

# VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE YETKİLİ MAHKEME

*Oğuzhan DEMİR\**

## GİRİŞ

Vergi uyuşmazlığı, genel olarak öğretide şöyle tanımlanmaktadır: “Vergi uyuşmazlığı, vergi dairesi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukukî anlaşmazlıklardır. Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarından ortaya çıkmaktadır”<sup>1</sup>. Görüldüğü üzere tanıtımda, “vergi” kavramı devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerini içerecek şekilde geniş anlamda kullanıldığı gibi, “vergi uyuşmazlığı” kavramı da, geniş anlamda vergi<sup>2</sup> kavramı içerisinde kabul edilen ve devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu alacakları dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkları adlandırmak amacıyla kullanılmıştır. Vergi kavramı geniş anlamda kullanıldığında, vergi uyuşmazlıkları yalnızca vergi mahkemelerinin görevine giren vergi ve benzeri malî yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıklar olmayıp, vergi ve benzeri malî yükümlülükler dışında devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği diğer kamu alacakları dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkların da bir tür vergi uyuşmazlığı olduğu kabul edilmelidir<sup>3</sup>. Örneğin, devletin kamu gücü yetkilerine dayanarak verdiği idarî para cezaları da kamu geliri olarak kabul edilmekte ve çoğunlukla yasalarda idarî para cezalarının da vergi ve benzeri malî yükümlülükler gibi 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil

---

\* Hâkim, Ankara İdare Mahkemesi Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi.

1 **KIZILOL** Şükrü, Vergi İhtilâfları ve Çözüm Yolları, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2000, s. 36.

2 **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, aynı anlamı izah etmek üzere “geniş anlamda vergi hukuku”ndan bahsetmektedir. (**ÖNCEL** Muallâ/**KUMRULU** Ahmet/ **ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku, (Turhan Kitabevi), Ankara 2000, s. 1).

3 Vergi ve benzeri malî yükümlülükler ile diğer kamu alacakları dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklarının çözümünde görevli mahkeme konusunda daha önce yayımladığımız çalışma için bkz. **DEMİR** Oğuzhan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, (Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fak. Der., C. VIII, S. 3-4, Erzincan 2004, s. 185-234).

Usûlü Hakkında Kanun'a göre tahsil olunacağı belirtilmektedir. İşte, çalışmamızda geniş anlamda vergi kavramı içerisinde kabul edilen ve devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu alacaklarının tarh, tebliğ, tahakkuk (=doğması) ve tahsili süreçlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde yetkili mahkeme konusu incelenmektedir.

Kamu alacakları, devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği alacaklar olması nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genellikle idarî yargı yerlerinin görevi söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, özellikle kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan bazı uyuşmazlıkların çözümünde, (bu uyuşmazlıkların temelinde de vergi ve benzeri bir malî yükümlülük söz konusu olmakla birlikte) adlî yargı yerlerinin görevli olduğuna ilişkin mevzuatımızda hükümler bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davaların nerede açılacağına bilinmesi, özellikle yargısal çözüm yolu ile sonuca ulaşmaktaki zamanı kısaltacaktır. Hukukumuzda, mahkemelerin görev ve yetkilerinin kanunla düzenlenmesi ilkesi kabul edilmiş (Any. md. 142) ve bu Anayasa hükmü doğrultusunda mahkemelerin görev ve yetkileri kanunla düzenlenmiş olmakla beraber, uygulamada davanın açılacağı mahkeme konusu uyuşmazlıklar doğurabilmektedir. Davanın açılacağı mahkeme konusunun bilinebilmesi, öncelikle davada görevli yargı yerinin hangi mahkeme olduğunun tespit edilmesini gerektirir<sup>4</sup>. Davanın açılacağı mahkemenin hangisi olduğunun tespiti için görevli yargı yerinin belirlenmesi ilk adım olmakla beraber yeterli değildir. Ayrıca yetkili mahkemenin de hangisi olduğunun bilinmesi gereklidir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda yetkili mahkeme konusunun öğretideki kaynaklar ve uygulamadaki içtihatlardan yararlanmak suretiyle ele alındığı bu çalışmada, (aslında yasadaki kaynaklanan hukuksal bir ayırım olan, ancak bazı yargı kararlarında bu ayırma dikkat edilmediğinden) görev ve yetki kavramlarının farklı içeriklerine özellikle işaret edilmeye çalışılmıştır. İşte farklı içerikleri ile yasal bir temeli olan görev ve yetki ayırımından hareketle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme konusu, beş temel başlık altında incelenmiştir. Birinci başlık altında yargılama usulünde yetki kavramı hakkında genel açıklamalar yapılırken, ikinci başlık altında ise vergi uyuşmazlıklarını dolaylı ilgilendiren bazı davalarda görevi gündeme gelebilen adlî yargıdaki yetkili mahkeme konusu ele alınmıştır. Çalışmamızı

---

<sup>4</sup> Bu durum, özellikle idarî yargının görevli olduğu davalarda böyledir. Zira aşağıda görüleceği gibi İdarî Yargılama Usûlü Kanunu (İYUK)'nda yetki kuralları, idare ve vergi mahkemeleri bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Yani, görevli yargı yerinin idare mahkemesi mi, vergi mahkemesi mi olduğu tespit edildikten sonra yetki kurallarına başvurabiliriz.

zın en uzun süren başlığı olan üçüncü başlık altında da idarî yargının görevli olduğu vergi uyuşmazlıklarında idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarla vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalar bakımından yetkili mahkeme konusuna ayrıntılı olarak değinilmiştir. Dördüncü başlıkta mahkemece yetki konusunun incelenmesi; beşinci başlıkta ise idarî yargı düzenindeki mahkemeler arasında ortaya çıkabilecek olan yetki uyuşmazlıklarına yer verilmiştir.

### I. YARGILAMA USULÜNDE YETKİLİ MAHKEME KAVRAMI

Yetkili mahkeme kavramı, bir davaya aynı yargı örgütü içerisindeki görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakacağı sorunu ile ilgilidir<sup>5</sup>. Görüldüğü üzere bu tanımda, yetki kavramı belirlenirken görevli mahkeme kavramından hareket edilmektedir. Gerçekten yetkili mahkemenin tespit edilmesi için öncelikle görevli mahkeme meselesi çözüme kavuşturulmalıdır. Görevli mahkeme tespit edildikten, yani davanın konu yönünden hangi mahkemenin görevine girdiği belirlendikten sonra sıra yetkili mahkemenin belirlenmesine gelir. Zira davaya hangi mahkemede bakılacağı konusunda görev kavramı, sorunun sadece bir bölümünü aydınlatır<sup>6</sup>. Oysa bir davaya bakacak görevli mahkemelerden ülkemizde birden fazla bulunabilir.

Görev kuralları, mahkemelerin hâiz oldukları yargı yetkisini konu yönünden; yetki kuralları ise yer yönünden (coğrafi bakımdan) sınırlar<sup>7</sup>. Mahkemelerin yargı yetkilerinin yer yönünden sınırlanması, ortaya “yargı çevresi” kavramını çıkarmıştır. Yargı çevresi, mahkemelerin yargı yetkilerini kullanabilecekleri idarî-coğrafi bölgeyi ifade etmektedir. İdarî yargı sistemizde mahkemelerin yargı yetkileri, (adli yargıda olduğu gibi) belirli

5 **KURU** Bâki/**ARSLAN** Ramazan/**YILMAZ** Ejder, *Medenî Usûl Hukuku*, (Yetkin Yayınları), Ankara 1999, s. 137; **PEKCANITEZ** Hakan/**ATALAY** Oğuz/**ÖZEKES** Muhammet, *Medenî Usûl Hukuku*, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2001, s. 100; **ÖZBALCI** Yılmaz, *Vergi Davaları*, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2003, s. 304; **KARAKOÇ** Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukuku*, (Alfa Basım-Yayın-Dağıtım), İstanbul 1995, s. 159; **KARAKOÇ** Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, (Yetkin Yayınları), Ankara 2004, s. 499; **OĞURLU** Yücel, “Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri”, (AÜEHFD, C. 1, S. 1, 1997, s. 319); **KALABALIK** Halil, *İdarî Yargılama Hukuku*, (Değişim Yayınları), İstanbul 2003, s. 274; **KIZILOĞLU** Şükrü, *Vergi İhtilâfları ve Çözüm Yolları*, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2000, s. 328; **COŞKUN** Sabri/**KARYAĞDI** Müjgan, *İdarî Yargılama Usûlü*, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2001, s. 124; **TOPUZ** İbrahim/**ÖZKAYA** Kadir, *İdarî Yargılama Usûlü Kanunu*, (Mahallî İdareler Derneği Yayını), Ankara 2002, s. 776.

6 **ALANGOYA**, H. Yavuz, *Medenî Usûl Hukuku Esasları*, İstanbul 2003, s. 90.

7 **PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES**, s. 100.

idarî-coğrafi alanlarla sınırlanmıştır. Adli yargıda mahkemeler, kuruldukları ilçelerin idarî sınırları içinde yargı yetkisini kullanabilirler<sup>8</sup>. İdarî yargıda ise ilk derece mahkemesi olarak görev yapan idare ve vergi mahkemeleri, yalnızca belirli bazı büyük il merkezlerinde kurulmuştur. İdare ve vergi mahkemeleri, (İçişleri ve Maliye Bakanlığı ile Gümrükten Sorumlu Devlet Bakanlığı'nın görüşleri alınarak) Adalet Bakanlığı'na kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur (2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun md. 2/1 ve 2)<sup>9</sup>. İdare ve vergi mahkemesi olmayan yerler, kurulma kararı ile belirli idare ve vergi mahkemesi yargı çevrelerine alınmaktadır. Buna karşın bu mahkemelerin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine (yine İçişleri ve Maliye Bakanlığı ile Gümrükten Sorumlu Devlet Bakanlığı'nın görüşleri alınarak) Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu (HSYK)'na karar verilir (2576 sayılı Kanun md. 2/3).

Yetki sorununun ortaya çıkabilmesi için aynı tür mahkemeden ülkede birden çok olması gerekir<sup>10</sup>. Aksi hâlde ortaya yetki sorunu çıkmaz. Bundan dolayı yetki sorununa geçmeden önce öncelikle görev konusunun hâlinde yarar ve hattâ zorunluluk vardır. Zira idarî yargıda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevli ise ortaya yetki sorunu çıkmayacağı gibi<sup>11</sup>, yukarıda belirttiğimiz üzere İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nda yetki kuralları görevli mahkemenin idare veya vergi mahkemesi olmasına göre ayrı ayrı düzenlenmiştir (Bkz. İYUK md. 32 vd. ile md. 37). Görevli mahkemenin idare veya vergi mahkemeleri olmaları hâlinde yetki sorunu gündeme gelecektir. Diğer bir deyişle idarî yargıda yetki sorunu yalnızca idare mahkemeleri veya vergi mahkemeleri arasında

8 PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES, s. 100.

9 Ülkemizde idare ve vergi mahkemelerinin kurulduğu iller ve yargı çevreleri hakkında 19/02/1988 gün ve 19730 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve son değişiklikleri işlenmiş İdarî Yargı Hâkim ve Savcılar Hakkında Uygulanacak Atama Yönetmeliği'nin ekinde yer alan Alfabetik İdarî Yargı Adalet Teşkilâtı'na bakılmalıdır. <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?mevzuatkod=7.5.5014&sourceXmlSearch=>

10 GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/TAN Turgut, İdarî Yargılama Hukuku, C. 2, (Turhan Kitabevi), Ankara 1999, no. 537, s. 794; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 159; KALABALIK, s. 274.

11 KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 159.; Aynı şekilde idarî yargıda Askerî Yüksek İdare Mahkemesi'nin görevli olduğu uyuşmazlıklarda da yetki sorunu ortaya çıkmaz. (GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, Yönetmelik Yargı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2001, no. 411, s. 356).

ortaya çıkabilir<sup>12</sup>. Çünkü ülkemizde idare ve vergi mahkemeleri birden fazladır. 2576 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre idare ve vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve bunların yargı çevreleri yine aynı bakanlıkça belirlenir. Her bir idare ve vergi mahkemesinin yargı çevresi belirli yerlerle sınırlı olduğu için bu mahkemeler arasında yetki uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir.

Kısaca yetki sorunu, görevli mahkemenin tespitinden sonra gündeme geldiği için görev konusundan ayrı olarak farklı yargı kolları arasında değil; aynı yargı kolu içindeki farklı mahkemeler arasında söz konusu olmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili bazı davalarda (muhtelif kanunlardaki açık hükümler gereğince) adli yargı yerlerinin görevi söz konusu olabildiğinden aşağıda adli yargı yerlerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkeme konusuna da kısaca değinilmiştir. Ancak biz, aşağıda asıl olarak idarî yargıda yetki konusunu incelemiş bulunmaktayız.

O hâlde bu açıklamalardan çıkan sonuca göre, bir davaya yer itibariyle bakma yetkisine sahip mahkemeye yetkili mahkeme; bu hususu düzenleyen kurallara da yetki kuralları adı verilir<sup>13</sup>.

