dava türleri arasında ne içerik, ne de çözüme bağlamadaki usul yönünden doğru ve kesin bir ayırım bulunmadığından, vergi uyuşmazlıklarının, "iptal davası" mı, "tam Yargı davası" mı, yoksa bir "özümlü dava" niteliğinde mi olduğu sorununu tartışmanın kuramsal alanda yeri, pratik bakımdan da bir yararı ve sonucu yoktur. Özellikle tam yargı davalarının "tazminat davası"ndan ibaret kabul edildiği ve rakkamla ifade edilen her parasal istemin bu tür davadan sayılabileceği bir anlayış ve uygulama ortamında, vergi ihtilaflarının şu ya da bu kategoride mütalaa edilmesinin hiçbir hukuki etkisi ve farklı çözümlere götürmesi söz konusu olamaz<sup>(16)</sup>.

İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 31. maddesinde yer alan "vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır." şeklindeki yollama geniş olarak yorumlandığında vergi mahkemelerinin, Vergi Usul Yasası ile vergi idaresine tanınmış olan bütün yetkileri kullanabileceği sonucuna varılabilir. Ancak bu durum, İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 2. maddesi ile sınırlanmış bulunmaktadır. İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 31. maddesi ile Vergi Usul Yasası'na yapılan yollama bu nedenle aceleyle yapılmış bir düzenleme niteliğindedir.

Vergi mahkemeleri, yasal düzenleme gereği olarak dava aşamasında her türlü araştırmayı yapacak, bilgi toplayacak, gerek gördüğünde olayı bilirkişi incelemesine gönderecek, ancak elde ettiği bulgularla ancak yapılan işlemi iptal edebilecek, bunun yanında yapılması gereken işlemi açıklamayacaktır.

#### **D) Yasa Hükümlerinin Yorumlanması:**

Vergi Usul Yasası'nın 3. maddesinin 2. fıkrası hükmü gereği olarak vergi yasaları lafzı (sözü) ve ruhu (özü) ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi yasalarının hükümleri, konuluşundaki amaç, hükümlerin yasanın yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

Soyut hukuk kuralının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için tam olarak anlamının belirlenmesi gerekir. Bu anlam hukuk kuralının sözü ve özü araştırılarak ortaya çıkartılır. Vergi hukukunda da bu özellik dikkate alınarak yasa mad-

(16) Duran, Lütfi: *İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü*, (II) *Anme İdaresi Dergisi*, C: 21, s.: 72, Mart 1988.

delerinin uygulanışı sırasında izlenecek yöntem ayrıca belirlenmiş bulunmaktadır.

Gerçekte yasa maddelerinin hükme bağlanması sırasında yasa koyucunun gerçek iradesinin saptanması ve bu iradeye göre yasa hükmünün gerçek anlamının belirlenmesi, bundan sonra söz konusu yasa maddesinin somut olaylarla ilişkilendirilmesi gerekir.

Hiç bir hukuk dalı ilgi alanına giren tüm olayları kavramak ve çözüm getirmek olanağına sahip değildir. Günümüzün dinamik toplumunda en iyi yasa koyucu bile var olan durumların tümünü tatmin edici değildir.

Vergi Usul Yasası'na vergi yasalarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, yalnız idare lehine değil, yükümlü lehine yorum yapılabilme olanağı da sağlanmıştır. Vergi yasalarının yorumu konusunda 2365 sayılı yasa ile getirilen hüküm, yargı kararları ve kısmen idari yorumlarla şekillenmeye başlamış bulunan yorumlama biçiminin yasal görüntüye kavuşturulmasından ibarettir. Daha başka bir anlatımla vergi hukuku'nun özellikleri gereği olarak yorumlanmaya gereksinim göstermesi nedeniyle zaman içerisinde gerek yargı organları karar verirken ve gerekse idare görüş bildirirken ister istemez yorumlama yapma gereksinimini duymuştur. Türk Vergi Hukuku'nun temelinde Alman Vergi Sistemi içerisinde yer alan yasaların etkisi bulunduğundan 2365 sayılı yasa ile Alman Vergi Usul Yasası'nın 1. maddesinde yer alan yorum maddesine benzer bir hükmün Vergi Usul Yasası'na konması uygun görülmüştür.

