

VERGİ YARGILAMASINDA HARÇ SORUNU

The Problem of Legal Fees in Tax Jurisdiction

Dr. Osman SARIASLAN*

ÖZET

1982 yılında yaşanan idari yargı reformuyla ilk derece, itiraz (20.07.2016'dan sonra istinaf) ve temyiz mercileri olmak üzere vergi yargısı, idari yargı kolu içinde sistematize edilmiştir. O tarihten bu yana yargı bağımsızlığı ve hâkimlik teminatına göre mali idare ile kişiler (mükellefler) arasında yaşanan idari uyumsuzlukları çözüme kavuşturmaktadır. Vergi yargısı, hiç yoktan inşa edilmemiş, yerel teşkilatı daha önce mali idare bünyesinde yer alan temyiz ve itiraz komisyonlarının kurumsal ve insan kaynağı üzerinde gerçekleştirilen bir dönüşümle hayata geçirilmiştir. İdari nitelikte temyiz/itiraz kurullarından bağımsız mahkemelere geçişte gerekli dönüşümün sağlanması adına birçok yasal değişiklik yapılmıştır. Bunlardan biri de vergi yargılamasında uygulanacak harçların belirlenmesine ilişkin olmuştur. Bu husus Türk Hukuk Düzeni'nde istisnai bir durumun da oluşmasına sebep vermiştir. Zira vergi yargısı harçları, 492 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tarifede düzenlenen genel yargı harçlarının dışında aynı Kanuna ekli (3) sayılı tarifede düzenlenmiştir. Bunun da nedeni vergi yargısı harçlarının zaten daha evvelde var olan vergi itiraz harçlarının vergi yargısı harçlarının neredeyse birebir aynı olacak şekilde dönüştürülmesi suretiyle yapılmasıdır. Bu dönüşüm ilk anlarda sorunsuz bir şekilde hayata geçirilmiş ise de vergi yargısının, zamanla vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görevleri ile sınırlı olmayacak şekilde yargısal işlev görmeleri bu dönüşümün mahsurlu yanlarını ortaya çıkarmaya başlamıştır. Çalışmanın amacı bu sorunlu noktalara işaret ederek yeni bir değişime/dönüşüme ihtiyaç olduğunu vurgulamaktır.

Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde yargı harçları ve vergi yargısı harçlarına genel olarak değinilip söz konusu ikiliğin neden ve sonuçları ortaya konulmaya çalışılacak; ikinci bölümde, vergi yargısı harçlarının vergi dava türlerine göre dar kapsamlı olduğu ifade edilmeye çalışılacak; üçüncü bölümde ise mevcut sorunun boyutları ortaya konulup çözüm önerileri sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yargısı, Yargı Harçları, Vergi Yargısı Harçları, Vergi Davaları.

ABSTRACT

With the reform of administrative jurisdiction in 1982, the taxation justice, including first instance, denial ("appeal" after 20.07.2016) and appeal was systematized in the branch of administrative jurisdiction. From that time on, it has been finding solutions to administrative disputes between financial administration and people (taxpayers) with reference to independence of judiciary and legal guaranty of judges. The tax justice

* Vergi Mahkemesi Başkanı/Anayasa Mahkemesi Raportörü. sariaslanosman@yahoo.com.tr

was constructed, not for no reason, but upon a transformation of the institutional and human resource of the denial and appeal commissions, the local organization of which was contained within the financial administration. Many legal amendments have been made to provide the necessary transformation in the transition from the administrative denial/appeal commissions to independent courts. One of these amendments is the determination of the legal fees to be imposed on tax jurisdiction. This situation has led to the formation of an exceptional phenomenon in Turkish law convention. The legal fees of tax justice are organized in the no 3 tariff of the no 492 Law apart from the general judicial charges arranged in the no 1 tariff. The reason of this is that legal fees of tax justice are transformed to be almost exactly the same as tax denial charges which have existed for so long. Even though this transition has smoothly been implemented in the first phase, the fact that the tax justice functions judicially, which, in time, will not be limited in terms of the duties of tax denial and appeal commissions, has started to reveal the problematic sides of this transition. The goal of the work is to stress that there is a need for a new change or a transformation by indicating these problematic points.

Within this scope, in the first section of the work there will be some remarks on the general evaluation of jurisdiction charges and tax justice charges and also an effort to reveal the causes and results of the duality aforementioned; however, in the second section, the goal will be to state that tax justice charges are narrow scoped in terms of types of lawsuit and finally in the third section, solution offers will be presented by drawing the extent of the existing problem.

Keywords: Tax Justice, Legal Fees of Jurisdiction, Legal Fees of Tax Justice, Tax Cases.



GİRİŞ

Harç, bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerden belirli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında alınan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülük olarak tanımlanmaktadır.¹ Harçlar, devlet ile kişilerin ilişkilerinde bir tür maliyete katılma bedeli olarak alınmalarından ötürü diğer bir ifadeyle belirli bir hizmet veya işlem karşılığında alınmaları hasebiyle vergilerden farklıdırlar.²

Harçlar, yasa gereği harca tabi işlemleri yapılmasını isteyen kimselerden yine yasada belirlenen ölçülere göre alınmaktadır. Harçlardan muaf olma veya istisnalar da yine Kanunla düzenlenir. Zira vergi hukukunda geçerli olan Kanunilik ilkesi harçları da kapsamaktadır. Yani kanunsuz vergi olmayacağı gibi harç da olmaz.³

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s. 437

² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 388

³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.04.2013 gün ve E:2011/402 K:2013/157 sayılı

Türk Hukuk Düzeni'nde harçlar genel olarak 1964 tarihli 492 sayılı Harçlar Kanuna (HK) göre alınmaktadır.⁴ Söz konusu Kanunun 1. maddesinde alınması gereken harçlar dokuz kalemde ifade edilmiştir.⁵ Harçlara ilişkin genel kanun, 492 sayılı Kanun olmakla birlikte 1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanuna göre alınan harçlar da bulunmaktadır.⁶ Ayrıca 2007 tarih ve 5597 sayılı Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında T.C. pasaportu ile yurt dışına çıkış yapanlardan çıkış başına "harç" adı altında bir bedel alınmaktadır.⁷

Normal şartlar altında kamusal mal niteliğinde olan adalet hizmetinin ücretsiz olması kural gereğidir. Ancak yargılama faaliyetinde, adaletin tesisi ve kamu düzeninin sağlanması noktasında genel kamu yararına hizmet edilmekle birlikte, mikro ölçekte yargısal korunma veya yargı kararı talep eden kişi için hassaten bir çalışma ve hizmet sunumunu içermesi söz konusu olduğundan (daha sonra haksız çıkan üzerinde bırakılmak kaydıyla) harç talep edilmektedir. Bu harçlar, "yargı harçları" başlığı altında 492 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tarife hükümlerine göre (istisna ve muafiyete ilişkin hükümler de gözetilerek) alınmaktadır. 1982 yılında vergi mahkemeleri kurulduktan sonra yargı harçlarındaki genel düzenlemeye rağmen daha önce vergi itiraz harçları olarak kanunda yer alan tarife aşağı yukarı aynı içerikle vergi yargısı harçlarına dönüştürülmüştür. Böylece vergi yargısı harçları Türk Hukuk Düzenine girmiştir.

Vergi yargılamasına konu olan davalarda alınacak harçlar diğer uyuşmaz-

kararı ile İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 26.11.2012 gün ve E:2012/1580 K:2012/2903 sayılı kararı.