Yetki kavramının bu özgün anlamına karşın yetki ve görev kavramlarının geniş anlamda yetki (=salâhiyet) kavramı içinde toplanması da mümkündür<sup>14</sup>. Nitekim bazı kanun hükümlerinde de salâhiyet terimi görev ve yetki kavramlarını içerecek şekilde geniş anlamda kullanılmıştır. Örneğin 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun md. 68 ile Borçlar Kanunu md. 137'de geçen salâhiyet terimi görev kavramını da içermektedir. Bazı yerlerde tercih edilen bu terim birliğinin anlaşılabilir bir sebebi de vardır. Zira aslında görev kavramı, davanın maddî açıdan (konu bakımından) yetkili olduğu mahkemeyi; yetki kavramı ise davanın yer yönünden (coğrafi bakımdan) yetkili olduğu mahkemeyi anlatmaktadır<sup>15</sup>.

## II. ADLİ YARGIDA GÖRÜLECEK VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YETKİLİ MAHKEME

Anayasanın 142. maddesine göre mahkemelerinin sadece görevleri değil; yetkileri de kanunla düzenlenir. Bu, hiç kimsenin önceden tâbi olduğu mah-

<sup>12</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 411, s. 356; KALABALIK, s. 274.

<sup>13</sup> ALANGOYA, s. 90.

<sup>14</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 108.

<sup>15</sup> DİRDİMAN R. Cengiz, İdarî Yargının Genel Esasları, (Aktüel Yayınları), İstanbul 2004, s. 197.

kemeden başka bir mahkeme önünde yargılanamayacağı anlamını içeren kanunî (=tabîi) hâkim ilkesinin bir sonucudur<sup>16</sup>. Anayasa hükmüne uygun olarak adlî yargı ve idarî yargı mahkemelerinin yetkileri kanunla düzenlenmiştir. Gerçekten adlî yargı yerlerinin yetkileri HUMK md. 9 ve devamında, idarî yargı yerlerinin yetkileri de İYUK md. 32 ve devamı hükümlerinde düzenlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıkları ile dolaylı ilişkisi olan bazı davalarda görevli yargı kolu, kanun koyucunun açık hükmü ile adlî yargı mahkemeleridir<sup>17</sup>. Kanun koyucu bazı düzenlemelerinde görevli yargı kolu (ve bu yargı kolundaki mahkemeyi) belirlerken yetkili mahkemeyi de ayrıca belirtmiştir. Bu hâlde yetkili mahkemenin tespiti için HUMK'taki yetki kurallarının incelenmesine gerek yoktur. Meselâ, 6183 sayılı Kanun'un 68. maddesine göre vergi alacağının tahsili amacıyla girilen tâkip esnasında vuku bulan istihkak iddiaları sebebiyle açılan istihkak davalarına (ihtiyatî veya kesin) *haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi* bakacaktır. Buna göre, (ihtiyatî veya kesin) haczi yapan tahsil dairesinin yetki sınırları içinde bulunduğu mahkeme, istihkak davalarında yetkili mahkemedir<sup>18</sup>. İlgili kanun maddesinde

<sup>16</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 411, s. 356; GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 537, s. 795.

<sup>17</sup> Bu konuda bkz. DEMİR, s. 226-232.

<sup>18</sup> ŞİMŞEK Edip, Âmme Alacakları Tahsil Usûlü Kanun Şerhi, (Alfa Basım-Yayım-Dağıtım), İstanbul 1996, s. 667; ÖZBALCI Yılmaz, Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2002, s. 705; GÜLSEVEN Mustafa, Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1999, s. 458; “... 6183 sayılı yasanın 68. maddesinde aynen “istihkak davalarına bakmaya haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesi salâhiyetlidir” demek suretiyle, yetkili mahkemeyi tâyin etmiştir. Anılan kanun (6183 sayılı Kanun md. 68) özel kanun olup, bu yasa hükmünün uygulanması gerekir...” Yrg. 15. H.D., 17.9.1990 gün ve E. 1990/1370, K. 1990/3388 (GÜLSEVEN, s. 467); “... Buradaki (6183 sayılı Kanun md. 68) mahkeme sözcüğü, davanın miktar ve değerine göre, görevli mahkemenin (sulh hukuk veya asliye hukuk) hangisi olduğunu belirlemektedir. Sonradan çıkarılan Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin 1. fıkrası (b) bendinde, vergi mahkemeleri 6183 sayılı yasanın uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözümler demekte ise de , bu yasa genel bir yasa ve bunun 6/1-b bendindeki yetki genel nitelikte bir yetki olup (abc), 6183 sayılı yasa da özel nitelikli bir yasa ve bunun 68. maddesinin 1. fıkrasındaki yetki de özel nitelikte bulunduğundan genel nitelikteki yasa ve genel yetki olayımızda uygulanamaz. Zira benzeri durumlarda, özel nitelikli yasa ve bundan kaynaklanan yetkinin uygulanacağı hukukun yerleşmiş ve uygulana gelmiş olan bir kuralıdır. Kaldı ki, sonradan çıkartılan genel nitelikteki 2576 sayılı Kanun, 6183 sayılı özel nitelikteki yasanın 68. maddesindeki özel yetkiyi kaldırmamıştır...” Yrg. 15. H.D., 20.5.1992 gün ve E. 1992/2484, K. 1992/2665 (GÜLSEVEN, s. 468-469); Yargıtay, bu son kararında oldukça karmaşık ve hukuksal olarak hatalı bir gerekçeyle doğru ve yerinde bir sonuca ulaşmıştır. Bir kere yüksek mahkeme, kararında 2576 sayılı yasanın 6. maddesindeki hükümden yetki kuralı olarak

haczi yapan tahsil dairesinden bahsedildiği için eğer kamu alacağının tahsilinde başka bir tahsil dairesi aracı kılınmış ve haciz de o tahsil dairesince uygulanmışsa; yetkili mahkeme o yer (aracı kılınan tahsil dairesinin bulunduğu yer) mahkemesidir<sup>19</sup>.

bahsetmektedir ki bu doğru değildir. Zira 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi bir görev kuralıdır ve vergi mahkemelerinin görevini düzenlemektedir. Vergi uyuşmazlıklarında yetki kuralı İYUK md. 37'dir. Diğer yandan bu kararında Yargıtay, adli yargının görevli olduğu bir davada yetkili mahkemeyi düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 68. maddesindeki hüküm ile idarî yargı mercii olan vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesindeki hükmü genel kanun-özel kanun olarak kıyaslamaktadır. Oysa bu iki kanun (hüküm) arasında (yetkili mahkeme bakımından) hiçbir genel kanun-özel kanun ilişkisi kurulamaz. Zira birinde (md. 68) adli yargının görevli olduğu bir davada yetkili mahkeme düzenlenirken; diğesinde vergi mahkemelerinin görevi düzenlenmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 68. maddesi, Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) md. 9 ve devamı hükümleri karşısında özel yetki kuralı öngörmüştür. 6183 sayılı Kanun md. 68, HUMK md. 9 ve devamı karşısında özel kanun (hüküm) niteliğinde olduğundan hiç şüphesiz konumuz bakımından md. 68'deki yetki kuralı uygulanır.

- <sup>19</sup> **ŞİMŞEK**, s. 667; **ÖZBALCI**, *Âmme Alacaklarının...*, s. 705; **GÜLSEVEN**, s. 458; "... *Taraflar arasındaki uyuşmazlık, 6183 sayılı yasaya dayanılarak açılan istihkak davasına ilişkindir. Aynı yasanın 68. maddesi uyarınca adı geçen yasaya göre açılan istihkak davalarına haczi yapan (uygulayan) tahsil dairesinin bulunduğu mahal mahkemesinde bakılmak gerekir. Bu hüküm özel yetki kuralı niteliğinde olup, süresinde itiraz olarak ileri sürülmesi bile hâkim tarafından re'sen nazara alınmalıdır. (Yargıtay 15 H.D. 13.9.1989 gün 1517/1872 esas ve 2836 sayılı ve 3.10.1995 gün 1995/5005 esas ve 5214 sayılı kararları). Somut olayda haczi yapan (uygulayan) tahsil dairesi, Çeşme ilçesinde bulunduğundan, mahkemece davanın Çeşme Asliye Hukuk Mahkemesi'nde bakılmak üzere yetkisizlik kararı verilmesi yerine, yetki itirazı reddedilerek işin esasına girilip hüküm kurulması bozmayı gerektirir. Kararın dairemizce onanması yerinde bulunmadığından, davalı vekilinin karar düzeltme isteminin kabulü gerekmiştir..."* **Yrg. 15. H.D., 12.12.1995 tarih, 6651/7392 sayılı karar (KARATAŞ İzzet/ERTEKİN Erol, İcra ve İflâs Hukuku'nda İstihkak Davaları, (Yetkin Yayınları), Ankara 1998, s. 587); "... Dairemizin yerleşmiş uygulamasına göre 6183 sayılı yasanın 68. maddesindeki yetki kuralı kamu düzeni ile ilgili olup mahkemece re'sen nazara alınması gerekir. Haczi uygulayan tahsil dairesi, İstanbul/Beyoğlu ilçesi tahsil dairesi olduğuna göre, anılan yasa maddesi hükmünce bu davanın Beyoğlu ilçesi Asliye Hukuk Mahkemesi'nde açılması gerektiğinden, mahkemece yetkisizlik kararı verilmesi gerekirken, bu yön gözetilmeden davanın esasının incelenerek istihkak iddiasının kabulüne karar verilmesi usûl ve yasaya aykırı olup bozmayı gerektirir..." **Yrg. 15. H.D., 22.5.1995 tarih, 531/965 sayılı karar (KARATAŞ/ERTEKİN, s. 587); "... Buradaki (md. 68/I) mahkeme sözcüğü, davanın miktar veya değerine göre görevli mahkemenin (sulh hukuk veya asliye hukuk) hangisi olduğunu belirlemektedir. Sonradan çıkarılan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin 1. fıkrası (b) bendinde, vergi mahkemeleri 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözümler demekte ise de, bu yasa genel bir yasa ve bunun 6. maddesinin 1. fıkrası (b) bendindeki yetki genel nitelikte bir yetki olup, 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun özel nitelikli bir yasa ve bunun 68. maddesinin 1. fıkrasındaki yetki de özel nitelikte bulundu-****

Yine aynı kanunun 99. maddesine göre de haczedilen gayrimenkullerin satılması amacıyla satış komisyonu tarafından yapılan ihâlenin feshi *gayri-menkulün bulunduğu yerin* icra mahkemesinden istenebilir<sup>20</sup>. Görüldüğü üzere kanunkoyucu bu iki hükümde de (md. 68 ve 99) salâhiyetli mahkemeyi kendisi belirlemiştir. Bu gibi yetkili mahkemenin açıkça belli edildiği uyuşmazlıklarda yetkili mahkemenin tespit edilmesi için ayrıca bir araştırmaya gerek yoktur.

Buna karşın adlî yargı yerlerinde görülecek bazı vergi uyuşmazlıklarında kanun koyucu görevli mahkemeyi belirlemesine karşın yetkili mahkeme konusunda suskun kalmıştır. Örneğin 6183 sayılı Kanun'un 24. maddesine göre alacaklı âmme idaresinin, kamu borçlusunun tasarruflarının iptâli için açacağı dava umumi mahkemelerde görülecektir. Ancak bu maddede bu davanın hangi yerdeki umumi mahkemede açılacağı belirtilmemiştir. Bu gibi durumlarda yetkili mahkemenin tespitinin Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) md. 9 ve devamına göre yapılması gerektiğinin söylenmesi kanaatimizce mümkündür<sup>21</sup>. HUMK md. 9'a göre umumi mahkemelerde genel yetkili mahkeme, davalının ikametgâhı mahkemesi olduğuna ve Medenî Usûl Hukuku'nda özel yetki genel yetkiyi kaldırmadığına<sup>22</sup> göre idarenin açacağı tasarrufların iptâli davasının da kamu borçlusunun ikametgâhı mahkemesinde açılabilmesi gerekir. Diğer yandan açılacak bu dava için HUMK'ta özel bir yetki kuralı öngörülüşse tasarrufların iptâli davası, bu

---

*ğundan genel nitelikteki yasa ve bundan kaynaklanan yetkinin uygulanacağı hukukun yerleşmiş ve uygulanagelmüş olan bir kuraldır. Kaldı ki sonradan çıkarılan genel nitelikteki 2576 sayılı Kanun, 6183 sayılı özel nitelikteki yasanın 68. maddesindeki özel yetkiyi kaldırmamıştır...*” Yrg. 15. H.D., 20.5.1992 tarih, 2484/2665 sayılı karar (KARATAŞ/ERTEKİN, s. 588).