Vergi Usul Yasasında yer alan yorumlama hükmü daha çok "Bilimsel Yorumlama Metodu"na benzerlik göstermektedir. Bu metod vergi yasalarının bünye ve mahiyetine en uygun olanıdır.

Bilimsel yorum, yasa kurallarının bilim adamları tarafından yorumlanmasıdır. Bilimsel yorum kuramsal ve genel nitelikte olup somut olaylarla genellikle ilgili değildir. Dolayısıyla bilimsel yorum bağlayıcı olmayıp, yön gösterici ve açıklayıcıdır.

Vergi Usul Yasası'na yorumla ilgili düzenleme konulurken vergi uygulamaları ve vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde büyük bir noksanlığın giderileceği ve uygulamada, vergi adaleti ve vergi güvenliğini sağlayıcı bir ortamın yaratılması amaçlanmıştır. Ancak 2365 sayılı yasa ile Vergi Usul Yasası'na konulan yorumlama hükmü, daha önce vergi yasalarının uygulanışı sırasında kendiliğinden ortaya çıkan yorumlama gereksinimi nedeniyle yapılan yorumlamaların varlığı dolayısıyla yenilik getirmemiş, kendiliğinden oluşan bir durumu yasal görültüye kavuşturmuş bulunmaktadır.

Vergi yasalarının özü ve sözü ile hüküm ifade etmesi nedeniyle uygulamalarda ilke olarak olaya ilişkin madde hükmü dikkate alınır. Bilahere yasa maddesinin konuluşundaki amaç, hükmün yasa yapısındaki yeri dikkate alınarak olayla yasa maddesi arasındaki ilişkinin kurulmasına çalışılacaktır.

Bilimsel yorumlamada bu dizi içerisinde değerlendirme yapılır. Konu ile ilgili olarak yapılmış yorumlar dikkate alınır. Bilimsel yorumun yargı kararları üzerinde etkisi vardır. Kimi hukuk kavramlarının bilim adamları tarafından açıklanmış olması yargı kararlarına

ve idarenin uygulama ilkelerine etkili olduğu görülmektedir. Bu görüntü bilimsel yorumlamaya önem kazandırmaktadır. Bilimsel yorumlama yargı kararlarına ışık tutar, uygulamaya canlılık kazandırır. Uygulamacıyı karar verirken araştırmaya zorlar.

Bir hükmün veya hüküm içerisindeki bir deyimın anlamının açık olmaması halinde yargıç yorum yapma zorunda kalabilir. Yorum takdir yetkisinden farklıdır. Yorumda hareket noktası olarak bir yasa hükmü vardır. Bu hüküm belli bir yöntem ve mantık kuralı ile açıklanabilir. Buna karşılık takdir hakkı farklıdır. Takdir yetkisi hukuksal bir olay veya ilişkinin koşullarına veya sonuçlarına ilişkin uygulama yetkisinin, belli sınırlar içerisinde yargıca veya idareye verilmesidir. Bu yetki yasanın öngörüldüğü sınırlar içerisinde kullanılabilir.

Vergi hukukunda yorum yöntemleri çeşitli anlayışlara bağlı olarak farklılık gösterir. Vergi hukuku en tartışmalı ve kavram itibarıyla en belirsiz konulardandır. Herşeyden önce kanunun değişik kavramlarla ifadesi farklı değerlendirme nedenlerinin başında gelir. Yasa'nın uygulandığı zamanın gereklerine ve amaçlarına uygun olarak yapılacak olan yorum vergi adaleti ve güvenliği açısından önem arzeder. Gerçekte Vergi Usul Yasası'nın 3. maddesinin son fıkrası hükmüne göre iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun varlığının kanıtlanması zorunludur. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın belirlenmesi sırasında iktisadi, ticari ve teknik icapların gerekleri geçerlidir.