⁴ Harçların tarihsel kökeni ve Türk Hukuku açısından tarihi arka planı için bkz. İdris Hakan Furtun, Burak Pınar, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Ed. Doğan Gökbel, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2276, Eskişehir, 2013, ss. 56-59

⁵ 492 sayılı Harçlar Kanununun 1. Maddesi: "Bu kanuna göre alınacak harçlar aşağıda gösterilmiştir:

1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
3. (Değişik bent: 21/01/1982 - 2588/1 md.) Vergi Yargısı Harçları,
4. Tapu ve Kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları,
8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,
9. Trafik harçları."

⁶ 2464 sayılı Kanunun (ilga edilmiş hükümler de dâhil olmak üzere) 45 ve 85. maddeleri arasında düzenlenen harçlar.

⁷ Bu bedel tam olarak harç tanımını karşılamamaktadır. Bu hususta bkz. Erdoğan Öner, Cenker Değirmenci, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 87

İklardan farklı olarak ayrıca düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme vergi yargılamasında görülen idari davaların tümünü kapsayıp kapsamadığı hususu ise konuya ilişkin mevzuat hükümlerine bakıldığında oldukça muğlâktır. Zira daha önce sadece itiraz müessesesi için oluşturulan sistemin birden vergi yargısına dönüştürülmesi birçok hususun havada kalmasına neden olmuştur. Yargılamanın mahiyeti ve genişliği karşısında itirazın mahiyeti itibariyle dar bir alana ilişkin olması bu karmaşık durumun yegâne sebebidir.

Bu karmaşa uygulamada bir şekilde çözüme kavuşturulsa da esasen ortada ciddi bir sistem sorunu bulunmaktadır. Zira uygulamanın çözüm için benimsediği usul, vergi davalarının değişen ve gelişen içeriğini karşılayamamaktadır. Dolayısıyla yargı harçlarına ilişkin var olan ikilik ve ikiliği düzenleyen yasa hükümlerinin yeniden ele alınması gerekmektedir. Öyle ki vergi yargılamasına ilişkin harç uygulamaları kimi zaman Kanun hükümlerinin hilafına olabilmektedir. Bu çalışmanın amacı da vergi yargılaması harçlarının, genel yargı harçlarından ayrıca düzenlenmiş olmasından ötürü ortaya çıkan tartışmalı uygulama ve durumları ortaya koymak ve bunlara ilişkin çözüm önerileri sunmaktır.

Söz konusu amaca matuf olarak çalışma üç başlık altında kurgulanmıştır. İlk olarak genel yargı harçları ve vergi yargısı harçları ikiliğine değinilip bu ikiliğin kaynağı ve ikilikten murad edilen kamu yararı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu yapılırken söz konusu ikiliğin kaynağında yer alan mevzuat hükümlerinden⁸ ötürü ne tür sorun ve uygulama hatlarının ortaya çıktığı ifade edilmeye çalışılacaktır. İkinci olarak vergi yargısında görülen dava türleri ele alınacak, bu dava türlerinin hangilerinin mahiyetleri itibariyle 492 sayılı Kanunun 5. maddesinin işaret ettiği anlamda vergi, resim, harç ve bunların zam ve cezalarına ilişkin olduğu ortaya konularak vergi yargılamasında söz konusu Kanun hükmünün dışında kalan dava türleri saptanacaktır. Üçüncü başlıkta ise 492 sayılı Kanunun 2, 5, 52, 53 ve 54. maddeleri ekseninde bir analiz yapılarak vergi yargılamasında, vergi davalarının hangi kriterlere göre ve hangi tarife üzerinden harçlandırılması gerekliliği ortaya konulmaya çalışılacaktır. Sonuç bölümünde ise mevcut uygulamanın devamı ya da yeni bir uygulama yapılması halinde yapılması gerekenlere işaret edilecektir.

1. YARGI HARÇLARI VE VERGİ YARGISI HARÇLARI

492 sayılı Harçlar Kanunu dokuz tür harçtan söz etmekte ve harç mevzu-

⁸ Vergi Yargısı harçları 492 sayılı Kanunu değiştiren 1982 tarihli 2588 sayılı Kanunun 1 ve 2. maddeleri ile 492 sayılı Harçlar Kanununda yer edinmiş. Bu değişiklikler de 492 sayılı Kanunun 1. ve 5. maddelerine işlenmiştir.

su edilen konularda talepte bulunan kişilerden tarifedeki karşılığına göre harç alınmaktadır. Bu harçların en başında da yargı harçları gelmektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği üzere yargı harçları Harçlar Kanunda iki ayrı kalem şeklinde düzenlenmiştir. Bunlar (genel) yargı harçları ve vergi yargısı harçlarıdır. Bu düzenlemenin sebebi ise 1982 yılında yapılan idari yargı reformudur.⁹ Zira 492 sayılı HK 17.07.1964 tarihinde yayımlanıp (140. maddesi hükmü uyarınca) 01.10.1964'te yürürlüğe girmiştir. Kanun 1. maddesinin ilk halinde böyle bir ikilik söz konusu değildi. Zira o tarihte vergi yargısı yoktu. Ancak vergi itiraz harçları diye vergilendirme işlemlerine karşı yapılan idari başvurularda talep edilen harçlar düzenlemişti. 1982 yılında yapılan idari yargı reformundan sonra 2588 sayılı Kanunun 1. maddesi ile vergi itiraz harçları vergi yargısı harçlarına dönüştürülmüştür. İşte bu tarihten sonra Türkiye'de yargı harçlarında ikili bir sisteme geçilmiştir. Anılan dönüşümün sebebi ise vergi temyiz/itiraz komisyonlarının kaldırılıp yerine vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemelerinin kurulmuş olması Danıştay'ın da yargısal bir hüviyete kavuşturulmasıdır.¹⁰

Vergi yargılamasının genel yargılamadan ayrı tutulması ya da üzerine inşa edildiği kurumsal mirasla bir şekilde ilişkilendirilmesinin yargılama faaliyetine ve uygulamaya etkilerini ortaya koyabilmek adına (genel) yargı harçları ile vergi yargılamasına ilişkin harçlara genel anlamda değinmek yararlı olacaktır.

1.1. Yargı Harçları

Yargı harçları, 492 sayılı Harçlar Kanuna ekli adli, idari ve askeri yargı koluna ilişkin harçlar ile yargısal işlem niteliğinde olan bazı işlemleri kapsayacak şekilde (1) sayılı tarifede düzenlenmiştir. Tarifeye bakıldığında yargı harçlarının konusunu yani harca tabi yargılama işlemleri mahkeme harçları, icra iflas harçları, konkordato harçları ve diğer yargı harçlarıdır.¹¹

Ancak burada, konumuzun yargılamaya ilişkin olması nedeniyle çalışmada ifade edeceğimiz "yargı harçları" kavramından kastımız yalnızca mahkeme harçları ile yargılamaya ilişkin oldukları için "diğer yargı harçları" olacak; 492

⁹ 1982 yılında gerçekleştirilen idari yargı reformundan sonra oluşturulan mahkemeler ve bu süreçle ilgili bkz. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, ss. 33-49

¹⁰ Öyle ki 1982 idari yargı reformuyla bitlikte idari yargı kolunda il ve ilçe idare kurullarının yerine "idare mahkemeleri" kurulmuş; Bölge İdare Mahkemeleri hem vergi mahkemelerinin hem de idare mahkemelerinin itiraz merci olarak düzenlenmiştir. Ancak idare mahkemelerinin kendi iş ve işlemleri ile idare mahkemelerinin iş ve işlemlerinden ötürü itiraz incelemesi yapan bölge idare mahkemelerinin harçlandırılması 492 sayılı Kanunun genel yargı harçları kısmında düzenlemiştir.