20 6183 sayılı Kanun md. 99'un taşınır mallar hakkında uygulanmayacağına dair Danıştay kararı için bkz. Dnş. 4. D., 23.9.1985 gün ve E. 1985/35, K. 1985/2274 (ŞİMŞEK, s. 856-857); Taşınır malların ihalesinden doğan uyuşmazlıkların idarî yargıda görüleceğine ilişkin Yargıtay ve Danıştay kararları için bkz. Yrg. 12. H.D., 2.2.1989 gün ve E. 1988/5961, K. 1989/1390 (ŞİMŞEK, s. 857), Dnş. VDDGK., 3.3.1989 gün ve E. 1988/183, K. 1989/15, Dnş. 4. D., 24.4.1995 gün ve E. 1994/5337, K. 1995/1888, Yrg. 12. H.D., 15.1.1985 gün ve E. 1985/553, K. 1985/77, Yrg. 12. H.D., 2.2.1989 gün ve E. 1988/5961, K. 1989/1390 (GÜLSEVEN, s. 619-620, 622, 624, 625) ; İhâlenin gerçekleşmesinden önceki aşamada yapılan işlemlere karşı idarî yargı yerlerinde dava açılması gerektiği yönündeki Danıştay kararı için bkz. Dnş. VDDGK., 28.4.1989 gün ve E. 1989/8, K. 1989/38 (GÜLSEVEN, s. 618); Ayrıca haciz sonrasında idarece tek yanlı olarak gerçekleştirilen ve satış işlemine esas oluşturan değer biçme, ilân gibi işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açılacağı hakkında bkz. Dnş. 4. D., 17.10.1995 gün ve E. 1995/1974, K. 1995/4032 (GÜLSEVEN, s. 621).

21 Aynı görüşte ŞİMŞEK, s. 217; ÖZBALCI, Âmme Alacaklarının..., s. 313.

22 KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 145; PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES, s. 103.



özel yetkili mahkemede de açılabilir. Ancak özel yetki kuralı kesin ve kamu düzenine ilişkin ise artık dava genel yetkili mahkemede açılmayacaktır<sup>23</sup>.

Burada son olarak şu noktayı da belirterek konumuza son verelim. Vergi ve benzeri malî yükümler gibi kamu alacaklarının tahsili aşamasında öyle bazı uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir ki, bu uyuşmazlıklar doğrudan kamu alacağının cebren tahsili işlemlerinden kaynaklanmamakla beraber; bunlar, vergi ve benzeri malî yükümlerin tahsilini ceza tehditi ile kolaylaştırmaya yöneliktirler. Gerçekten de vergi ve benzeri kamu alacaklarının tahsil sürecini düzenleyen 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un belirli maddelerinde suç teşkil eden bazı yasak fiil ve bunlara karşılık cezalar öngörülmüştür. Bunlar, hürriyeti bağlayıcı cezayı ve/veya adlî para cezasını gerektirdiğinden ceza mahkemelerinde çözümlenmektedirler<sup>24</sup>. Örneğin; mal bildiriminde bulunmama (md. 60), sırların ifşa edilmesi (md. 107), artırmalara katılma ve artırmadan mal satın alma (md. 108), âmme alacağının tahsiline engel olma (md. 110), gerçeğe aykırı bildirimde bulunma (md. 111), mal edinme ve artmalarını bildirmeme (md. 112), âmme borçlusuna ait ellerinde bulundurdukları malları bildirmeme (md. 113), kendisinden istenen bilgileri vermeme (md. 114) gibi fiiller, 6183 sayılı Kanun'da suç (yasak fiil) olarak düzenlenmiş ve bu fiilleri işleyenlere hapis ve/veya para cezası hükmedileceği belirtildiğinden bu uyuşmazlıklara ceza mahkemeleri bakmakla görevlidir<sup>25</sup>. Bu suçlar, alacaklı âmme idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından tâkip olunur (AATUHK md. 115). Bu uyuşmazlıkları çözmeye ceza mahkemelerinden hangi yerdeki mahkemenin bakacağı yani yetkili ceza mahkemesinin hangi mahkeme olduğu ise kanaatimizce genel hükümlere göre belirlenir.

### III. İDARÎ YARGIDA GÖRÜLECEK VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA YETKİLİ MAHKEME

#### A. Genel Olarak

İdarî yargı yerlerinde açılacak idarî davalarda genel yetkili mahkeme, İYUK md. 32'de düzenlenmiş, izleyen maddelerinde de özel yetki kuralları-

<sup>23</sup> KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 145, 160–161; PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES, s. 105–106.

<sup>24</sup> KARAKOÇ Yusuf, Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, s. 70.

<sup>25</sup> Ancak 6183 sayılı Kanun md. 60'ın açıklığı karşısında mal bildiriminde bulunmama durumunda taziyik hapsini vermeye icra tetkik mercii (icra mahkemesi) görevlidir.

na yer verilmiştir. İYUK md. 32'ye göre idarî uyuşmazlıklarda genel yetkili mahkeme, (kanunlarda aksi öngörülmediği sürece) dava konusu işlem veya sözleşmeyi yapan idarî merciin bulunduğu yer idare mahkemesidir. Burada kanun koyucu idare mahkemesi deyimini kullanmış olmakla beraber bu deyim vergi mahkemelerini de kapsayacak şekilde geniş anlaşılması gerektiği ileri sürülmüştür<sup>26</sup>. Vergi mahkemelerinde açılacak davalarda da kanun koyucu müstakil bir yetki kuralına yer vermiştir (İYUK md. 37).

İdarî yargılama hukukunda, Türk Medenî Usûl Hukuku'nun aksine özel yetki kuralları genel yetki kurallarını bertaraf eder. Yani idarî yargıda açılacak bir davada özel yetkili mahkeme öngörülmüşse dava genel yetkili mahkemede açılmaz<sup>27</sup>. Açılırsa dava ön koşullardan reddedilir. Davanın, yetkisiz mahkemede esastan karara bağlanması, temyiz sebebidir (İYUK md. 49/a). O yüzden idare ve vergi mahkemelerinde açılacak davalarda öncelikle özel yetki kurallarının uygulanacağı bir durumun olup olmadığı saptanmalı, böyle bir kural yoksa o zaman genel yetki kurallarına göre hareket edilmelidir. Örneğin idare mahkemesinde çözülecek bir vergi uyuşmazlığında İYUK md. 33, 34, 35 ve 36. maddelere göre yetkili mahkeme tespit edilemiyorsa md. 32'ye göre hareket edilmelidir<sup>28</sup>.

#### B. İdare Mahkemelerinin Görevli Olduğu Davalarda Yetki

Vergi benzeri malî yükümlerden doğan uyuşmazlıklardan bir çoğu idare mahkemelerinin görev alanında olabilmektedir<sup>29</sup>. Bu mahkemelerin görevli olduğu vergi uyuşmazlıklarında ülkenin hangi yerindeki idare mahkemesinin davaya bakacağı sorusu, yetki sorunu ile ilgilidir. İdarî Yargılama Usûlü

<sup>26</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 412, s. 356; GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 538, s. 796.

<sup>27</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 413, s. 356; GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 539, s. 796; KALABALIK, s. 275.

<sup>28</sup> GÖZÜBÜYÜK/TAN, İYUK md. 32'de geçen "idare mahkemesi" deyimini vergi mahkemelerini de kapsayacak şekilde geniş anlaşılması gerektiğini ileri sürmektedir. (GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 538, s. 796). Bu görüşten çıkan anlam, İYUK'un 37. maddesinin de md. 32 karşısında bir özel yetki kuralı olarak kabul edilmesidir. Bu görüşün sonucu olarak da vergi mahkemesinde çözümlenecek bir uyuşmazlıkta İYUK md. 37'ye göre yetkili mahkemenin tespit edilemediği hâllerde yetkili mahkeme md. 32'ye göre tespit edilmelidir. Ancak aşağıda da belirteceğimiz üzere kanaatimizce 37. maddenin (d) bendindeki genel yetki kuralı (torba hüküm) gereğince zaten vergi mahkemelerinde çözümlenecek bir vergi uyuşmazlığında yetkili mahkeme sorunu açıkta kalmamaktadır. Bundan dolayı da GÖZÜBÜYÜK/TAN'ın ileri sürdüğü bu görüşün pratik bir faydası bulunmamaktadır.

<sup>29</sup> İdare mahkemelerinin görevli olduğu vergi uyuşmazlıklarına, ilgililerin KDV desteği adı altında öngörülen teşvikten yararlandırılmaması işlemine karşı açılan davalar, bazı fonlar ile bu fonlara ilişkin kaçakçılık cezalarına karşı açılan davalar, örnek olarak verilebilir. Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. DEMİR, s. 190–193.

Kanunu, idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetki konusunu 32, 33, 34, 35 ve 36. maddelerinde düzenlemiştir. Bunlardan kamu görevlilerine ilişkin davalarda özel yetki kuralları öngören 33. maddenin vergi benzeri uyuşmazlıklarda uygulanma kâbiliyeti az da olsa vardır<sup>30</sup>. Taşınmaz mallar ile taşınır mallara ilişkin davalarda özel yetki kuralları getiren 34 ve 35. maddelerin ise vergi uyuşmazlıklarında uygulanma olasılıkları ya hiç olmaz ya da çok az olur<sup>31</sup>. Buna karşın idare mahkemelerinde genel yetki kuralını öngören İYUK md. 32'nin (idare mahkemelerinin görevine giren) vergi uyuşmazlıklarında uygulanma olasılığı vardır. Diğer yandan tam yargı davalarında özel yetkili mahkemeyi düzenleyen 36. maddenin de vergi davaları bakımından uygulanma kâbiliyeti olmayacağı, zira 36. maddenin esas itibarıyla vergi davaları dışındaki idarî davalar bakımından öngörüldüğü belirtilmiştir<sup>32</sup>. Vergi davası kavramı, vergi mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklara ilişkin bir kavram olduğundan, İYUK'un 36. maddesinin vergi davaları bakımından uygulanamayacağı doğur olmakla birlikte, kanaatimizce, idare mahkemelerinin görevine giren ve vergi uyuşmazlığına ilişkin olan bir tam yargı davasında, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 36'nın uygulanabilmesi gerekir. Örneğin Danıştay İdarî Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 16/02/1996 gün ve E: 1994/1039, K: 1996/95 sayılı kararında<sup>33</sup> idare mahkemelerinin görevinde olduğu belirtilen, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Çıracılık Meslekî Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu ile bu fonlara ilişkin kaçakçılık cezalarının ihtirazî kayıtlı ödenmesi ve ödenen bu meblağın yasal faizi ile birlikte tazmini istemiyle açılan bir tam yargı davasında yetkili idare mahkemesinin belirlenmesinde 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 36'ncı maddesi uygulanacaktır. Buna karşın, hukuksal niteliği ister tam yargı

---

30 Fazladan maaş ödemesi yapıldığı savıyla alacağın geri alınması maksadıyla, davacının 2001 yılına ait özel gider indiriminden mahsup edilmesi yönündeki idarî işlem, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler kapsamında bulunmadığından uyuşmazlığın, idarî yargıda genel görevli mahkemeler olan idare mahkemelerince çözümlenmesi gerektiği ve bu uyuşmazlığı çözmeye yetkili mahkemenin davacının görevli bulunduğu yer idare mahkemesi olduğu hakkında bkz. **Dnş. Başkanlık Kurulu, 27.5.2003 gün ve E. 2003/13, K. 2003/54 (Dnş. Kararlar Der., Y. 1, S. 2, 2003, s. 65)**. Bu karara konu olayda, fazladan yapılan maaş ödemesinin davacının gelir vergisine ilişkin özel gider indiriminden mahsup edilmesi yolundaki işleme karşı açılan dava, Konya İdare Mahkemesi ile Konya Vergi Mahkemesi arasında görev uyuşmazlığı doğurmuş ve bu uyuşmazlık, Danıştay Başkanlık Kurulu kararı ile Konya İdare Mahkemesi görevli ve yetkili kılınmak suretiyle çözümlenmiştir.

31 Aynı yönde bkz. **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 476.

32 **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 476.

33 **Dnş. Der., Y. 27, S. 92, 1997**, s. 148.

davası isterse iptal davası olarak kabul edilsin<sup>34</sup> vergi mahkemelerinin görevine giren bir vergi uyuşmazlığının çözümünde yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesinde İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 36'ncı maddesi değil, bu konudaki özel hüküm olan 37'nci maddesi uygulanacaktır.

İYUK md. 32'ye göre “Göreve ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla bu kanunda veya özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olması hâlinde, yetkili idare mahkemesi dava konusu olan idarî işlemi ... yapan idarî merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir...”. Bu kural gereğince idare mahkemesinde çözümlenecek bir vergi uyuşmazlığında özel yetki kuralı yoksa yetkili mahkeme, idarî işlemi yapan idarî merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir<sup>35</sup>. İYUK md. 33/3 gereğince de kamu görevlilerinin özlük ve parasal haklarını ilgilendiren vergi uyuşmazlıklarıyla dolaylı ilişkisi olan davalarda yetkili mahkeme, kamu görevlisinin görevli bulunduğu yer idare mahkemesidir<sup>36</sup>. İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 36. maddesine göre de tam yargı davalarında yetkili mahkeme, sırasıyla zararı doğuran idarî uyuşmazlığı çözümlenmeye yetkili idare mahkemesi (örneğin kamu görevlilerinin parasal haklarıyla ilgili tam yargı davalarında md.

34 Vergi davalarının hukuksal niteliği konusunda kapsamlı bilgi için bk. **KUMRULU** Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Ankara, 1989; **KUMRULU** Ahmet, “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, (Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Üçüncü Kitap, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1–4 Mayıs 1990, Ankara, 1992, s. 969–974).