### E) VERGİ CEZALARI

Vergi cezaları Vergi Usul Yasası'nın 4. kitabının konusunu oluşturmaktadır. Vergi yasalarında yer alan hükümlere aykırı hareket edenlere, Vergi Usul Yasası'nda yazılı bulunan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar uygulanmak suretiyle bu tür davranışların önlenmesi amaçlanmıştır. Gerçekte vergi cezaları hazine çıkarlarına yasa dışı yollarla zarar veren bir vergi yükümlüsü veya vergi yasaları ile belli bir hususu yapmaya zorunlu tutulan bir kimsenin davranışını müeyyidelendirmekten ibaret bir takım önlemlerden oluşur. Bu önlemler hukuki nitelikleri bakımından ne ceza hukukundaki cezalara ve ne de medeni tazminata benzemektedir.

Vergi cezası, vergi yasalarında belirlenmiş bulunan yükümlülüklerden herhangi birinin yerine getirilmemesi halinde, bir mali cezanın uygulanması demektir. Ancak vergi hukukunda suç işlemekten caydırıcı özelliği dikkate alınarak hürriyeti kısıtlayıcı cezalarında uygulandığı gözlenmektedir. Örneğin Türk Vergi hukukunda yetkili mercilerin bilgi istemesi halinde bilgi vermektan kaçınanlara bir aydan üç aya kadar hapis cezası verilmesine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir (Vergi Usul Yasası Madde: 361).

Vergi cezası, hazine çıkarlarının herhangi bir biçimde zarar verilmesine yönelik bir davranış önlemek için uygulanır. Hazine çıkarlarına zarar verilmesi olayı, vergi konusunun veya vergiyi doğuran olayın belirlenmesini engelleyici bir fiille, yani yasanın emrettiği bir beyandan veya işlemden kaçınmak suretiyle ortaya çıkar. Bazı hallerde yapılan fiillerin doğrudan hazine çıkarlarına zarar verdiği söylenemez. Ancak bu fiiller her vakit hazine çıkarlarına zarar verebilecek hale dönüşebilir. Bu gibi hallerde işlenen fiille-

rin niteliğine göre usulsüzlük cezası ile cezalandırılması söz konusu olur.

Vergi yasalarında yer alan emredici nitelikteki hükümlere uygun davranılmaması sonucunda ortaya çıkan hazine zararı'na vergi kaybı (vergi ziyat) diyebiliriz. Vergi kaybı yükümlünün veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir (Vergi Usul Yasası Madde: 341).

Vergi kaybı (ziyat) sadece vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında veya eksik yerine getirilmesinden kaynaklanmaz. Bazı hallerde vergi kaybı, vergi konusunun veya vergiyi doğuran olayın belirlenmesine zarar verecek bir fiille, yani yasanın emrettiği bir beyandan kaçınmak veya savsaklamak, ya da gerçeğe aykırı bir beyanda bulunmak suretiyle olur. Yükümlünün borçlu olduğu meblağı ödmeden kaçınması veya ödemeyi geciktirmesi vergi alacağının tahsilini engelleyen bir davranıştır.

Vergi cezalarını mali ceza niteliğinde olan ve idarece uygulanan cezalar ile hürriyeti bağlayıcı nitelikte olan ve uygulanması yargı organlarının kararlarına bağlı bulunan cezalar olarak iki gruba ayırabiliriz.

Mali cezaları idare uygular. Buna karşılık yükümlünün yargı makamlarına başvurmak suretiyle cezanın kaldırılmasını isteme hakkı vardır. Oysa adli yargılama sonucuna göre uygulanması öngörülen cezalarda idare sadece olayı ve görüşünü bildirir. Karar olmadığı sürece cezalandırma olmaz.