¹¹ Öner, Değirmenci; a.g.e., s. 94

sayılı Kanununun (1) sayılı tarifesi içinde yargı harcı olarak düzenlenen icra iflas harçları ile konkordatoya ilişkin harçlar kastımızın dışında tutulacaktır. Bu çerçevede olayı somut bir şekilde ortaya koymak adına yargı harçlarını tarifede yer alan detay açıklamalarına girmeksizin aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz:¹²

Yargı Harçları:

A) Mahkeme Harçları: Hukuk, ceza ve ticaret davalarıyla, idari davalarda ihtilafsız yargı konularında, Anayasa Mahkemesine bireysel başvurularda ve icra tetkik mercilerinde

I - Başvurma harcı

II - Celse harcı

III - Karar ve ilam harcı: Davaların niteliği ve bu davaların görüldüğü mahkemelere göre iki ana başlık altında alınmaktadır. Bunlar

1. Nispi harç

2. Maktu harç

IV. Temyiz, istinaf ve itiraz harçları:

V. Keşif harcı¹³

B) İcra ve iflas harçları

C) Ticaret Sicili harçları

D) Diğer yargı harçları (Müşterek kısım) :

I. Suret harçları:

II - Muhafaza harçları

III - Defter tutma harçları

IV - Miras işlerine ait harçlar

V - Vasiyetname tanzimine ait harçlar

Mahkeme harçlarının incelenmesinden, bir kişinin mahkemeye başvurmasından, yargılamanın icrasına; kararın verilmesinden kanun yolu aşamalarına ve hatta keşif icrasına kadar yargısal faaliyete ilişkin birçok husus harç konusu

¹² Yargı harçlarının yargısal işlemleri yapan merci ve işlemin mahiyetine göre detayı için bkz. 492 Sayılı Harçlar Kanununun ekli (1) sayılı tarife

¹³ Mahkemelerce re'sen veya istem üzerine verilen keşif ya da tespit kararlarını yerine getirmek için 2010 yılında bu husus harç konusu yapılmış ve tarifeye dâhil edilmiştir.

kabul edildiği ve her bir işlemin mahiyetine ve tarifedeki karşılığına göre nispi ya da maktu harca tabi tutulduğu görülmektedir.

şpşesiz yargılamaya ilişkin usuli işlemlerin hemen hepsi vergi yargı mercileri tarafından da icra edilmektedir. Ancak uygulamada vergi yargı mercileri, 492 sayılı Harçlar Kanununun 52. maddesinde yer alan “*Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar, vergi yargısı harçlarına tabidir*” hükmü ile 5. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Ancak, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili olup Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ın görevi içinde bulunan işlemler (3) sayılı tarifeye göre harca tabidir.*” hkmnden¹⁴ ötürü yalnızca (3) sayılı tarifede yazılı harçları tahsil etmektedir.

1.2. Vergi Yargısı Harçları

1.2.1. Vergi Yargısı Harçlarının Temeli

Vergi yargısı harçları, Türk Hukuk Düzeni’nde istisna teşkil eden bir düzenlemedir. Zira yukarıda da ifade edildiği üzere harçları düzenleyen 492 sayılı Harçlar Kanununun (1) sayılı tarifesi yargı harçlarını dzenlemişken; (3) sayılı tarifede ayrıca vergi yargısı harçlarını düzenlemiştir. Bu durum, 492 sayılı Kanunda 1982 yılında gerçekleştirilen idari yargı reformundan sonra vergi itiraz ve temyiz komisyonları yerine kurulan vergi mahkemelerinden ötürü mevcut harç düzeninin yeni idari rejime uyumlaştırılması çabalarının bir sonucu olarak 2588 sayılı Kanunla yapılan değişiklerden sonra oluşmuştur. Öyle ki 1982 yılından önce yani vergilendirme ve/veya vergisel işlemlere karşı henüz bağımsız bir mahkemede yargılama imknı yokken kişiler ya da daha doğru ifadeyle mükellefler, söz konusu işlemlere karşı mali idarenin içinde yer alan vergi temyiz/itiraz komisyonlarına başvurabilmekteydi. Bu başvurular ve sonrasında yapılan işlemler için 492 sayılı Kanunun ilk halinde (3) sayılı tarife olarak yer alan “*vergi itiraz harçları*” tarifesine göre harç alınmaktaydı. Bu harçlar üç ana başlık altında düzenlemişti. Bunlar vergi itiraz komisyonu, vergi temyiz komisyonu ve Danıştay’a¹⁵ yapılacak başvurularda ilk anda maktu olarak alınan başvurma harcı; başvurular üzerine alınan kararlara göre ve belirli bir orana dayalı olarak

¹⁴ 492 sayılı Harçlar Kanununun 5. maddesi: “Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay’da açılacak davalardan (1) sayılı tarife gereğince harç alınır.

Ancak, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili olup Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ın görevi içinde bulunan işlemler (3) sayılı tarifeye göre harca tabidir.”

¹⁵ İlgili dönemde vergi temyiz/itiraz komisyonları kararlarına karşı Danıştay’a başvuru yapılabildiğinden bu başvurular için de harç düzenlemesine yer verilmiştir.

alınan nispi harçlar ile değeri bulunmayan tarhiyatlara karşı yapılan itirazlarda alınan maktu harçlardı.¹⁶

Daha sonra Danıştay'ın yanı sıra yerel idari mahkemelerin oluşturulması ve vergi temyiz/itiraz komisyonlarının kaldırılarak¹⁷ bu kurumların görevleri vergi mahkemelerine devredilmesinden sonra yapılan başvurular artık birer idari başvurudan çıkarılarak birer dava hüviyetine kavuşturulmuş; itiraz üzerine alınan harçlar da vergi yargısı harcına dönüştürülerek (3) sayılı tarife buna göre değiştirilmiştir. Bu değişiklik 2588 sayılı Kanunun 16. maddesi ile (3) sayılı tarifenin yeniden düzenlenmesi şeklinde değil, başlık ve içerikte yer alan bazı kavramların yeniden adlandırılması şeklinde olmuştur.

Söz konusu yasal değişiklikle birlikte, vergi itiraz harçları olduğu şekliyle vergi yargısı harçlarına dönüştürülmüş ve bu tarifeye bir de "suret harçları" eklenmiştir. Diğer bir ifadeyle vergi itiraz harçları olan başvurma harcı, nispi harç ve maktu harca bir de suret harçları eklenmiş ve tarife dört ana başlık altında düzenlenmiştir. Tarifenin içeriğinde de bu harçların hangi makama yapılacak başvuru ve bu makamların hangi işlemlerinde ne miktar ve nispette alınacağı oluşturulan idari rejime uygun olarak yeniden adlandırılmıştır.

Bu doğrultuda 492 sayılı Harçlar Kanununun vergi yargısının düzenlendiği üçüncü kısım birinci bölümünde yer alan 2588 sayılı Kanunun 5. maddesi ile değişik "mükellef" başlıklı 53. maddesinde, vergi yargısı harçlarının, *harca mevzu olan işlemlerden dolayı Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'a başvuranlar tarafından ödeneceği* ifade edilmiştir. Harca mevzu işlemler ise aynı Kanunun yukarıda da ifade edilen 52. maddesinde, "Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar..." olarak düzenlenmiştir.

Bu kapsamda (3) sayılı tarife:

Vergi Yargısı Harçları

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da açılan davalarda

I - Başvurma harcı:

¹⁶ Söz Konusu harçların düzenlendiği Kanun metni için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf> (09.02.2016)

¹⁷ 2576 sayılı Kanunun 15/2. maddesi uyarınca

- a) Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemelerine başvurma
- b) Danıştaya başvurma (ilk derece sıfatıyla)
- c) Danıştaya temyiz başvurularında
- d) Bölge İdare Mahkemesine 6545 sayılı Kanununun 2. maddesiyle yapılacak istinaf yolu başvurularında

II- Nispi harçlar

a) Vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarında: Tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine vergi mahkemesinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden maktu harç miktarından az olmamak üzere binde 4,55 oranında harç alınmaktadır.

b) Danıştay kararlarında: Karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden bu makama yapılacak başvuru için düzenlenen maktu harçtan az olmamak üzere binde 4,8 (Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir) harç alınmaktadır.