35 **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 468; “... Davacı şirketten, gerçekleştirdiği ihracat nedeniyle destekleme ve fiyat istikrar fonu tahsil edilmesine ilişkin işlemin iptali ve tahsil edilen fonun faizi ile birlikte iadesi istemiyle açılan dava sonucunda, Ankara 1 No'lu İdare Mahkemesi'nce, dava konusu işlemin T. C. Merkez Bankası Samsun Şubesi'nin talimatı üzerine tesis edildiği, 2577 sayılı yasanın 32/1. maddesi uyarınca uyuşmazlığın, idarî işlemi tesis eden idarî merciin bulunduğu yer idare mahkemesi olan Samsun İdare Mahkemesi'nce çözümü gerektiği gerekçesiyle dava yetki yönünden reddedilmiştir. (...) Temyizen incelenerek bozulması istenilen kararda belirtilenin aksine, dava konusu işlem T.C. Merkez Bankası Samsun Şubesi'nin talimatı üzerine tesis edilmiş bir işlem olmayıp, davacı şirketten, gerçekleştirdiği ihracat nedeniyle destekleme ve fiyat istikrar fonu tahsiline ilişkin olarak davalı idare adına aracı banka tarafından adına işlem tesis edilen Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bulunduğu yer idare mahkemesi olan Ankara İdare Mahkemesi yetkilidir...” **Dnş. 10. D., 20.11.1991 gün ve E. 1990/2800, K. 1991/3316 (Dnş. Der., Y. 22, S. 84-85, 1992, s. 756).**

36 Gerçekten az önce değindiğimiz Danıştay Başkanlık Kurulu'nun kararında, yüksek mahkeme yetkili mahkemenin davacı kamu görevlisinin görevli bulunduğu yer idare mahkemesi olduğuna hükmetmiştir. Danıştay, bu sonuca ulaşırken davanın kamu görevlisinin özlük ve parasal hakları ile ilgili olmasını göz önüne alarak İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 33/3'e göre yetkili mahkemeyi belirlemiştir. Karar için bkz. **Dnş. Başkanlık Kurulu, 27.5.2003 gün ve E. 2003/13, K. 2003/54 (Dnş. Kararlar Der., Y. 1, S. 2, 2003, s. 65).**

33/3 gereğince kamu görevlisinin görevli bulunduğu yer idare mahkemesi), diğer hâllerde ise davacının ikametgâhının bulunduğu yer idare mahkemesidir.

### C. Vergi Mahkemelerinin Görevli Olduğu Davalarda Yetki

İdarî yargı sistemimizde vergi ve benzeri malî yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümünde asıl görevli yargı yeri olarak vergi mahkemeleri öngörülmüştür. Yani, bizim hukukumuzda göre vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalara asıl olarak vergi mahkemeleri bakar<sup>37</sup>. İdarî yargılama hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili mahkeme konusunda İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37, ayrıca bir yetki kuralı koymuştur. Ancak İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37'yi vergi mahkemelerinde görülecek vergi davaları bakımından özel yetki kuralı olarak göremeyeceğimiz gibi kanaatimizce md. 37 de, md. 32 karşısında bir özel yetki kuralı değildir. Zira bu iki maddeden biri (md. 32) idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkemeyi düzenlerken; diğeri ise (md. 37) vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkemeyi düzenlemektedir. Vergi davaları bakımından kendi içinde ayrıca özel yetki kuralları konulmamıştır<sup>38</sup>. Zira vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalar bakımından İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nda genel yetki kuralı öngören müstakil bir madde yoktur. Olsa olsa md. 37'nin (d) hükmünü vergi davaları bakımından genel yetki kuralı olarak düşünebiliriz<sup>39</sup>.

Burada, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37 hükmünü incelemeye geçmeden önce şu noktanın belirtilmesinde yarar vardır: Vergi mahkemelerinin görevine giren bir davada yetkili mahkeme konusunda, kanunda açık ve özel bir düzenleme varsa kanaatimizce kanundaki bu özel düzenlemenin İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37'ye tercih edilmesi gerekir. Bu son hâlde kanun koyucunun yetkili mahkeme konusundaki açık iradesine riâyet edilmelidir. Örneğin 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un 15. maddesine göre "*Haklarında ihtiyatî haciz tatbik olunanlar ... alacaklı tahsil dairesine ait itiraz (dava) işlerine bakan vergi itiraz komisyonu (vergi mahkemesi) nezdinde ihtiyatî haciz sebebine itiraz edebilir-*

37 Vergi mahkemelerinin görevli olduğu vergi uyuşmazlıkları hakkında geniş bilgi için bkz. DEMİR, s. 193 ve devamı.

38 GÖZÜBÜYÜK A. Şeref/DİNÇER Güven, İdarî Yargılama Usûlü, (Turhan Kitabevi), Ankara 1996, s. 565.

39 COŞKUN/KARYAĞDI, s. 124.

ler (dava açabilirler)''<sup>40</sup>. Bu hükmün açıklığı karşısında ihtiyatî haciz işlemine karşı açılacak davalarda yetkili vergi mahkemesi, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37'ye göre değil; 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesine göre belirlenecektir. Böyle olunca da niyabeten yapılan ihtiyatî hacizlerde yetkili vergi mahkemesi, (İYUK md. 37/d'ye göre ihtiyatî haciz işlemi yapan niyabet verilmiş vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi değil) 6183 sayılı Kanun md. 15'e göre alacaklı (niyabet veren) tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>41</sup>.

İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 37. maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usûlü Kanunu (VUK) gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Yükümlü bulunan vergi dairesinin yerinin değişmesi durumunda önceki dönemlere ilişkin vergi uyuşmazlıklarında davanın, önceki vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde açılması gerekir<sup>42</sup>. Maddede geçen vergi uyuşmazlıkları deyimi vergi davaları anlamında kullanılmıştır<sup>43</sup>. Vergi davaları özellikleri nedeniyle kimi zaman iptâl davalarına, kimi zaman da tam yargı davalarına benzerler<sup>44</sup>. Aynı şekilde (d) bendinde geçen "diğer uyuşmazlıklar" tâbiri

40 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun md. 13 gereğince 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde geçen itiraz komisyonu deyimi vergi mahkemesi olarak; itiraz deyimi de dava biçiminde anlaşılacaktır.

41 ÖZBALCI, Âmme Alacaklarının..., s. 240; ŞİMŞEK, s. 126-127.

42 OĞURLU, s. 326.

43 TOPUZ/ÖZKAYA, s. 799.

44 GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 565; Bu konu, vergi davalarının hukuksal niteliği ile ilgili olup; bu hususta öğretilerde yapılan tartışmalar ve geniş bilgi için bkz. KUMRULU Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Ankara, 1989; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 191; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 130 vd.; CANDAN Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdarî Dâvalar", (Dnş. Der., Y. 14, S. 54-55, 1984, s. 31); KARTAL Zihni, "İptal Dâvası ve Vergi Yargı Organlarının Yetki

ise, vergi mahkemelerinin görevine dâhil olan vergi uyuşmazlıkları olarak anlaşılmalıdır<sup>45</sup>. Eğer uyuşmazlık (vergi mahkemelerinin değil) idare mahkemelerinin görevine giriyorsa bu durumda yetkili mahkeme İYUK md. 32 ve devamı maddelerine göre tespit edilmelidir<sup>46</sup>.

### 1. Vergi ve Benzeri Malî Yükümler İle Bunların Zam ve Cezalarından Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme

2576 sayılı Kanun'un 6/a maddesine göre genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan davalar vergi mahkemelerinin görev alanı içindedir<sup>47</sup>. Vergi mahkemelerinin görevine giren bu hususlarda açılacak davalarda yetkili vergi mahkemesi ise dava konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümü tarh ve tahakkuk ettiren veya bunların zam ve cezalarını kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Görüldüğü üzere yetki ile ilgili bu hüküm 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi hükmüne paralel açık bir düzenleme içermektedir<sup>48</sup>.

Bu hükmün içeriğinden ulaşacağımız sonuç şudur: Tarh ve tahakkuk aşamasına gelmiş<sup>49</sup> vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu kamu alacağını tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir<sup>50</sup>. Örneğin, tarhiyat sonrası uzlaşma talepleri ile ilgili olarak

---

Sınırı”, (Vergi Dünyası, Şubat 1998, S. 198, s. 80); **ULUTAM Özhan/METHİBAY Yaşar**, Vergi Hukuku, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000, s. 242; **AKSOY Ahmet**, “Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Eylül-Ekim 1994, S. 74, s. 15).

45 **DERDİMAN**, s. 207.

46 **GÖZÜBÜYÜK**, Yönetmelik Yargı, no. 417/a, s. 359; **GÖZÜBÜYÜK/TAN**, no. 544, s. 804; **KARAKOÇ**, Vergi Yargılaması..., s. 161; **TOPUZ/ÖZKAYA**, s. 800.

47 Bu konuda ayrıntılı açıklama için bkz. **DEMİR**, s. 195–206.

48 **TOPUZ/ÖZKAYA**, s. 799.

49 Henüz tarh ve tahakkuk aşamasına gelmemiş kamu alacakları ile ilgili uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme, İYUK md. 37/d hükmüne göre belirlenir. Bkz. Aşağıda IV-B-4 başlığı altında yapılan açıklamalar.

50 “... Dava konusu olayda ise, iptâli istenen işlem ilgilinin uzlaşma komisyonunun belirlediği günde toplantıya katılmaması üzerine ikinci bir toplantı yapılması yolundaki isteminin reddine ilişkin olup, **adına salınan gelir ve malî denge vergileri ile kesilen kaçakçılık cezası ile doğrudan ilişkili olduğundan** dava konusu işlemin vergilemeyle ilgili bulunduğu kabulü gerekmektedir. Bu niteliği nedeniyle davanın görülüp çözümlenmesinin **vergi tarhiyatla görevli** vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin bu davaya bakmakla görevli ve yetkili olduğu sonucuna bakılmaktadır...”  
**Dnş. 4. D. 30.4.1985 gün ve E. 1985/1709, K. 1985/1262 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s.**

uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâllerinde tarh edilen vergiye karşı açılan davalarda yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>51</sup>. Buna karşın, tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin şekle aykırılık veya süre yönünden reddine ilişkin uzlaşma komisyonunun kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlerine karşı açılacak davalarda yetkili vergi mahkemesi, aşağıda inceleyeceğimiz İYUK'un 37/d maddesine göre belirlenir.

Tarh ve tahakkuku yapan, zam ve cezaları kesen daire, uyuşmazlık konusu malî yükümlüğün mahiyetine göre değişiklik gösterir. Örneğin genel bütçeye giren vergi ve benzeri malî yükümler ile bunların zam ve cezaları Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan vergi daireleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi dairelerine taraf olma yeteneği tanındığı için işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi yetkili mahkemedir<sup>52</sup>.

---

567); "... Davacı kurum, 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinin 6. fıkrasındaki âmir hükmü uyarınca, idarenin gecikme faizi ödenmesi isteminin reddi yolundaki işlemi dava konusu etmektedir. Gecikme faizi, genel bütçeye ait olup, iadesi gereken bir verginin geç ödenmesinden doğduğuna göre **vergiye ilişkin sayılması gereken** bu davada, ilk derecede vergi mahkemesi görevli olmaktadır. 2577 sayılı Kanun'un 37. maddesinin (a) bendinde vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olarak tarif edildiğinden bu davada, İstanbul Vergi Mahkemesi'nin yetkili ve görevli olduğu sonucuna varılmaktadır..." Dnş. 4. D., 28.12.1987 gün ve E. 1985/5504, K. 1987/4134 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 568); "... Sakatlık indiriminden yararlandırılmamaya ilişkin işlemin iptâli talebiyle açılan davanın, **sakatlık indiriminin uygulanacağı gelir vergisini tarh ve tahakkuk ettiren yer vergi mahkemesince** çözümleneceğine karar verildi..." Dnş. 3. D., 28.12.1984 gün ve E. 1984/5195, K. 1984/3628 (Dnş. Der., Y. 1985, S. 58-59, s. 133); Danıştay'ın aynı yöndeki bir başka kararı için bkz. Dnş. 3. D., 19.12.1985 gün ve E. 1985/768, K. 1985/3405 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 570); Sakatlık indirimi ile ilgili aynı yöndeki başka bir Danıştay kararı için bkz. Dnş. 4. D., 4.1.1983 gün ve E. 1982/17053, K. 1983/20 (Dnş. Der., Y. 1984, S. 52-53, s. 195); "... Davacı şirketin % 40 yatırım indirimi oranının 1.1.1985 tarihinden sonra yapılan harcamalara uygulanmasına dair işlemin iptâli talebiyle açtığı davanın rüyetinde, yatırım indiriminin uygulanacağı kurumlar vergisini tarh ve tahakkuk ettirecek olan vergi dairesi müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi olan İzmir Vergi Mahkemesi bu uyuşmazlığı çözmede yetkili bulunmaktadır..." Dnş. 3. D., 11.10.1985 gün ve E. 1985/660, K. 1985/2672 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 570); Aynı yöndeki kararlar için bkz. Dnş. 4. D., 21.10.1987 gün ve E. 1986/424, K. 1987/2992 (KARAVELİOĞLU Celâl, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu, C. II, (Yayınevi Yok), (Yayımlanma Yeri Yok), 2001, s. 1493-1494); Dnş. 3. D., 28.12.1984 gün ve E. 1984/5195, K. 1984/3638 (KARAVELİOĞLU, s. 1494).

51 OĞURLU, s. 321.

52 GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 566; ALVER Cemil, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu, (Feryal Matbaacılık), Ankara 1994, s. 236; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 478; TOPUZ/ÖZKAYA, s. 800.