Vergi cezalarının kendine özgü niteliklerini daha iyi belirleyebilmek için Vergi Usul yasasında yer alan cezalandırma kurallarını gruplandırmakta yarar vardır.

İdarece uygulanması mümkün olan cezalar:

- Kaçakçılık cezası (Madde: 344-345)
- Kaçakçılık yapmaya azmettirme (Teşvik) fiiline uygulanacak olan ceza (Madde: 346)
- Kaçakçılık suçunun işlenmesine yapmış olduğu fiillerle kolaylaştıranlara (Yardımcı) uygulanacak ceza (Madde: 347)
- Ağır kusur cezası (Mükerrer Madde: 347-349)
- Kusur cezası (Madde: 348, mükerrer madde: 349)
- Usulsüzlük cezası (Madde: 351-352)
- Özel usulsüzlük cezası (Madde: 353)
- İşyeri kapatma cezası (Mükerrer madde: 354)
- Bilgi vermekten çekinenlere ilk kaçınma nedeniyle uygulanacak olan ceza (Mükerrer madde: 355)

- Damga vergisi ile ilgili cezalandırma (Madde: 355-356)

Ceza Mahkemelerinde yargılanması öngörülen suçlara ilişkin cezalar:

- Kaçakçılığa teşebbüs suçu (Madde: 358, mükerrer madde: 360)

- Bazı kaçakçılık suçlarına uygulanacak ceza (Madde: 359)

- Yapılan uyarıya rağmen bilgi vermekten kaçınanlara uygulanacak olan ceza (Madde: 361)

- Vergi mahremiyetinin ihlali suçu (Madde: 362)

- Yükümlülerin özel işlerini yapan memurlara uygulanacak olan ceza (Madde: 363).

### III- SONUÇ

Vergi yasalarında yer alan düzenlemelerin giderek zor anlaşılabilir hale dönüşmesi, özellikle 1980'li yıllarda daha çok anlık kararlar doğrultusunda yapılan değişiklikler nedeniyle oynak hale gelmesi sonucunda yükümlü ile idare arasında çıkan çekişme sayısal olarak artmıştır. Çekişme çoğunlukla perakendeci aşamasında faaliyet gösterenlerle, hazine olanaklarından haksız yere yararlananların vergi idaresi ile olan ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Çekişme sayısı yapılan denetimlerle zaman zaman artabilmekte, denetim yapılmadığı zamanlar idarenin özellikle vergi beyannameleri üzerinde, işlem yapma olanağı pek bulunmadığından "yoklama" niteliğindeki işlemler çekişme konusu olmaktadır.

1980 sonrası vergi yasalarında yapılan değişikliklerle uyumsuzlukların azaltılmasına yönelik olarak Vergi Usul Yasası'nda, idare ile yükümlü arasında uzlaşma olanağını artırıcı bir düzenlemeye "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesine yer verilmiştir.

Vergi Usul Yasası'nın Uzlaşma ile ilgili ek 11. maddesinde yapılan düzenleme ile vergi incelemesi sırasında sağlanan "Uzlaşma"da idare yükümlülere önemli boyutlara varan kolaylıklar sağlamaktadır.

Vergi hukukunda uzlaşma (appeal) vergi uyumsuzluklarını azaltmak ve vergilemenin ekonomik etkisini hissettirebilmek için yaygın olarak kullanılan bir araçtır. Bu araç vergi sistemini benimsemiş olan tüm ülkelerde yaygın bir şekilde kullanılabilir.

Uzlaşma, yükümlüler için salınan vergi ve kesilen cezalara yönelik olarak uygulanabileceği gibi, yasal düzenlemenin müsaadesi nisbetinde, hürriyeti bağlayıcı veya ceza mahkemelerinde yargılanması söz konusu olabilecek fiilleride kapsayabilir.