III - Maktu harç:

Yukarıdaki pozisyonlarda gösterilen ve nispi harca tabi tutulmamış olan tarhiyat veya ceza kesme ve diğer işlemlerle ilgili:

- a) Vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesi kararlarında
- b) Danıştay kararlarında
- c) Bölge idare mahkemesi ve Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında tarifede belirlenen (ve her yıl güncellenen) rakamlar üzerinden maktu harçlar alınmaktadır.

IV - Suret harçları:

Tarafların isteği üzerine verilecek karar suretleri için karar suretinin her sayfasından tarifede belirlenen (her yıl güncellenen) rakamlar üzerinden harç alınmaktadır.

Görüldüğü üzere vergi itiraz/temyiz komisyonlarının yerini Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri almış; Danıştay daha önceki sistemde de yer aldığından yeri korunmuştur. Bununla birlikte idari yargılama formuna uygun bazı hususlar harç konusu yapılmıştır. Örneğin Bölge İdare Mahkemeleri

ve Danıştay başvurularında yapılacak yürütmenin durdurulması talebi harca konu edilmiştir. (3) sayılı tarife daha sonra 2008 ve 2014 yılında değişikliğe uğramıştır. 2008 yılında 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik harç miktarlarının değiştirilmesine ilişkin genel bir düzenlemeyken; 2014 yılında 6545 sayılı Kanunla getirilen değişiklikler idari yargıda oluşturulan istinaf sürecine ilişkin olmuştur.

1.2.2. Vergi Yargısı Harçlarının Ana Ekseni ve Sorunun Kaynağı

Mevzuatımızda bir uyumsuzluğun (3) sayılı tarifeye göre harçlandırılmasını öngören en önemli ifade “*Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümler ile Bunlara Bağlı zam ve Cezalara İlişkin Uyuşmazlıklar*” tamlamasıdır. Bu tamlama (ya da ifade) aynı anlamsal çerçevede, hem vergi yargısı harçlarını düzenleyen 492 sayılı Kanuna ekli (3) sayılı tarifenin giriş kısmında hem vergi yargısı harçları konusunu düzenleyen 52. maddesinde hem de idari yargı mercilerinin harçlarını genel olarak belirleyen 5. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır.¹⁸ Söz konusu bu düzenlemeler daha önce var olan vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına yapılacak başvuru sürecinde alınması gereken harçlarla ilgili düzenlemelerle benzer ifadeleri içermektedir.¹⁹

Buradan da anlaşılacağı üzere 1982 yılında yapılan idari yargı reformundan sonra eski ve yeni durum, idari rejim ekseninde uyumlaştırılmaya çalışıl-

¹⁸ 492 sayılı Kanunun 2588 sayılı Kanunla değişik “Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay İşlemleri” başlıklı 5. maddesi: “Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay’da açılacak davalardan (1) sayılı tarife gereğince harç alınır.

Ancak, *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili olup* Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’ın görevi içinde bulunan işlemler (3) sayılı tarifeye göre harca tabidir.”

¹⁹ Zira bakıldığında 492 sayılı Kanunun ilk halinde hem 5. hem 52. maddelerinde hem de “vergi itiraz harçları” başlıklı (3) sayılı tarifenin giriş kısmında bu benzerlik görülmektedir. Nitekim **492 sayılı Kanunun “Danıştay İşlemleri” başlıklı 5. maddesinin 2588 sayılı Kanunla değişmeden önceki hali:** “Danıştayda açılacak idari dâvalardan (1) sayılı tarife gereğince harç alınır.

Vergi, resim, harc ve bunlara bağlı cezalarla ilgili olup Danıştayın görevi içinde bulunan işlemler (3) sayılı tarifeye göre harca tabidir. “

Aynı Kanunun “mevzu” Başlıklı 52. maddesinin 2588 sayılı Kanunla değişmeden önceki hali: “Vergi itiraz işlemlerinden bu kanuna bağlı (3) sayılı tarifede yazılı olanları, vergi itiraz harçlarına tabidir.”

Ayrıca (3) sayılı tarifenin 2588 sayılı Kanunla değişmemiş ilk haline göre girişi kısmı ise şöyledir: “*Vergi, resim, harc ve bunlara bağlı cezalarla ilgili anlaşmazlıklardan dolayı* mükellefler tarafından itiraz komisyonlarında, Temyiz Komisyonunda ve Danıştay’da” şeklindeydi. Kanunun tam metni için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf> (15.02.2016)

mıştır. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının yerini alan vergi yargı mercileri, anılan kurumların iş ve işlemlerinden ötürü talep edilen harçları da bir kurumsal miras olarak devralmışlardır. Ancak vergi mahkemelerinin kurulması, bu mahkemelerin kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemelerine itiraz (20 Temmuz 2016'dan sonra istinaf) başvurusu, Danıştay'a temyiz başvurusu yapılabilmesi hepsinden önemlisi de bu mercilerin idari hiyerarşinin dışında bağımsız mahkemeler olması yeni sistemin eski sistemden mahiyet ve öz itibarıyla farklılığını açıkça ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi temyiz ve itiraz komisyonlarının görevleri sadece vergilendirmeye ilişkin itirazları kapsamaktayken yeni kurulan vergi yargısı, sadece vergilendirme işlemlerine karşı değil 2576 sayılı Kanununun 6. maddesinin²⁰ delâletiyle vergisel işlemlere ilişkin daha geniş bir görev alanına sahip olmuştur.

Dolayısıyla vergi yargılamasının idari yargı düzeninde sistematize edilmesinden ötürü idare hukuku bağlamında tesis edilmiş kesin ve yürütülmesi gereken birçok işlem artık doğrudan vergilendirme (tarhiyat) sonucunu doğurmasa dahi idari yargılama usulü ilkelerine göre vergi mahkemelerinde dava konusu edilebilmektedir. Bu nedendir ki vergi yargısı, kurumsal miras olarak oturtulduğu vergi temyiz ve itiraz komisyonlarının dar hukuki zeminin çok ötesinde hukuka uygunluk denetimi yapan ve bu haliyle daha geniş bir hukuksal korunma alanı sunan idari mahkemeler düzeni olarak karşımıza çıkmıştır.

Peki yerini aldığı temyiz itiraz komisyonlarından çok daha geniş bir hukuki koruma sunan ve inşa edildiği hukuki zeminde daha kompleks, daha bağımsız ve daha boyutlu olan vergi yargısı işlemlerinin harç noktasında karşılığını tek başına (3) sayılı tarifede bulmak mümkün müdür? Bize göre bu sorunun cevabı olumsuzdur. Zira vergi yargısı, yargısal anlamda diğer yargı mercileriyle hasetten aynı görev kolunda yer aldığı idare mahkemeleriyle aynı usuli işlemler yapmaktadır. Buna karşın idare mahkemelerinin işlemleri (1) sayılı tarifede harçlandırılırken; vergi mahkemeleri (3) sayılı tarifeye göre harçlandırma işlemi yapmaktadır.

Öte yanda hem vergi hem idare mahkemelerinin bazı kararlarına yapılan itiraz (20 Temmuz 2016'dan sonra istinaf) başvurularını inceleyen Bölge İdare

²⁰ 2576 sayılı Kanunun "Vergi Mahkemelerinin Görevleri" başlıklı 6. maddesi: "Vergi mahkemeleri:

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler."