Belediyelere ait vergi ve benzeri malî yükümler<sup>53</sup> ise belediye teşkilâtı içindeki gelir şûbe müdürlükleri (olmayan yerlerde muhasebe servisleri) tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Belediye teşkilâtı içindeki şûbeler 37. madde anlamında daire niteliğini hâizdir<sup>54</sup>. Şûbelerin tarh ve tahakkuk ettirdiği vergi ve benzeri malî yükümler aslında belediye adına yapıldığı için belediyenin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili mahkemedir<sup>55</sup>. Aynı husus il özel idareleri bakımından da geçerli olduğu için il özel idarelerinin bulunduğu yer vergi mahkemeleri, il özel idare gelirlerinden doğan davalarda yetkilidir<sup>56</sup>.

## 2. Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarında Yetkili Mahkeme

10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'la 37. maddeye yeni bir bent eklenmiş ve Gümrük Kanunu'na göre alınan vergilerde vergi ve benzeri malî yükümü tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğunu belirtmiştir<sup>57</sup>. Vergi ve benzeri yükümü tarh ve tahakkuk ettiren ilgili dairenin (gümrük müdürlüğünün) bağlı bulunduğu üst

53 İYUK md. 37/a maddesinde geçen "benzeri malî yükümler" deyimini ile; vergi, resim ve harç gibi genel idarî düzenlemeler sonunda doğan tarh ve tahakkuklarda ilgili uyuşmazlıklar belirtmek istenmiştir. Belediyelerin aldığı "harcamalara katılma payı" ile Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü (DSİ)'nin aldığı "sulama ücreti" benzeri malî yükümlere örnek gösterilebilir. (ALVER, s. 236); Vergi mahkemelerinin görevli olduğu benzeri malî yükümlerden doğan uyuşmazlıklarda, benzeri malî yükümü tahakkuk ettiren idarî birimin (örneğin sulama ücretini tahakkuk ettiren DSİ bölge müdürlüğünün) İYUK md. 37/a hükmünde geçen "daire" olarak anlaşılması ve o idarî birimin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili mahkeme olarak kabul edilmesi gerektiği doktrinde ileri sürülmüştür. (YENİCE/ESİN, s. 681); Ayrıca benzeri malî yükümlerden doğan uyuşmazlıklarda görevli mahkeme konusunda bkz. DEMİR, s. 203-206.

54 YENİCE Kâzım/ESİN Yüksel, İdarî Yargılama Usûlü, (Arısan Matbaacılık), Ankara 1983, s. 680; OĞURLU, s. 321.

55 GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 566; YENİCE/ESİN, s. 680-681; ALVER, s. 236; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 478; TOPUZ/ÖZKAYA, s. 800; OĞURLU, s. 321; Örneğin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre tarh ve tahakkuk ettirilen eğlence vergisi, işgal harcı, yol harcamalarına katılma payı konularında çıkacak ihtilâflarda yetkili mahkeme, tarh ve tahakkuk ettiren belediye idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. (KARAVELİOĞLU, s. 1493).

56 GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 566; YENİCE/ESİN, s. 680-681; ALVER, s. 236; TOPUZ/ÖZKAYA, s. 800; OĞURLU, s. 321.

57 "... Olayda; gümrük vergi ve resimlerine ilişkin ek tahakkukun ... Giriş Gümrük Müdürlüğüne yapıldığı açık olup; buna göre de bu tahakkuk nedeniyle açılacak idarî davaya bakmaya yetkili vergi mahkemesi söz konusu vergi ve resimleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olduğundan..." Dnş. 7. D., 28.4.1999 gün ve E. 1998/3181, K. 1999/1825 (Dnş. Der., Y. 30, S. 102, 2000, s. 457); Başka bir Danıştay kararı için bkz. Dnş. 7. D., 14.3.1996 gün ve E. 1994/1286, K. 1996/981 (TOPUZ/ÖZKAYA, s. 800).

kuruluşun (meselâ gümrük başmüdürlüğünün) başka bir ilde bulunması durumu değiştirmez. Yetkili mahkeme tarh ve tahakkuku yapan gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>58</sup>. Gümrük idaresinin bulunduğu yerde vergi mahkemesi yoksa, yargı çevresine dâhil olduğu vergi mahkemesi uyuşmazlığı çözmeye yetkilidir. Aslında bir önceki başlık altında incelerken genel bütçeye giren vergilerde de aynı kural gereğince ilgili dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinin yetkili olduğunu söylemiştik. Gümrük vergisi ile ithâlde alınan vergiler de genel bütçeye ait olduğuna ve md. 37/a hükmü gereğince de yetkili mahkeme tarh ve tahakkuku yapan dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğuna göre İYUK md. 37/b hükmünün yeni ve farklı bir şey getirdiğini söylemek güçtür. Zaten 1994 yılında bu bent eklenmeden önce de Danıştay, gümrük vergisinden doğan davalarda yetkili mahkemenin ilgili gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğunu kabul etmekteydi<sup>59</sup>. Ancak yine de md. 37/b hükmü ile önceden kısmen mevcut olabilecek olan pürüz de giderilmiş olmaktadır. Şöyle ki gümrük vergileri ile ilgili dava açabilmek için öncelikle idarî başvuru yolunun tüketilmiş olması gerekir. Bu idarî başvurunun ise Maliye Bakanlığı'na yapılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, bu başvuruyu reddederse o zaman mükellefin dava hakkı doğmaktadır. Böyle olunca da vergiyi tarh etmiş idarî birimin Bakanlık mı yoksa mahallî gümrük giriş müdürlükleri mi olduğu meşkur kalıyordu. İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/b hükmü, bu şüpheye son vererek yetkili mahkemenin mahallî gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğunu net bir şekilde ortaya koymuştur<sup>60</sup>.

Bu başlık altında ayrıca 4458 sayılı Gümrük Kanunu<sup>61</sup>'ndaki özel düzenlemeye de değinmek gerekir. Bu kanundan önce yürürlükte olan eski 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük para cezalarına karşı yapılan itirazların reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davalarda görevli yargı yerleri adliye mahkemeleri iken<sup>62</sup>; yeni Gümrük Kanunu ile artık bu tür işlemlere

---

KARAVELİOĞLU, s. 1493; ALVER, s. 236; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 479.

<sup>59</sup> Bkz. Dnş. 7. D., 2.2.1983 gün ve E. 1983/97, K. 1983/180 (YENİCE/ESİN, s. 680, dipnot. 738).

<sup>60</sup> ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 479.

<sup>61</sup> 4458 sayılı. ve 27.10. 1999 tarihli kanun; R.G., 4.11.1999 t. ve 23866 S.

<sup>62</sup> Eski 1615 sayılı Kanun'da görevli mahkemeye ilişkin açık bir hüküm bulunmamakta idiyse de aynı dönemde yürürlükte olan Gümrük Yönetmeliği'nin 442. maddesinde görevli mahkemenin asliye ceza mahkemeleri olduğu yönünde bir hüküm vardı. Buna rağmen adli yargı ile idarî yargı arasında çıkan görev uyuşmazlıkları, Uyuşmazlık Mahkemesi'nin verdiği kararlar ile adli yargı lehinde çözümlenmişti. Bu konuda bkz. AYDIN

karşı açılacak davalarda görevli yargı yerleri idarî yargı yerleri olarak belirlenmiştir. İdarî yargıda görevli mahkemenin ise vergi mahkemeleri olduğuna şüphe yoktur<sup>63</sup> (2576 sayılı Kanun. md. 6/a). 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesine göre mükellefler, gümrük vergileri ile cezalarına karşı belirli şartlar altında ilgili idareye veya onun üstüne itiraz edebilirler. Mükelleflerin bu itirazlarının reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davalarda 242. madde, işlemi yapan gümrük müdürlüğünün bulunduğu yerdeki idarî yargı merciinin (=vergi mahkemesinin) yetkili mahkeme olduğunu belirtmiştir. 242. maddede sözü geçen ve yetkili mahkemenin tâyininde önem arz eden ilgili “işlem” den kastedilen ise, gümrük para cezası kararına yapılan itiraz üzerine üst makamca verilen red kararı değil; ilk ceza kararının alınmasına yönelik ast makamca tesis edilen işlemidir<sup>64</sup>. Dolayısıyla 242. madde, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu’nun 37/b maddesi hükmü ile uyumludur. Buna göre gümrük vergi ve cezalarına karşı ilgililerin itirazlarının üst bir merci tarafından reddedilmesi hâlinde yetkili mahkeme (üst merciin bulunduğu yer mahkemesi değil) işlemi yapan yani dava konusu vergi ve cezayı tahakkuk ettiren gümrük idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>65</sup>.

### 3. Şikâyet Yoluyla Vergi Düzeltme Taleplerinin Reddine İlişkin İşlemlerden Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme

Bilindiği üzere, 2.6.2000’de açıkça yürürlükten kaldırılincaya kadar Danıştay Kanunu md. 24/j hükmünde şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılan davalarda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’ın görevli olduğu belirtilmekteydi. Ancak henüz 2000 yılında bu değişiklik yapılmadan önce yetkiyle ilgili İYUK md. 37 değiştirilmiş ve 37. maddeye (b) bendi eklenerek şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davalarda yetkili mahkemenin, vergi ve benzeri malî yükümü tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesinin olduğu hükmü konulmuştur. Danıştay’ın görevli olduğu davalarda yetkili mahkeme meselesinin ortaya çıkmayacağı gerçeği dikkate alındığında; kanun koyucunun md. 37/b’de yetkili vergi mahkemesinden bahsetmesini, bu konularda görevli mahkemenin de vergi mahkemesi

---

Selman, “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na Göre Gümrük Para Cezalarında İdarî İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri”, (Yaklaşım, Y. 8, S. 91, Temmuz 2000, s. 215–216).

63 Bkz. DEMİR, s. 198–199.

64 AYDIN, s. 220.

65 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. AYDIN, s. 219–220.

olmasını istediği şeklinde yorumlanabilmeliydi<sup>66</sup>. O yüzden kanaatimize göre Danıştay Kanunu md. 24 değiştirilmeden önce de bu red işlemine karşı açılacak davalarda görevli mahkeme (Danıştay değil) vergi mahkemesi olarak kabul edilmeliydi<sup>67</sup>. Diğer bir ifadeyle 10.6.1994’de md. 37’ye eklenen (b) bendinin, Danıştay Kanunu’ndaki md. 24/j hükmünü zımnî olarak yürürlükten kaldırdığı kanaatimizce söylenebilir<sup>68</sup>. Danıştay da bu yönde yorum yaparak aynı kanaate sahip olmuştur<sup>69</sup>.

İYUK md. 37/b hükmünün önemi şuradadır. Şikâyet yoluyla vergi düzeltme talepleri Maliye Bakanlığı’na yapılır (VUK md. 124). Bu talebin reddi işlemi de Maliye Bakanlığı’nca yapılmaktadır. Ancak bu işleme karşı açılacak davada yetkili mahkeme, işlemi yapan makama göre değil; düzeltme konusu yapılan vergi ve benzeri malî yükümü tarh ve tahakkuk ettiren idarî birime göre tespit edilmektedir. Kısacası şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin (Maliye Bakanlığı’nca) reddine ilişkin işlemlerde açılacak davada yetkili mahkeme, düzeltme istemine konu olan vergi ve benzeri malî yü-

<sup>66</sup> Aynı kanaatte **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 479; Nitekim kanun koyucunun iradesinin bu yönde olduğu Danıştay Kanunu md. 24’te, 2.6.2000 tarih ve 4575 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikten sonra anlaşılmıştır.

<sup>67</sup> Bu konuda geniş değerlendirme için bkz. **DEMİR**, s. 213–215.

<sup>68</sup> Aynı görüşte **GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER**, s. 566; **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s. 185; **KIRBAŞ** Sadık, Vergi Hukuku, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2001, s. 212, dn. 17; Konuya açıkça değinmemekle beraber **OĞURLU** da 1997 yılında yazdığı makalesinde (yani henüz DK md. 24/j kaldırılmadan önce) görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğunu belirtmektedir. (**OĞURLU**, s. 323).