Türk hukuk sistemi içerisinde "idari yargılama" kapsamına giren konularda "uzlaşma" müessesesinden yararlanma olanağı yükümlülere tanınan süre ile sınırlı bir haktır. Başka bir anlatımla özellikle genel nitelikteki uzlaşma hakkı ancak dava açma süresi içerisinde kullanılabilir.

Ülkemizde vergisel cezalandırmaların idarece kesilmesi mümkün olanları işlerlik

kazanmıştır. Ceza mahkemelerinde yargılanması gereken fiillerin yargılamaya intikali, idarenin insiyatifine kalmıştır.

Ceza mahkemelerine intikal ettirilmesi gereken fiillerin yargılama dışı bırakılmasında, kanımızca idarenin herhangi bir yetkisi söz konusu değildir. Aksine mevcut düzenlemeler çerçevesinde idarenin ceza mahkemelerinde yargılanması gereken bir vergi suçu ile karşılaştıklarında, olayı mahkemeye intikal ettirme zorunluluğu vardır. Oysa uygulamada bu zorunluluğa pek uyulmamaktadır.

Uyuşmazlığın gerek idari yargı ve gerekse adli yargı içerisinde çözümlenmesi halinde tarafların verilen karara uyması gerekir. Bir başka anlatımla vergi uyuşmazlıklarında durumun yargıya intikal ettirilmesi halinde ya taraflardan birinin uyuşmazlıktan vazgeçip karşı tarafın istemini kabul etmesi veya uyuşmazlık konusunda yargı kararını beklemesi gerekmektedir.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde idari yargılamada, yargı organları olarak gerek vergi mahkemeleri ve gerekse üst yargılama organı niteliğindeki Danıştay idari tasarruf sonucunda yapılan tarhiyat ile kesilen cezayı onaylamakta veya bozmaktadır.

Temyiz makamı olarak Danıştay tarafından verilen karar doğrultusunda taraflara bindirilen yükten, tarafların kaçması söz konusu olamayacağı gibi karar sonrasında idarenin yükümlü lehine herhangi bir fedakarlıkta bulunması da söz konusu değildir.

Zaman zaman idare, Danıştay Kararları doğrultusunda uygulamaya yön vermeyi kabullenmektedir. "Müstakar" (aynı nitelikte) hal alan Danıştay Kararları karşısında idareyi kararlar doğrultusunda yön değiştirmeye zorlayıcı bir yasa maddesi bulunmamaktadır. İdareyi yön değiştirmeye zorlayan, yapılan idari işlemlerin yargı organlarıncı sürekli bozulmasıdır.

Oysa anayasal düzenleme gereği olarak yargılama idare yerine geçerek işlem yapamaz. Buna karşılık yargılama aşamasında, idareye herhangi bir tavsiyede bulunulmaksızın yapılan işlemler sürekli olarak bozulur veya iptal edilebilir.

İdari işlemlerin, idarenin kendisine yargı kararları doğrultusunda yön vermesine kadar devamlı bozulması itibar kaybettirici bir davranış olmaktadır. Fransa'da olduğu gibi bazı ülkelerde üst yargılama organları bir idari tasarrufu bozarken veya iptal ederken, yapılması gereken işlemi'de hukuki dayanakları ile belirlemektedir. Böyle bir davranış yürütmeye müdahale olarak görülmemeli ve değerlendirilmemelidir. Hukuk devletinde yargının zaman zaman yürütmeye bazı tavsiye ve uyarılarda bulunması doğal karşılanmalıdır.

Yürütmenin, tüm yetkileri sınırsız ve yargı denetimi dışında kullanması doğru değildir. Yürütme, demokratik çoğulcu sistemlerde toplum iradesinden doğan yetki ile görev yapar. Buna karşılık yargı tarafsız, geçerli olan hukuk kuralları çerçevesinde vereceği kararlarla toplum düzeninin korunmasını sağlar, idari yargılama ile bireyleri ve idareyi hukuksal hatalardan korur.