Mahkemeleri ile her iki yerel mahkemenin temyiz merci olan Danıştay da vergi uyuşmazlıklarına ilişkin iş ve işlemleri harçlandırmayı (3) sayılı tarifeye göre yapmaktadır. Böylece aynı yargı kolunda ve hatta aynı yargı mercileri (Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay) tarafından iki ayrı harçlandırma sistemi uygulanmaktadır. Tabii ki burada yasakoyucunun tercihinin bu olduğu, bir izah olarak düşünülebilir muhakkak. Lakin uygulamada bu ikilikten kaynaklı hatalı işlemler yapılmaktadır. Örneğin vergi mahkemeleri tarafından (3) sayılı tarife- de yer almamasına karşın (1) sayılı tarifenin “Diğer yargı harçları (Müşterek kısım)” başlıklı ‘D’ bölümün ‘c’ bendine göre “vekâlet harcı” adı altında “vekâlet suret harcı” tahsil edilmektedir. Bu örneği uygulamada düşülen bir hata olarak nitelendirmek ve düzeltilmesini uygulayıcılara bırakmak mümkündür. Ancak asıl sorun vergi yargısında görülen davaların mahiyetlerinin gün geçtikçe farklılaşması ve mevcut (3) sayılı tarife- de bu davaların karşılığının bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

Bu doğrultuda 492 sayılı harçlar Kanununun vergi yargısı harçlarının düzenlendiği üçüncü kısım birinci bölümde yer alan 2588 sayılı Kanunun 4. maddesi ile değişik “mevzuu” başlıklı 52. maddesini de analize dahil ettiğimizde, sorun derinlik kazanmaktadır. Zira anılan maddede, “Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarife- de **yazılı olanlar**, vergi yargısı harçlarına tabidir” ifadesi yer almaktadır. Bu takdirde Kanunun açık lafzından (3) sayılı tarife- de yazılı olan işlemler vergi yargısına tabi olup anılan tarife- de **yazılı olmayan** diğer işlemler için bir muğlâklık söz konusudur. Tarifenin girişinde bu tarife- ye tabi olan davalar ifade edilmiştir. Buna göre bu tarife- ye yalnızca “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay’da açılan davalarda*” uygulanacağı hükmü bulunmaktadır. Şu halde bu tanıma girmeyen davaların tümü (1) sayılı tarife- ye göre harçlandırılmalıdır. Ancak uygulamada bu ayırım gözetilmeden tüm vergi davaları için (3) sayılı tarife uygulanmaktadır.

Oysa ki vergi uyuşmazlıklarının birer idari dava olarak kabul edilip idari yargı- lama usulüne göre çözüme kavuşturulmasıyla başlayan 1982 sonrası süreçte, iptal davasına konu olabilecek değişik türlerde işlemler, 2576 sayılı Kanun 6. maddesindeki görev kuralına göre vergi mahkemelerinde dava konusu edilmektedir. Bu davalar salt vergilendirme işlemlerine ilişkin iptal davaları olmasının yanı sıra yine vergilendirme sürecinin kapsamında olmayan işlemlere ilişkin olmaktadır. Bu takdirde vergilendirme işleminin haricindeki vergisel işlemlere karşı açılan davalar niteliklerine göre harçlandırılmalıdır. Diğer bir ifadeyle 492 sayılı Kanunun 52. maddesinin göndermede bulunduğu (3) sayılı

tarifenin giriş kısmında düzenlenen davalara taallük eden işlemler için (3) sayılı tarife; diğer davalarda (1) sayılı tarife tüm boyutlarıyla uygulanmalıdır.

Bu sorunsalın daha net bir şekilde ortaya konulması ve çözüm önerisi sunulabilmesi için vergi mahkemelerinde görülen idari dava türlerine göre uyumsuzlukların mahiyetlerine kısaca değinilmesi yararlı olacaktır.

2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDAN DOĞAN İDARİ DAVALARIN HARÇLAR KANUNA GÖRE MAHİYETİ

Bilindiği üzere idare ile mükellefler arasında çıkan vergi uyumsuzlukları idari yargı düzeninde çözüme kavuşturulmaktadır. İdari yargılama usulünde ise iki tür davadan söz edilmektedir.²¹ 2577 sayılı Kanununun 2. maddesine göre idari davalar idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları ile idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davalarıdır.

Bu durum çerçevesinde; vergi uyumsuzlukları içinde sık karşılaşılan ve iptal davasına konu olan işlemlerin hangilerine karşı açılan davaların (3) sayılı tarifeye göre harçlandırılacağı ve hangilerinin de bu tarifenin sınırları dışında kaldığını ortaya koymak adına vergi yargısında sıkça karşılaşılan idari uyumsuzlukların mahiyetlerine bakmak gerekir. Bu incelemenin dava türlerine göre yapılması ise sonrasında yapılacak analizler açısından daha yararlı olacaktır.

2.1. İptal Davaları Ekseninde Vergi Uyuşmazlıkları ve Harçlandırma Sorunu

Vergi davalarının, idari yargılama usulünde geçerli olan dava türlerinden hangisine girdiği hususu doktrinde tartışmalı bir alandır.²² Lakin son zamanlarda ağırlık kazanan görüş vergi davalarının esasında iptal davası olduğudur.²³ Bu şüphesiz vergi yargılamasında tam yargı davası olmadığı anlamına gelmez. Ancak bu görüş vergi davaların birçoğunun iptal davası olduğunu kabul etmek bakımından önemlidir.

²¹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde "Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyumsuzluklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyumsuzluklara ilişkin davalar"dan söz edilmekle birlikte; bu davalar uygulamada iptal davası formunda değerlendirilmektedir.

²² Söz konusu tartışma için bkz. Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, ss. 137-146

²³ Bu konuda detaylı açıklamalar için bkz. Osman Sariaslan, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 23-82

İptal davası formunda olan vergi davalarını da (3) sayılı tarifenin alanında olan dava türleri ile mahiyet olarak bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayan davalar olarak ayırmak mümkündür. Buna göre vergi uyuşmazlıklarına karşı açılan iptal davalarını 492 sayılı Kanunun 5, 52 maddeleriyle (3) sayılı tarifenin giriş kısmı bağlamında iki ana başlık altında ifade edebiliriz:

1) Vergi, resim harç ve benzeri mali yükler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin davalar

2) Vergi, resim harç ve benzeri mali yükler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin olmayan davalar

Vergi, resim harç ve benzeri mali yükler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin davalar; vergi mahkemelerinin vergi temyiz ve itiraz komisyonlarından “miras” olarak aldığı ve vergi uyuşmazlıklarının oluşturduğu ana damarı oluşturan davalardır. Bu davalar genellikle bir tarh işleminin yapılması veya bir tarh işlemine bağlı diğer bir deyişle vergiye bağlı kesilen cezalara karşı açılmaktadır. Vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatına karşı açılan iptal davası bu türden bir davadır. Bu davaları 492 sayılı harçlar Kanununun hem 5. maddesinin 2. fıkrasında yer alan gönderme uyarınca anılan Kanuna ekli (3) sayılı tarifenin kendisine harç bağladığı davalardır. Bu davaların açılması ve karara bağlanmasında (3) sayılı tarife sorunsuz uygulanabilmektedir.