<sup>69</sup> “... Bentte ( İYUK md. 37/b) söz konusu davaları görmeye vergi mahkemesinin yetkili olduğu ifade edilmekle, görevli mahkeme de belirtilmiş olmaktadır. Bu suretle, 2575 sayılı Danıştay Kanunu 24. maddesinin 1/j bendinde yer alan, VUK gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davaların ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da çözümleneceği yolundaki hükmün uygulanma olanağı kalmamıştır.” **Dnş. 4. D., 16.2.1995 gün ve E. 1995/651, K. 1995/743 (Vergi Sorunları, Haziran 1995, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, S. 81, s. 113)**; Danıştay’ın aynı yöndeki başka bir kararı için bkz. **Dnş. 4. D., 29.6.1994 gün ve E. 1994/2129, K. 1994/3972 (ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 227)**; Diğer bir Danıştay kararında da şu ifadelerle yer verilmiştir: “... Her ne kadar 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 24. maddesinin 1. fıkrasının (j) bendindeki hüküm, değişiklik gerekçesinde açıklandığı biçimde kaldırılmamış ve Danıştay Kanunu’nda düşünüldüğü belirtilen değişiklik bugün gerçekleşmemiş ise de 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanunu’nun 37. maddesindeki değişiklik, gerekçede yer alan sebeplerle yaptığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, sözü edilen uyumsuzlukların çözüm yeri konusunda daha yeni (muahhar) kanun olan 2577 sayılı Kanun’un değişik 37. maddesinin uygulanması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır...” **Dnş. 9. D., 12.9.1994 gün ve E. 1994/1112, K. 1994/1994/3347 (TOPUZ/ÖZKAYA, s. 802)**. Danıştay’ın başka bir kararında ise, karara görevli mahkemenin vergi mahkemesi değil; Danıştay olduğu yönünde muhalefet şerhi konmuştur. Karar için bkz. **Dnş. 7. D., 15.9.1997 gün ve E. 1997/3842, K. 1997/2925 (TOPUZ/ÖZKAYA, s. 803)**.

kümü tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>70</sup>, yoksa Maliye Bakanlığı'nın bulunduğu Ankara Vergi Mahkemesi değildir. Diğer yandan il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına, şikâyet yoluyla düzeltme talebinde bulunulabilir. Düzeltme talebinin reddi hâlinde aynı şekilde yetkili vergi mahkemesi, düzeltme istemine konu işlemi tesis eden idarî birimin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir<sup>71</sup>. Ancak belirtelim ki, bu son hâlde zaten düzeltme istemini reddeden idare makamı ile düzeltme istemine konu işlemi tesis eden idare mercii aynı vergi mahkemesinin yargı çevresinde bulunacağı için yetkili mahkemeyi tespit etmek önemli bir sorun teşkil etmeyecektir.

#### 4. 6183 Sayılı Kanun'un Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklarda Yetkili Mahkeme

Bu maddeyi 2576 sayılı Kanun'un 6/b hükmü ile beraber düşünmek gerekir. Zira bu hükmeye göre 6183 sayılı Kanun'un uygulamasından doğan bütün davalar değil; yalnızca 6/a hükmünde sayılan konulara ilişkin uygulamalardan doğan davalarda vergi mahkemeleri görevlidir<sup>72</sup>. Yetkili vergi mahkemesini düzenleyen İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/c hükmünü de bu kapsamda düşünmek gerekir. 2576 sayılı Kanun'un 6/a maddesi kapsamında bulunmayan yükümlerle ilgili 6183 sayılı Kanun'un uygulamasında ödeme emirlerine karşı açılacak davalar idare mahkemelerinde görüleceği için md. 37/c hükmü değil; md. 32 ve devamı hükümleri uygulanır<sup>73</sup>.

<sup>70</sup> **ALVER**, s. 236; **OĞURLU**, s. 323; **TEKİN** Cem, "Danıştay Kanunu'nda 4575 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklik Sonucunda Şikâyet Yolu İle Düzeltme Taleplerinin Reddi Durumunda Görevli ve Yetkili Mahkeme", (Yaklaşım Dergisi, Y. 10, S. 109, Ocak 2002, s. 162).

<sup>71</sup> **ALVER**, s. 236.

<sup>72</sup> "... Öte yandan, temyiz aşamasında dosyaya konan ödeme emirlerinin incelenmesinden, bu ödeme emirlerini düzenleyen vergi dairesinin... Vergi Dairesi Müdürlüğü olduğu görüldüğünden davanın; 2577 sayılı kanunun 37. maddesinin (c) fıkrası hükmü uyarınca Ankara Vergi Mahkemesince çözümlenmesi gerekmektedir..." **Dnş. 3. D., 1.7.1997 gün ve E. 1996/2382, K. 1997/2749 (Dnş. Der., Y. 28, S. 95, 1998, s. 235)**; Bu konuda daha ayrıntılı açıklama için bkz. **DEMİR**, s. 215-216.

<sup>73</sup> **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 481; **KARAVELİOĞLU**, s. 1495; "Ancak bu hükmün (md. 37/c) uygulanabilmesi için ödeme emrine konu olan kamu alacağının mutlaka vergi, resim, harç ve benzeri türden bir malî yüküm veya bunların zam ve cezalarından olması şart değildir." diyen **OĞURLU**'ya göre 6183 sayılı Kanun'un uygulanması şeklinde olan her türlü ödeme emrine karşı açılacak davalara vergi mahkemeleri bakacaktır. Yazar, bu görüşüne 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesindeki açık hükmü dayanak almaktadır. (**OĞURLU**, s. 325); Vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinin (b) bendine göre yalnızca vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili olarak 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklar, ver-

Bu maddeyle ilgili ayrıca dikkat edilmesi gereken nokta da şudur: İYUK md. 37/c hükmünün açıklığı karşısında bu bentte 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan bütün davalarda yetkili mahkeme düzenlenmemiştir. 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında tahsil aşamasına gelmiş ve hakkında ödeme emri düzenlenmiş kamu alacaklarıyla ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin tâyininde md. 37/c hükmü uygulanır<sup>74</sup>. 6183 sayılı Ka-

---

gi mahkemelerinin görevine dâhildir. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde vergi mahkemelerinin göreviyle ilgili açık bir düzenleme olsa da sonraki tarihli kanun olan ve 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesini değiştiren 24.2.1988 tarih ve 3410 sayılı Kanun'un burada uygulanması gerekir. Buna göre de vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili olmayan konularda düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda idare mahkemelerinin görevli olduğu kabul edilmelidir. Danıştay da bu görüştedir. Bkz. **Dnş. 7. D., 3.5.2000 gün ve E. 2000/998, K. 2000/1452 (Dnş. Der., Y. 33, S. 105, 2003, s. 410).**

74. "... Öte yandan, temyiz aşamasında dosyaya konulan ödeme emirlerinin incelenmesinden, bu ödeme emirlerini düzenleyen vergi dairesinin ... Vergi Dairesi Müdürlüğü, muhatabının da Türkiye Demir ve Çelik İşletmeleri Genel Müdürlüğü olduğu görüldüğünden davanın; 2577 sayılı Kanun'un 37. maddesinin (c) fıkrası *hükmü uyarınca Ankara Vergi Mahkemesi'nce çözümlenmesi gerekmektedir...*" **Dnş. 3. D., 1.7.1997 gün ve E. 1996/2382, K. 1997/2749 (Dnş. Der., Y. 28, S. 95, 1998, s. 235);** "Ödeme emri biçiminde olmayan bildirimlere karşı açılacak davalar bu hükmün dışındadır" diyen GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER'in md. 37/c hükmünün yalnızca ödeme emrine karşı açılacak davalarda uygulanacağı, meselâ 6183 sayılı Kanun'un bir uygulaması olan kesin haciz işlemine karşı açılacak davalarda md. 37/c hükmünün uygulanamayacağı görüşünde olduğu anlaşılmaktadır. (**GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER**, s. 567); Aynı şekilde İYUK md. 37/d hükmüne göre yetkili vergi mahkemesinin belirleneceği uyuşmazlık türleri arasında haciz işlemine karşı açılacak davaları örnek gösteren KARAVELİOĞLU'nun da aynı görüşte olduğu anlaşılmaktadır. (**KARAVELİOĞLU**, s. 1497); Yine ÖZBALCI'nın da bu görüşte olduğu açıkça anlaşılmaktadır. (**ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 480); Buna karşın Danıştay bir kararında kesin haciz işlemi ve bu işlemin uygulamasının uyuşmazlık konusu olduğu (yani ödeme emrinin uyuşmazlık konusu olmadığı) bir davada yetkili mahkemenin yine de ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğuna karar vermiştir. Danıştay'ın kararına konu olan olayda ödeme emrini Bursa Vergi Dairesi düzenlemiş, kesin haciz kararını yine Bursa Vergi Dairesi almış; verilen talimat üzerine haciz kararını da Eskişehir Vergi Dairesi uygulamıştır. Davacı, haciz kararının kaldırılması istemiyle Bursa Vergi Mahkemesi'nde dava açmıştır. Bursa Vergi Mahkemesi de kararı uygulayan Eskişehir Vergi Dairesi'nin bulunduğu Eskişehir Vergi Mahkemesi'nin yetkili olduğu gerekçesiyle dava dosyasını Eskişehir Vergi Mahkemesi'ne göndermiştir. Çıkan olumsuz yetki uyuşmazlığını çözümlen Danıştay, bu kararda şu görüşlere yer vermiştir: "... 2577 sayılı İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nun 37. maddesinin (b) fıkrasında; Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulamasında, ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin uyuşmazlığı çözmeye yetkili olduğu hükmüne bağlandığine göre: Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanması nedeniyle eğer bir ödeme emri düzenlenmiş ise bu ödeme emri uyuşmazlık konusu edilmemiş olsa bile uyuşmazlığı çözümlenmeye bu ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğunun kabulü gerekir. Olayda da kesinleşen kamu alacağı için ödeme emri Bursa Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce düzenlenmiş bulunduğuna göre ödeme emrine

nun'un diğer konulara ilişkin (kamu alacağının tahsil aşaması ve ödeme emri düzenlenmesiyle ilgili olmayan konular) uygulamasından doğan (fakat vergi mahkemelerinin görevine giren) davalarda yetkili mahkeme md. 37/d hükmüne göre belirlenir. Diğer bir deyişle md. 37/c'de "ödeme emrini düzenleyen ... daire" den söz edildiği için, henüz ödeme emri düzenleme aşamasına gelmemiş olan uyuşmazlıklar hakkında buradaki hükmün değil; yerine göre 37. maddenin (a) veya (d) bentlerinin uygulanması gerekecektir<sup>75</sup>. Örneğin, 6183 sayılı Kanun'a göre tesis edilen ve 2576 sayılı Kanun md. 6/a bendi kapsamında bulunan kamu alacaklarına ilişkin ihtiyatî haciz, teminat işlemleri, gecikme zammı uygulamaları ile ihtiyatî tahakkuk uygulamalarına karşı açılacak davalarda görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir<sup>76</sup>. İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/c hükmü yalnız tahsil aşamasına gelmiş ve hakkında ödeme emri düzenlenmiş kamu alacaklarıyla ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi düzenlediğinden, bu son hâlde yetkili vergi mahkemesinin tespit edilebilmesi için md. 37/d hükmü uygulanacaktır<sup>77</sup>. Buna

---

konu kamu alacağının süresinde ödenmemesi sebebiyle aynı vergi dairesi müdürlüğünce alınan haciz kararının iptali istemiyle açılan dava konusu uyuşmazlığı çözmeye de Bursa Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün bulunduğu yer vergi mahkemesi olan Bursa Vergi Mahkemesi yetkili bulunmaktadır..." **Dnş. 3. D., 31.1.1986 gün ve E. 1986/36, K. 1986/310 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 569)**; Kanaatimizce Danıştay'ın bu kararında ulaştığı sonuç, kanun koyucunun md. 37/c hükmünde amaçladığı sonuçla uyumludur. Gerçekten de md. 37/c hükmünde ödeme emrine karşı açılacak davalardan değil; Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklardan bahsedilmektedir. Buna göre de 6183 sayılı Kanun'un bir uygulaması olan kesin haciz işlemine karşı açılacak davalarda da (eğer tahsil aşamasına gelmiş kamu alacağı hakkında bir ödeme emri düzenlenmiş ise) yetkili mahkeme, İYUK md. 37/c hükmüne göre ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. Aynı görüşte **COŞKUN /KARYAĞDI, s. 124.**

<sup>75</sup> **YENİCE/ESİN, s. 682.**

<sup>76</sup> **KARAKOÇ, Kamu Alacaklarının..., s. 69; DEMİR, s. 209.**

<sup>77</sup> Ancak **YENİCE/ESİN**, ihtiyatî tahakkukun da nihayetinde "tahakkuk" niteliğinde olma özelliğini dikkate alarak vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerin 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesine istinaden ihtiyaten tahakkuk ettirilmesinden doğan uyuşmazlıklarda yetkili mahkemenin İYUK md. 37/d hükmüne göre değil; md. 37/a hükmüne göre belirlenmesi gerektiğini düşünmektedirler. (**YENİCE/ESİN, s. 682**); Buna karşın **KARAVELİOĞLU, İYUK md. 37/d hükmüne göre yetkili vergi mahkemesinin tespit edileceği uyuşmazlıklar arasında ihtiyatî tahakkuk ile ilgili uyuşmazlıkları da saymaktadır. (KARAVELİOĞLU, s. 1497)**; Fakat burada şu noktayı hatırlatmakta yarar görüyoruz: 6183 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili olan ihtiyatî haciz bakımından md. 37/d'nin uygulanması düşünülebilir. Bu hükmün uygulanması sonucunda yetkili vergi mahkemesinin ihtiyatî haciz işlemi yapan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğu söylenecektir. Ancak ihtiyatî haczin başka yerdeki vergi dairesi marifetiyle (niyabeten) yapılması hâlinde yetkili vergi mahkemesi hangisi olacaktır? Bu soruya md. 37/d hükmüne göre niyabet verilmiş olan vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahke-

göre de yetkili vergi mahkemesi, dava konusu işlemi yapan idarî merciin bulunduğu yer mahkemesidir<sup>78</sup>.