Vergi, resim harç ve benzeri mali yükler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin olmayan davalar ise, doğrudan bir vergilendirme içeriğine sahip olmayan yani tarhiyat veya cezalı tarhiyatın haricinde mali idare tarafından tesis edilen işlemlere karşı açılan davalardır. Bu davaları da genellikle mali idarenin sıklıkla tesis ettiği işlemler gözetilerek şu şekilde örneklendirmek mümkündür:

- Özel Esaslara alınma işlemine karşı açılan davalar
- Mükellefiyetin iptali istemli açılan davalar
- İdari başvurunun reddi üzerine açılan davalar
- Doğrudan vergilendirmeye ilişkilendirilemeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davalar
- Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesine göre açılan davalar
- Gümrük Kanundan kaynaklı işlemlere karşı açılan davalar

Şüphesiz bu davaları yukarıda sayılanlarla sınırlamak mümkün değildir. Bunların haricinde daha birçok idari uyuşmazlık vergi yargısında iptal davası formunda çözüme kavuşturulmaktadır. Bu davaların ortak özelliği ise doğrudan vergilendirme veya vergilendirmeye bağlı ceza kesme işlemleri

içermemeleridir. Şu halde bu davalarda 492 sayılı Kanunun 5. maddesinin 2. maddesinde yer alan kurala göre mi harçlandırma yapılmalı yoksa anılan Kanun maddesinin 1. fıkrasında yer alan genel kurala göre yani (1) sayılı tarifeye göre mi harçlandırma yapılmalıdır. Uygulamada bu ayırım gözetilmemekte; vergi mahkemelerinde açılan davaların tümünde (3) sayılı tarifeye göre harçlandırma yapılmaktadır. Oysaki bu uygulama mevcut mevzuat hükümleri dikkate alındığında hatalıdır. Burada harçlandırma, yukarıda ifade edilen yasa hükümlerinden ötürü, davaların mahiyetine göre yapılmalıdır. Aksi takdirde Kanunla kurulan ve yargı merci olduğu tartışmasız olan vergi mahkemelerinin halen temyiz/itiraz komisyonları çizgisine hapsolması, bu mahkemelerde görülen tüm iptal davalarının birer itiraz gibi değerlendirilmesi gibi bir sonucu doğurmaktadır. Bu da haliyle yargı harçlarında yer alan harca konu bazı işlemler vergi yargılamasında yapılmış olsa dahi harçtan başışık tutulmaları anlamına gelmektedir.²⁴

2.2. Maktu Harcın Alanına Hapsolan Davalar: Vergi Yargılamasında Tam Yargı Davaları

İdari dava türlerinin ikincisi de malum olduğu üzere tam yargı davalarıdır. Bu davalar İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından ilgili idare aleyhine 2577 sayılı Kanunda gösterilen usullere göre açılmaktadır.²⁵ Bu davalar idari yargı merciinin kullandığı yetkinin davalı idarenin parasal bir edimi yerine getirmesini içermesi, bu haliyle de hukuk yargılamasına benzer bir yetki kullanılması nedeniyle “tam yargı” diye ifade edilmiştir. İdari mahkemeler, bu davalarda yalnızca hukuka uygunluk denetimi ile ilgili sınırlı bir inceleme yapmayıp idareye belirli bir edimi yerine getirmesi noktasında yükümlü kılan kararlar verebilmektedir.²⁶ Dolayısıyla tam yargı davaları, açıkça 492 sayılı Kanunun 5/2, 52 ve maddeleriyle (3) sayılı tarifenin gi-

²⁴ Lakin kimi uygulamalarda bazı vergi mahkemeleri tarafından celse harcı, keşif harcı gibi (1) sayılı tarifede yer alan harçlar tahsil edilebilmektedir. Bu da mevcut ikili yapının ürettiği bir başka uygulama sorunudur. Örneğin vergi mahkemelerince keşif harcı tahsil edilmesi hususu, teftiş raporlarında, bu harcın (3) sayılı tarifede yer almadığı için tahsil edilmemesi gerektiği noktasında eleştiri konusu yapılmıştır. Bu konuda bkz. <http://intranet.hsyk.gov.tr/Teftis/tavsiyeler/idari-yargi/idari-yargi.pdf> s. 55 24.02.2016)

²⁵ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Turgut Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, ss.463-484. Selami Demirkol, Zuhal Bereket Baş, **İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, ss.230-234

²⁶ Bu durum nedeniyledir ki vergi davaları uzunca bir müddet tam yargı davası olarak değerlendirilmiş ve halen bu görüşte olanlar mevcuttur. Ayrıca tam yargı davasının haricinde 2577 sayılı Kanunun 28. maddesinde ifade edildiği şekliyle tazminat davalarından da ayrı bir dava türü olarak söz edilmektedir. Ancak konu muz bakımında bu tartışmalara girilmemiştir.

riş kısmında benzer ifadelerle yer alan *vergi, resim harç ve benzeri mali yükler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin olmayan* davalardır.

Diğer yandan vergi mahkemeleri (vergi yargısı) idari yargı düzeninde özel görevli mahkemeler konumunda olduğu için tam yargı davaları vergi yargısı içinde sık karşılaşılan dava türlerinden değildir. Ancak yine uygulamada vergi mahkemesinin görevine giren tam yargı davaları açılabilir. Bu davalara da şu örnekleri vermek mümkündür:

- Vergi Mahkemelerinin kararlarının geç ve hatalı uygulanmasından kaynaklı açılan tam yargı davaları
- Mali idarenin vergilendirme süreciyle ilişkin olmakla birlikte kişilerin haklarının muhtel olmasını sonucunu doğuran işlemlerden kaynaklı açılan tam yargı davaları
- Ödenen verginin iadesi istemiyle açılan davalar

Bu davalara ilişkin örnekleri de tıpkı iptal davalarında olduğu gibi çoğaltmak mümkündür. Ancak olaya vergi yargılamasına ilişkin harçlar ekseninde bakıldığında, bu tür davaların da yine 492 sayılı Harçlar Kanununun 5/2. maddesi, 52. maddesi ile (3) sayılı tarifenin genel çerçevesini çizen giriş kısmında karşılığını bulmak mümkün değildir. O halde bu davalara karşı açılan davalarda verilen kararların harçlandırılması hangi tarifeye göre yapılmalıdır? Şüphesiz bu sorunun da uygulamadaki cevabı (3) sayılı tarifiedir. Oysaki bu davalar da açıkça *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili* uyuşmazlıklardan kaynaklanan dava değildir. Bu davalarda uygulanması gereken tarife (1) sayılı tarifiedir.

Diğer yandan uygulamada bu dava türünün vergi yargılama harçları arasında doğrudan karşılığı bulunmadığından (3) sayılı tarifenin maktu harçların düzenlendiği “diğer işlemlerle ilgili” muğlâk ifadenin delaletiyle tam yargı davalarının usuli işlemleri ve bu davalarda verilen kararlar maktu olarak harçlandırılmaktadır. Ancak bu aşamada sorun başka bir boyut kazanmaktadır. Zira vergi yargısı harçlarında yargı kararının maktu olarak harçlandırılması ancak nispi harç konusu edilemeyen davalara ilişkin olma koşuluna bağlıdır. Tam yargı davaları bu koşulu sağlamadığı gibi konusu belirli bir miktar parayı içermesi nedeniyle bu davalar hem başvuru aşamasında hem de karar aşamasında maktu harca konu edilebilecek mahiyette değildirler. Nitekim idare mahkemelerinin kararları (Kanunlarında yer alan özel düzenlemelerin haricinde) nispi olarak harçlandırılmaktadır.

Diğer bir anlatımla 492 sayılı harçlar Kanununun vergi yargısı harçlarının dü-

zenlendiği üçüncü kısım birinci bölümünde yer alan 2588 sayılı Kanunun 4. maddesi ile değişik “mevzuu” başlıklı 52. maddesinde, “Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede **yazılı olanlar**, vergi yargısı harçlarına tabidir” ifadesi yer almaktadır. Bu takdirde Kanunun açık lafzından (3) sayılı tarifede yer alan işlemler vergi yargısına tabi olup *diğer işlemler* için bir muğlâklık söz konusudur. Bu muğlâklıktan da Kanunun açıkça düzenlemediği dava türlerini anlamak yanlış sonuca varmak olacaktır.

Kaldı ki (3) sayılı tarifenin dışında kalan yargısal işlemler için uygulanması gereken tarife konuyla ilgili genel düzenleme (1) sayılı tarife olduğundan, vergiye ilişkin davaların tümünde yapılan iş ve işlemlerde her hangi bir fark gözetilmeksizin (3) sayılı tarifenin uygulanması hatalıdır.

3. VERGİ YARGISI HARÇLARININ KAPSAM SORUNU VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İfade edildiği üzere, 1982’de hayata geçirilen bir dizi yasayla vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay ile birlikte idari yargı kolu içinde bağımsız vergi yargısı oluşturulmuştur. Bu oluşum hiç olmayan bir sistemin baştan inşası şeklinde değil, daha önceden var olan sistemin dönüştürülmesi ile gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda vergi itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış burada çalışan başkan ve üyeler de (belli koşul ve kriterlere göre) hâkimlik mesleğine kabulleri yapılarak hâkimlik teminatına kavuşturulmuştur. Mahkemelerin göreve ve işleyişine ilişkin hususlar önceki uygulamalardan mülhem belirlenmiştir. İdari yargılama usulüne tabi olan vergi yargısının özellik arz eden hususları 2577 sayılı Kanunun 31. maddesinde yer verilen atf hükümleri ve ilgili maddelere yapılan ek özel düzenlemelerle karşılanmaya çalışılmıştır.

Vergi yargısının iş ve işlemlerinde uygulanacak harçlar ise 492 sayılı Harçlar Kanununun yargı harçlarını düzenleyen (1) sayılı tarifeye göre değil de daha önceki itiraz sürecine bağlı kalınarak itiraz harçlarının dönüştürülmüş hali olan (3) sayılı tarifeye göre belirlenmiştir. Esasında bu belirleme yasakoyucunun ikili yapı noktasında net ve açık iradesini ortaya koymamaktadır. Zira idari yargıda görülecek davalar için talep edilecek harçlar, 492 sayılı Kanunun 5/1. maddesi ile 11. maddesine²⁷ göre (1) sayılı tarifeye göre yapılacaktır. Ancak uygulamada 5. maddenin 2. fıkrasında yer alan ve yalnızca vergi yargısında çözüme ka-

²⁷ 492 sayılı Harçlar Kanununun Yargı Harçlarında Mükellefiyeti düzenleyen 11. maddesi: “Genel olarak yargı harçlarını davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftir.

Vasinin hesabının görülmesi dolayısıyla alınacak harçlar, vesayet altındaki şahsa izafeten vasiden alınır. Herhangi bir istek olmaksızın resen yapılacak işlemlere ait harçlar, aksine hüküm yoksa, lehine işlem yapılan kişilerden alınır”

vuşturulan bazı davalar için getirilen istisnai düzenleme vergi yargısı için kural olarak kabul edilip buna göre işlem yapılmaktadır.

Bu uygulama vergi yargısının ilk oluşum evresinde anlaşılabilir bir durum olarak kabul edilebilir görünmektedir. Çünkü vergi yargısı, vergi temyiz/itiraz komisyonlarının yerine kurulmuş; insan kaynağının çoğunu da bu kurumlardan sağlamıştır. Dolayısıyla vergi yargısının zihni alt yapısını, uygulama birliğini ve komisyonların işlem ve işlevini devam ettirmesi bir dereceye kadar kabul edilebilir. Ancak vergi yargısının zamanla içinde bulunduğu yargı kolunun niteliğine uygun bir şekilde yargılama yapmaya başlaması, görevine giren uyuşmazlık türlerinin *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili* uyuşmazlıklarla sınırlı kalmaması nedeniyle anılan bakış açısıyla yürütülmekte olan mevcut uygulamanın hatalı ve noksan olduğu, günümüz koşullarına cevap verecek durumda olmadığı ortaya çıkmıştır.

Diğer bir ifadeyle *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili uyuşmazlıklardan kaynaklı davalar* için 492 sayılı Kanunun 52. maddesiyle (3) sayılı tarifeye yapılan gönderme, uygulamada tüm vergi uyuşmazlık türlerine teşmil edilmiştir. Bu da çok çeşitli uyuşmazlıkların dava konusu edildiği vergi yargısını harçlandırma noktasında dar bir alana hapsedilmesinin ötesinde mevcut hükümlere göre dahi Kanunda öngörülen harçlandırma sistematiğine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim mali idare tarafından bir mükellefin özel esaslara göre işlem yapılacak mükellefler listesine dâhil edilmesi işlemine karşı açılan dava, benzer şekilde vergisel işlemlerden ötürü açılan bir tam yargı davası hiçbir şekilde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili değildir. Dolayısıyla harçlandırma işlemleri (3) sayılı tarifeye göre yapılamaz. Bu davalarda başvuru aşamasından nihai aşamaya kadar tüm usuli işlemler (1) sayılı tarifeye göre yapılmalıdır. Bu da gerektiği durumlarda celse harcı ve keşif harcı tahsil edilmesinin yanı sıra tam yargı davaları için nispi harçlandırma ve buna dayalı peşin harç tahsilini gerekli kılmaktadır. Oysa uygulama toptancı ve indirgemeci bir bakış açısıyla (vergi yargı düzeninin ilk oluşum aşamasında geçerli) ilk yaklaşımın sürdürülmesi şeklindedir.

Sorunun çözümü ise en basit şekliyle yeni bir yasal düzenlemedir. Ancak yasal değişiklik yapılmadan mevcut hatalı uygulamayı değiştirmek mer'i mevzuat hükümlerine göre mümkündür. Zira uygulayıcıların, vergi yargısı harçlarının uygulanmasını öngören 492 sayılı Harçlar Kanununun 52. maddesinin lafzi yorumunu baz alması; 5. maddesinin yorumunda da 2. fıkranın değil de 1. fıkranın genel kural olarak kabul edip dava türlerine göre işlem tesisine engel bir durum bulunmamaktadır.

3.1. Birinci Çözüm Yolu: Uygulama Değişikliği

(3) sayılı tarifenin dava türü ve niteliği gözetilmeksizin tüm vergi uyuşmazlıklarına uygulanmasının ilk olarak çözümü, bu uygulamadan vazgeçilip vergi davalarının tür ve mahiyetlerine göre harçlandırılması usulüne geçiş olacaktır. Ancak bunun birden bire gerçekleşmesi ve tüm vergi yargısı organları tarafından aynı anda uygulanması pek mümkün gözükmemektedir. Zira yaygın ve bize göre hatalı uygulamanın değişmesi için bu hususta yargı mercileri arasında bir konsensüsün varlığı gereklidir. Fakat uygulamada pek üzerinde durulmayan hatta ziyadesiyle detay kabul edilebilecek bu hususta böyle bir konsensüs beklemek çok iyimser bir yaklaşım olacaktır.

Öte yandan Danıştay'ın bu yönde içtihatlarla uygulamaya yön vermesi, temyiz incelemelerinde bu hususu gözeterek vergi davalarının tür ve mahiyetlerine göre harçlandırılması yönünde bir içtihat geliştirmesi söz konusu olabilir.

Uygulamaya yön verecek ikinci yöntem ise teftiş raporlarıdır. Zira Danıştay hariç vergi yargısı organları tıpkı diğer yargı mercileri gibi mutad teftişe tabi tutulmakta, iş ve işlemlerinin usul hükümlerine ve diğer ilgili mevzuata uygun yapıp yapılmadığı denetlenmektedir. Bu denetimler sonucunda "Tavsiyeler Listesi" hazırlanıp Mahkemelere tebliğ edilmektedir.²⁸ Mahkemeler de bu raporlar uyarınca işlem yapmaktadırlar. Bu nedenle teftiş raporlarında vergi davalarının tür ve mahiyetleri yukarıda açıklandığı şekliyle ortaya konularak *vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili uyuşmazlıklarla* ilişkin davalarda (3) sayılı tarifeye göre; bu uyuşmazlıkların dışındaki davalarda ise (1) sayılı tarifeye göre harçlandırma yapılması tavsiye edilebilir.