Bu düşünceler çerçevesinde 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında ödeme emrine karşı açılacak davalarda bu ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkilidir, yoksa kamu alacaklısı idarenin bulunduğu yer mahkemesi yetkili değildir<sup>79</sup>. Bu hükmün önemi, özellikle bazı kamu alacaklarında alacaklı idare ile ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin farklı yerlerde olması hâlinde ortaya çıkar. Gerçekten de bazı kanunlarda, kesinleşen kamu alacağının tâkip ve tahsil olunmak üzere vergi

---

mesi olduğu söylenebilirse de kanaatimizce ihtiyatî haciz bakımından 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesindeki yetkili mahkeme konusunda koyduğu özel hüküm dikkate alınmalıdır. Gerçekten bu maddeye göre ihtiyatî haciz bakımından yetkili vergi mahkemesi, alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. 6183 sayılı Kanun md. 15'in bu açıklığı karşısında niyabeten yapılan ihtiyatî hacizler bakımından da yetkili vergi mahkemesi, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/d hükmüne göre değil; 6183 sayılı Kanun md. 15'e göre belirlenecektir. Aynı görüşte **ÖZBALCI**, *Âmme Alacaklarının...*, s. 240.

<sup>78</sup> **YENİCE/ESİN**, s. 682; **ALVER**, s. 237; **OĞURLU**, s. 325.

<sup>79</sup> **YENİCE/ESİN**, s. 682; **ALVER**, s. 237; **OĞURLU**, s. 326; "... Öte yandan, temyiz aşamasında dosyaya konulan ödeme emirlerinin incelenmesinden, bu ödeme emirlerini düzenleyen vergi dairesinin Ankara Vergi Dairesi Müdürlüğü olduğu görüldüğünden davanın; 2577 sayılı Kanun'un 37. maddesinin (c) fıkrası hükmü uyarınca (Zonguldak Vergi Mahkemesi'nce değil) Ankara Vergi Mahkemesi'nce çözümlenmesi gerekir..." **Dnş. 3. D., 1.7.1997 gün ve E. 1996/2382, K. 1997/2749, (Dnş. Der., Y. 28, S. 95, 1998, s. 235)**; Buna karşın Danıştay, bir kararında md. 37/c hükmünün açıklığına rağmen ödeme emrinin iptâlî istemiyle açılan davada yetkili mahkemenin "*tahakkuku yapan âmme idaresinin bulunduğu yer vergi mahkemesinin*" yetkili mahkeme olduğuna karar vermiştir. Karar için bkz. **Dnş. 6. D., 19.4.1988 gün ve E. 1988/296, K. 1988/546 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 572)**; Ancak burada 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde ödeme emrine karşı açılacak davalarda yetkili mahkemenin alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi olarak belirlendiğini hatırlatmak isteriz. Aslında dikkatli incelendiğinde 6183 sayılı Kanun md. 58 ile İYUK md. 37/c arasında yetkili mahkeme konusunda bir çatışma olduğu görülecektir. Gerçekten ödeme emrine karşı açılacak davalarda 6183 sayılı Kanun md. 58'de alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi; İYUK md. 37/c'de ise ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesinin yetkili mahkeme olarak belirlendiğini görüyoruz. Genelde alacaklı tahsil dairesinin ödeme emrini düzenleyen daire olduğu durumlarda her iki maddeye göre de aynı mahkemenin yetkili mahkeme olması söz konusu olmakla beraber bu iki dairenin farklı olması hâlinde yetkili mahkeme md. 58'e göre mi yoksa md. 37/c'ye göre mi belirlenecektir? Kanaatimizce ödeme emrini düzenleyen daire ile alacaklı tahsil dairesinin farklı olması hâlinde sonraki kanunî düzenleme olan İYUK md. 37/c'ye göre yetkili mahkemenin ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğu kabul edilmelidir. Bundan dolayı **ÖZBALCI** ve **GÜLSEVEN**'in, eserlerinde ödeme emrine karşı açılacak davalarda yetkili mahkeme konusunda İYUK md. 37/c'den söz etmemiş olmaları eleştirilmelidir. (**ÖZBALCI**, *Âmme Alacaklarının...*, s. 619, **GÜLSEVEN**, s. 377).



dairesi, mal müdürlüğü, defterdarlık gibi maliye kuruluşlarına intikal ettirileceği öngörülebilmektedir<sup>80</sup>. Bu durumun daha çok ihracatta vergi iadesinin geri istenmesi hâllerinde ortaya çıktığı belirtilmektedir<sup>81</sup>.

##### 5. Diğer Vergi Uyuşmazlıklarında Yetkili Mahkeme

İYUK md. 37/d hükmü torba bir hüküm öngörerek, vergi mahkemelerinin görevine girip de, md. 37'nin (a), (b) ve (c) bentlerine girmeyen vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin dava konusu işlemi yapan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi olduğunu belirtmiştir<sup>82</sup>. Buna göre vergi, resim ve harçlar henüz tarh ve tahakkuk aşamasına gelmemiş ve bunlar hakkında ödeme emri düzenlenmemişse işlemi yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili olacaktır<sup>83</sup>. Diğer bir deyişle henüz tarhiyat veya ceza kesme aşamasına gelmemiş olan vergi ve benzeri yükümlere ilişkin uyuşmazlıklarla ödeme emri tebliği dışındaki tâkip ve tahsil uyuşmazlıkları md. 37/d hükmündeki yetki kuralına tâbi olacaktır<sup>84</sup>. Örneğin, tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin şekle aykırılık nedeniyle veya süre yönünden reddine dair uzlaşma komisyonunun işlemlerine karşı açılacak davalarla tâdilât ve takdir komisyonlarının tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi dairesinin açacağı davanın (VUK md. 377/II) dava konusu işlemi yapan makamın bulunduğu yer mahkemesinde açılması gerekir<sup>85</sup>. Diğer yandan yine takdir komisyonlarının arsalarla ait asgari ölçüde birim değer tespitiyle ilişkin kararları nedeniyle VUK mükerrer md. 49/b hükmüne göre açılacak davalarda da yetkili mahkeme md. 37/d hükmüne göre belirlenir. Öte

80 YENİCE/ESİN, s. 682; OĞURLU, s. 326.

81 ALVER, s. 237; OĞURLU, s. 325.

82 “... davaya konu edilen işlem, gümrük vergi ve resimlerinin tarh ve tahakkukuna ilişkin olarak yetkili gümrük idaresince yapılan bir işlem olmayıp, bu işlemlerin yapılmasını sağlamak amacıyla davacının İzmit Gümrükleri Baş Müdürlüğüne müracaatını öngören Maliye ve Gümrük Bakanlığı işlemi olduğuna göre, yukarıda anılan (md. 37) (c) bendi uyarınca davanın çözümüne, dava konusu işlemi yapan Maliye ve Gümrük Bakanlığının bulunduğu yer olan Ankara'daki Vergi Mahkemesi yetkilidir...” Dnş. 3. D., 24.1.1984 gün ve E. 1984/53, K. 1984/158 (Dnş. Der., Y. 15, S. 56-57, 1985, s. 142).

83 ALVER, s. 341; OĞURLU, s. 327; “... Olayda, yükümlünün 2801 sayılı yasadın yararlandırılmaması yolundaki vergi dairesi işlemine karşı Danıştay'da açılan davanın görüm ve çözümü, açıklanan yasa hükümleri (İYUK md. 37/d) karşısında (işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yer) vergi mahkemesi görevi ve yetkisi içinde olduğundan ...” Dnş. 9. D., 9.11.1984 gün ve E. 1984/2195, K. 1984/3132 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 572).

84 YENİCE/ESİN, s. 683; ALVER, s. 237–238; OĞURLU, s. 327.

85 YENİCE/ESİN, s. 683; ALVER, s. 238; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 481; OĞURLU, s. 327.

tarafından iptâl davaları<sup>86</sup> ile 6183 sayılı Kanun'un 13 ve devamı maddelerine göre uygulanan ihtiyatî haciz (kesin haciz değil)<sup>87</sup> uygulamalarına karşı açılacak davalar da md. 37/d hükmüne tâbidir<sup>88</sup>. Bunlara Vergi Usûl Kanunu'nun 267. maddesi gereğince vergi mahkemelerinde mükelleflerin takdir komisyonunun emsâl bedeli tâyinlerine karşı açılacak davaları da eklemek gerekir<sup>89</sup>. Nihayet, md. 37/d hükmü uyarınca götürü ücret, götürü ticaret ve serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin il ve ilçe takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalar<sup>90</sup> ile tahakkuktan vazgeçme işlemlerine (VUK md. 115), düzeltme ve iade taleplerinin reddine (VUK md. 122), büyük mağazaların envantere aldıkları iktisadî kıymetlerin değerlemesine (VUK md. 190), amortisman nispetlerine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemlerine (VUK md. 315) karşı açılacak davalar ile tecil, tehir ve gecikme zammı (6183 sayılı Kanun md. 48–53) gibi işlemlerden doğan uyuşmazlıklarda bu tür işlemleri yapan idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi<sup>91</sup> ve diğer idarî uygulamalarda uygulamayı yapan idarenin bağlı bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili olacaktır<sup>92</sup>.

Görüldüğü üzere md. 37/d hükmü, idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkemeyi düzenleyen md. 32 hükmüne benzemektedir<sup>93</sup>. O yüzden daha önce de değindiğimiz, GÖZÜBÜYÜK/TAN'ın 32. maddede

86 "... Olayda, hayvan kesim ve taşıma ücreti ve tellâllık harcı hakkında Çayeli Belediye Meclisi'nce düzenlenen târife kararı uyarınca tahsil edilen ... liranın iadesi istemiyle Danıştay'da açılan davanın görüm ve çözümü açıklanan yasa hükümleri (İYUK md. 37/d) karşısında (târifeyi çıkaran Çayeli Belediye Başkanlığı'nın bulunduğu yer) vergi mahkemesinin görev ve yetkisi içinde olduğundan 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesinin 1/a bendi hükmü uyarınca dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesine karar verildi..."  
**Dnş. 9. D., 22.4.1985 gün ve E. 1982/9696, K. 1985/864 (GÖZÜBÜYÜK/DİNÇER, s. 572).**

87 Yukarıda IV-B-4 başlığı altında açıkladığımız üzere hakkında ödeme emri düzenlenmiş kamu alacağının tahsil aşaması ile ilgili olan ve 6183 sayılı Kanun'un bir uygulaması olan kesin haciz işlemine karşı açılacak iptâl davasında yetkili mahkeme, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 37/c hükmü uyarınca ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.

88 **YENİCE/ESİN, s. 683; OĞURLU, s. 325.**

89 **ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 481.**

90 Götürü ücret, götürü ticaret ve serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin konuların kanunî temelini oluşturan Vergi Usûl Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri, 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Biz burada yetkili mahkeme konusunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu açıklamalara yer verdik.

91 **KARAVELİOĞLU, s. 1496–1497; OĞURLU, s. 327.**

92 **YENİCE/ESİN, s. 683; ALVER, s. 238; OĞURLU, s. 327.**

93 **YENİCE/ESİN, s. 683; OĞURLU, s. 327.**

geçen idare mahkemesi deyiminin vergi mahkemelerini de kapsadığı yönündeki görüşlerinin aslında md. 37/d hükmü ile karşılandığını görüyoruz. Yani md. 37/d hükmü tam anlamıyla vergi mahkemelerinin görevli olduğu hiçbir davada yetki sorununu açıkta bırakmamaktadır. Bundan dolayı da idare mahkemelerinin görevli olduğu davalarda md. 32'nin gördüğü işlevi, vergi mahkemeleri bakımından md. 37/d görmektedir. Bunun sonucu olarak da vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlık konusu kararı tesis eden takdir komisyonu veya târifeyi çıkaran mercii yahut teminat isteyen veya ihtiyatî haciz uygulamasına girişen idare nerede bulunuyorsa, davanın o yer vergi mahkemesinde açılması gerekmektedir<sup>94</sup>.

#### IV. MAHKEMECE YETKİ KONUSUNUN İNCELENMESİ

Bilindiği üzere Medenî Usûl Hukuku'nda yetki kurallarının (birkaç istisna dışında) kamu düzenine ilişkin olmadığı ve bu yüzden uyuşmazlığın taraflarının yetki sözleşmesi ile aslında yetkisiz olan bir mahkemeyi yetkilendirebilecekleri kabul edilir<sup>95</sup>. Buna karşın idarî yargılama usûlünde yetki konusu, kamu düzenine ilişkindir. İYUK 32/2 maddesi bu durumu “ *Bu kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindedir*” diyerek açıkça belirtmiştir. Bundan dolayı tarafların –ki taraflardan biri idaredir- yetki sözleşmesi yaparak yetkisiz olan bir mahkemeye uyuşmazlıkta yetki veremeyecekleri kabul edilmektedir<sup>96</sup>. İdarî bir uyuşmazlık olan (DK md. 26) vergi uyuşmazlıklarında da taraflar yetki sözleşmesi yapamayacaklardır. Ancak adli yargı yerlerinin görev alanına giren dolaylı vergi uyuşmazlıklarında Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu kuralları geçerli olacağı için yetki sözleşmesi yapılabilmektedir. Medenî Usûl Hukuku'ndaki prensiplere göre belirlenecektir.