Ancak bu çözüm de yine bir görüş değişikliği gerektirmesi ve uygulamadaki mevcut alışkanlıkların yerine yenisini önermenin güçlüğüne içermesinden ötürü etkin olmayacaktır. Burada en esaslı çözümü yasal düzenleme sunacaktır

3.2. İkinci Çözüm Yolu: Yasal Düzenleme

Uygulamaya ilişkin çözümler, uygulayıcıların farklı yorum ve tutumları ve davaların türüne göre harçlandırma yapılacağından nispeten karmaşık olması nedeniyle tercih edilmeyebilir. Bunun yerine yasal düzenleme yapılarak uygulamada birlik sağlanabilir. Bunun için de vergi yargısı harçları tümüyle kaldırılıp (1) sayılı tarife diğer yargı mercilerinde olduğu gibi vergi yargısında da uygulanabilir bir mahiyete kavuşturulabilir.

²⁸ Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Teftiş Kurulu Yönetmeliğinin 32. maddesi. Yönetmeliğin tam metni için bkz. <http://www.teftis.hsyk.gov.tr/teftis-kurulu-yonetmeliği.html>

Yasakoyucunun tercihi şayet vergi yargılamasının diğer genel yargılama usullerinden ayrı değerlendirip harçlarını da buna göre belirlemek şeklinde olacaksa; bu kez de uygulamada hatalara neden olan sorunlu alanın ortadan kaldırılması adına, hem 492 sayılı Kanunun 5/2. maddesi, hem 52. maddesi hem de (3) sayılı tarifenin giriş kısmında benzer ifadelerle yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili tamlama değiştirilerek yerine “vergi mahkemelerinde görülen davalarda” ya da “vergi yargısında görülen davalarda” diye yoruma kapalı ve daha kapsayıcı bir ifade ile mevcut ikili yapı net bir şekilde ortaya konulmalıdır.

SONUÇ

Bilindiği üzere ülkemizde vergi yargılaması idari yargı düzeni içinde kurulan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’dan müteşekkildir. 1982 idari yargı reformundan sonra vergi mahkemeleri bidayet mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ise hem vergi mahkemelerinin hem de idare mahkemelerinin kararlarına karşı itiraz (20 Temmuz 2016’dan sonra istinaf) merci, Danıştay ise anılan mahkemelerine karşı temyiz merci olarak kurgulanmıştır. Bu süreçte en yaygın vergi yargı merci olan vergi mahkemeleri, vergi temyiz ve itiraz komisyonlarının yerine kurulmuştur. 1982 yılında çıkarılan bir dizi yasayla da yeni durum ile eski durum uyumlaştırılmaya çalışılmıştır. Bunlardan bir tanesi de 2588 sayılı Kanun olmuştur. Anılan Kanun 1964 tarihli 492 sayılı Harçlar Kanununda bir dizi değişiklik öngörmüş böylece yeni oluşturulan “idari” mahkemelerin harca konu iş ve işlemleri ile bunların miktar ve nispetleri belirlenmiştir. Bu belirleme de vergi yargısı harçları müstesna bir durum arz etmiştir. Zira daha öncesinde var olan vergi temyiz itiraz komisyonlarına yapılacak başvurular ve bunların kararları harca konu edilmişti. Yasakoyucu anılan 2588 sayılı Kanunun ilgili maddeleriyle önceki belirlemeye sadık kalarak vergi itiraz harçlarını vergi yargısı harçlarına dönüştürmüştür. Böylece vergi yargısındaki harçlandırma, 492 sayılı Harçlar Kanununun yargı harçlarına ilişkin genel düzenlemeleri içeren (1) sayılı tarifeye göre değil, daha önce adı vergi itiraz harçları olan (3) sayılı vergi yargısı harçlarına göre yapılacaktır. Bu dönüşüm vergi mahkemelerinin ilk oluşumunda insan kaynağının da vergi temyiz itiraz komisyonlarından sağlanması ve kurumsal mirastan ötürü çok tartışılmadan gerçekleşmiştir. Lakin gerek 2576 sayılı Kanunun 6. maddesinde düzenlenen vergi yargısının görev alanının, vergi temyiz itiraz komisyonlarına göre daha geniş olması gerek de yargılamayı yapan hâkimlerin bağımsız idari yargı formunda bir algıyla uyumsuzlukları ele almasından ötürü zamanla söz konusu dönüşümün mahsurlu alanları belirginleşmeye başlamıştır.

Bu durumu vergi davalarının niteliğinde görmek mümkündür. Zira özelde vergi mahkemeleri genelde ise vergi yargısı artık bir itiraz merci değildir. 2577 sayılı Kanun kapsamında iptal ve tam yargı davaları eksininde yargılama yapan vergi yargısı mercileri 492 sayılı Kanunun 5/2, 52 maddeleriyle (3) sayılı tarifenin girişinde yer alan “*vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarla ilgili...*” düzenlemeyle sınırlı olamayacak türde uyuşmazlıklardan kaynaklı davaları çözüme kavuşturmaktadır. Olaya bu cihete bakıldığında, (3) sayılı tarifede yazılı olmayan vergi davalarının durumu belirsizlik arz etmektedir. Ancak uygulamada bu belirsiz alan (3) sayılı tarifenin geniş bir yorumla tüm davalar için uygulanması suretiyle giderilmektedir. Ancak bu hem hatalı uygulamalara (üç sayılı tarifede olmamasına karşın vergi yargı mercilerince vekâlet suret harcının tahsil edilmesi) hem de bazı usuli işlemlerin (celse, keşif gibi) harçlandırılmamasına sebebiyet vermektedir.

Sorunun asıl dikkat çeken noktası ise, yukarıda ifade edilen yasal düzenlemelere bakıldığında uygulamanın mevcut şekliyle yapılmasını gerektirecek bir yasal zorunluluğun bulunmamasıdır. Yani uygulamada mevcut durumun farkına varılıp da vergi davalarının türüne ve mahiyetine göre harçlandırma yapılmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Lakin bu o kadar da kolay değildir. Mevcut uygulamadan dönülmesi ve bir uygulama birliği sağlanması ya Danıştay kararları ya da teftiş raporları ile mümkün olabilir. Ancak bu karmaşaya mahal verecek bir yöntemdir. Bunun yerine Yasakoyucunun mevcut ikili yapıyı ya tümünden kaldıracak ya da net bir ayırım kriterleri ortaya koymak suretiyle belirginleştirecek bir düzenleme yapması daha uygun olacaktır.

◆◆◆◆

KAYNAKÇA

AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999

CANDAN Turgut, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006

DEMİRKOL Selami, BERKET BAŞ Zuhul, **İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü**, Beta Yayınları, İstanbul, 2005

FURTUN İdris Hakan, PINAR Burak, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Ed. Doğan Gökbek, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2276, Eskişehir, 2013

GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami; **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005

ÖNER Erdoğan, DEĞİRMENCİ Cenker, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014

SARIASLAN Osman, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda İlk İnceleme**, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara, 2014

YÜCE Mehmet, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.04.2013 gün ve E:2011/402 K:2013/157 sayılı kararı.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 26.11.2012 gün ve E:2012/1580 K:2012/2903 sayılı kararı.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11756.pdf> (15.02.2016)

<http://intranet.hsyk.gov.tr/Teftis/tavsiyeler/idari-yargi/idari-yargi.pdf> (24.02.2016)

<http://www.teftis.hsyk.gov.tr/teftis-kurulu-yonetmeligi.html> (24.02.2016)