Yetkinin kamu düzenine ilişkin olmasının diğer bir sonucu ise mahkeme tarafından re'sen göz önünde bulundurulmasıdır. Yani mahkeme, açılan bir davada yetki meselesini tarafların itirazına gerek olmadan kendiliğinden inceleyebilecektir, hattâ incelemelidir<sup>97</sup>. Zira İdarî Yargılama Usûlü Kanu-

94 YENİCE/ESİN, s. 683.

95 KURU/ARSLAN/YILMAZ, s. 159; PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES, s. 106

96 GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 411, s. 356; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 159; KALABALIK, s. 274; TOPUZ/ÖZKAYA, s. 776; Ayrıca belirtmelidir ki idarî sözleşmelerde yetki sözleşmesi yapılmasına cevaz veren İYUK md. 32/2'nin son cümlesi, 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.

97 GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 418, s. 359; GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 411, s. 356; ÖZBALCI, Veri Davaları, s. 470; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s.

nu'nun 14/3-a maddesinde görev yanında yetki de ilk inceleme konuları arasında yer almıştır. Başka bir deyişle yetki, açılan bir vergi davasının ön koşullarından biridir. (G)örevli mahkeme, açılan bir vergi davasında (öncelikle görevli olduğunu tespit ettikten sonra) yetkili olup olmadığını saptamalıdır<sup>98</sup>. Görevli yargı yeri bu incelemeyi kendiliğinden yapabileceği gibi tarafların yetkisizlik itirazları üzerine de yapabilir. Kamu düzenine ilişkin olduğundan yetki itirazının davanın her aşamasında yapılabileceği ve mahkemece de bu itirazın her zaman göz önüne alınabileceği kabul edilmektedir. Nitekim kanunkoyucu da İYUK md. 14/6 hükmünde ön koşullardan biri olan yetki konusunun davanın her safhasında incelenebileceğini ve yetkisizliğin tespiti hâlinde md. 15/1-a hükmüne göre hareket edilebileceğini öngörmüştür

Mahkeme, davanın her hangi bir safhasında<sup>99</sup> kendiliğinden ya da tarafların itirazı üzerine davada kendisinin yetkisiz olduğuna kâni olursa davanın reddi ile birlikte dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verir (İYUK md. 15/1-a). Görev konusunda olduğu gibi yetki konusunda da mahkemenin ayrıca yetkililik kararı alması söz konusu değildir. Mahkeme yetkisizlik kararı vermediği sürece davada yetkili olduğunu kabul etmiş demektir. Ancak taraflardan birinin yetkisizlik itirazı ileri sürmesi hâlinde mahkemenin bu itirazı karara bağlaması gerekir. Mahkeme yetkili olduğuna kâni ise itirazı reddeder<sup>100</sup>. Mahkemenin bu kararı ara kararı niteliğinde olduğu için (tek başına değil) ancak esas kararlarla birlikte temyiz olunabilir<sup>101</sup>. Buna karşın mahkemenin yetkisizlik kararı, nihâî karar olduğu için bu karara karşı

---

159; **KARAKOÇ**, Genel Vergi..., s. 500; **KALABALIK**, s. 274, 280; **KIZILOT**, s. 329; **TOPUZ/ÖZKAYA**, s. 776.

98 **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 469; "Açılan bir davada hem görev hem yetki konusunda aykırılık bulunması durumlarında, öncelikle görev konusunun ele alınması gerekir. Mahkeme, görevine girmeyen bir konuda yetkisizlik kararı veremez." (**TOPUZ/ÖZKAYA**, s. 776).

99 Taraflarca yapılacak yetkisizlik itirazı yargılamanın her aşamasında yapılabilir. (**GÖZÜBÜYÜK**, Yönetmelik Yargı, no. 418, s. 359; **ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 470; **KARAKOÇ**, Vergi Yargılaması..., s. 161; **KIZILOT**, s. 329); Davanın yetkisiz mahkemede görülmesi kararın bozma nedenidir (İYUK md. 49/1-a). Bundan dolayı, yetki itirazı temyiz sebepleri ile beraber ileri sürülebilir. Buna karşın, kararın düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi aşamalarında yetki itirazının yapılması mümkün değildir. Ancak yargılamanın yenilenmesi talebi yerinde görülür ve yargılama yeniden başlarsa bu aşamada yetki itirazı yapılabilir. (**ÖZBALCI**, Vergi Davaları, s. 470; **TOPUZ/ÖZKAYA**, s. 776).

100 Yetkisizlik itirazını ara kararı ile reddeden mahkemenin, daha sonra yetkisizlik kararı verebileceği kabul edilmektedir. Bkz. **ALANGOYA**, s. 121.

101 **ALANGOYA**, s. 121; **PEKCANITEZ/ATALAY/ÖZEKES**, s. 108-109; **GÖZÜBÜYÜK**, Yönetmelik Yargı, no. 418, s. 359; **KARAKOÇ**, Vergi Yargılaması..., s. 161; **KARAKOÇ**, Genel Vergi..., s. 500; **KALABALIK**, s. 280; **KIZILOT**, s. 330.

temyiz yoluna başvurulabileceği hemen düşünülebilir<sup>102</sup>. Ancak İYUK md. 15/4 hükmünde 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra idarî yargının görevli olduğu davalarda mahkemenin verdiği yetkisizlik kararlarına karşı temyiz ve bölge idare mahkemesine itiraz yolu kapatılmıştır.

Mahkemenin yetkisizlik kararı vererek dosyayı gönderdiği mahkeme, bu kararla bağlı değildir. O da kendisini yetkisiz görüyorsa, yetkisizlik kararı verebilir (İYUK md. 43). Bu hâlde de aşağıda inceleyeceğimiz yetki uyuşmazlığı ortaya çıkar. İYUK md. 43/1'e göre idare veya vergi mahkemesi açılan davayı yetkisizlik sebebiyle ön koşullardan reddederlerse dava dosyasını yetkili mahkemeye gönderirler. Bu son hâlde dava dosyasının yetkili idarî yargı yerine gönderilmesi için davacının herhangi bir talebine gerek yoktur. Dava dosyasının kendisine gönderildiği görevli idarî yargı yeri, davanın kendi yetki alanına girdiğini düşünüyorsa (yani ikinci mahkeme yetkisizlik kararı vermezse) yine ayrıca yetkililik kararı almasına gerek olmaksızın ve ayrıca davacının her hangi bir girişimi beklenmeksizin davayı (diğer ön koşullar da tekemmül etmiş ise) esastan incelemeye başlar. Ayrıca davacının, davanın gönderildiği mahkemede incelenmesini istemesi veyahut da yeni bir dava dilekçesi vermesi gerekmez.

## V. YETKİ UYUŞMAZLIĞININ GİDERİLMESİ

### A. Olumsuz Yetki Uyuşmazlığının Giderilmesi

Yukarıda belirttiğimiz gibi yetki bir davada ön inceleme konuları arasında yer almaktadır (İYUK md. 14/3-a). Ön inceleme yapan mahkeme, davanın yetkili olmayan mahkemede açıldığını görürse davayı yetki yönünden reddederek dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verir (İYUK md. 15/1-a). Ancak dosya kendisine gönderilen mahkeme ilk mahkemenin bu yetkisizlik ve gönderme kararı ile bağlı olmadığı<sup>103</sup> için ikinci mahkeme de yetkisizlik kararı verebilir. Böylece iki mahkeme de yetkisizlik kararı vererek davayı mahkemesiz bırakmaktadır. İşte iki mahkeme (iki idare mahkemesi veya iki vergi mahkemesi) arasında ortaya çıkan bu yetki uyuşmazlığına olumsuz yetki uyuşmazlığı adı verilir. İki mahkeme arasında çıkan

<sup>102</sup> Gerçekten GÖZÜBÜYÜK ve KALABALIK mahkemenin verdiği yetkisizlik kararlarının temyiz edilebileceğini belirtmektedirler. GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 418, s. 359; KALABALIK, s. 280.

<sup>103</sup> Buna karşın dosyayı gönderen mahkeme Danıştay dava dairesi ise bu hâlde dosya kendisine gönderilen mahkeme Danıştay'ın kararı ile bağlıdır ve bu yüzden de yetkisizlik kararı veremez (İYUK md. 43/3).

olumsuz yetki uyuşmazlığı aşağıdaki gibi giderilir. Uyuşmazlık, bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından yetkili mahkeme belirlenmek ve iki yetkisizlik kararından birinin kaldırılması suretiyle çözümlenecektir<sup>104</sup>.

Yetkisizlik kararları veren mahkemeler aynı bölge idare mahkemesi yargı çevresinde ise yetki uyuşmazlığı o bölge idare mahkemesi tarafından çözümlenir (İYUK md. 43/1-b; 2576 sayılı Kanun md. 8/b). Buna göre örneğin Bursa Bölge İdare Mahkemesi'nin yargı çevresi içinde bulunan Bursa Vergi Mahkemesi ile Balıkesir Vergi Mahkemesi arasında ortaya çıkacak olan olumsuz yetki uyuşmazlığını, Bursa Bölge İdare Mahkemesi çözecektir. Belirtelim ki uygulamada, Danıştay'ın görevine giren olumsuz yetki uyuşmazlıkları daha çok çıkar. Çünkü bölge idare mahkemelerinin yargı çevreleri incelendiğinde, aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresine giren iki farklı yer idare veya vergi mahkemesi sayısının az olduğu görülecektir. Bölge idare mahkemesinin yetki uyuşmazlığını çözen kararı md.43/3 gereği kesindir<sup>105</sup>. Bu yüzden dava dosyası kendisine gönderilen mahkeme yetkisizlik kararı veremez. Mahkeme, işin esasına girerek davayı sonuçlandırmak zorundadır<sup>106</sup>.

Yetkisizlik kararlarını veren mahkemeler ayrı bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinde iseler bu hâlde de olumsuz yetki uyuşmazlığını Danıştay'ın ilgili dairesi çözecektir (İYUK md. 43/1-b). Yetki uyuşmazlığı, vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkmış ise Danıştay 3. Dairesi (DK md. 27/a); idare mahkemeleri arasında ortaya çıkmış ise Danıştay 10. dairesi görevlidir (DK md. 34/a). Buna göre örneğin Aydın Vergi Mahkemesi ile İzmir 3. Vergi Mahkemesi arasında ortaya çıkacak olan olumsuz bir yetki uyuşmazlığını, Danıştay 3. Dairesi; İzmir 4. İdare Mahkemesi ile Aydın İdare Mahkemesi arasında çıkacak olumsuz yetki uyuşmazlığını ise Danıştay 10. Dairesi çözecektir. Danıştay'ın yetkili mahkemeyi belirleyen kararı kesindir (İYUK md. 43/3). Bu yüzden dava dosyası kendisine gönderilen mahkeme yetkisizlik

<sup>104</sup> HONDU Selçuk, "İdarî Yargı Alanındaki Mahkemeler Arasında Görev ve Yetki İlişkileri", (Dnş. Der., Y. 18, S. 68-69, 1988, s. 129).

<sup>105</sup> Ancak belirtelim ki Danıştay; bölge idare mahkemesinin, yetki uyuşmazlığının çözülme safhasında verdiği ve kesin olan kararın esas hakkındaki kararın temyizi safhasına kadar sirayet ettirilemeyeceğine karar vermiştir. Diğer bir deyişle temyiz incelemesi yapan Danıştay, bölge idare mahkemesinin yetki uyuşmazlığı hakkında verdiği daha önceki kararla bağlı olmaksızın yetki hakkında yeniden karar verebilir. Bkz. Dnş. 9. D., 9.12.1997 gün ve E. 1996/2377, K. 1997/4011, (Dnş. Der., Y. 28, S. 96, 1998, s. 550); Bu konuda Danıştay kararının eleştirisi ve ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. HONDU, s. 130-133.

<sup>106</sup> HONDU, s. 129; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 162.

kararı veremez. Mahkeme, işin esasına girerek davayı sonuçlandırmak zorundadır<sup>107</sup>.

Olumsuz yetki uyuşmazlığını çözen bölge idare mahkemesi veya Danıştay kararının kesin olmasının bu karara karşı tarafların kanun yollarına başvuramaması, ilk derece mahkemesinin bu kararlarla bağlı olması ve eski kararında ısrar edememesi (=direnememesi) gibi sonuçları vardır<sup>108</sup>.

### **B. Olumlu Yetki Uyuşmazlığının Giderilmesi**

Olumsuz yetki uyuşmazlığında iki mahkemenin kendilerini yetkisiz görmeleri söz konusu iken olumlu yetki uyuşmazlığı, farklı yerlerdeki aynı çeşit mahkemede açılan davada iki mahkemenin de tarafların yetkisizlik itirazlarını reddetmek suretiyle ikisinin de yetkililik kararı almasıdır. Daha önce de belirtmiştik: Bir mahkeme, açılan davada yetkisizlik itirazı yapılmadığı sürece ayrıca yetkililik kararı almasına gerek olmadan davaya bakmaya devam eder. Diğer bir deyişle bir mahkeme, davada yetkisizlik kararı vermediği sürece o davada yetkili olduğunu kabul etmiş demektir. Ancak taraflardan birinin yetkisizlik itirazı ileri sürmesi hâlinde mahkemenin bu konuda açık bir karar alması yani ya itirazı kabul ederek yetkisizlik kararı vermesi ya da itirazı reddederek yetkililik kararı alması gerekir. İşte farklı yargı çevreleri olan aynı çeşitteki en az iki mahkemenin ayrı ayrı yetkililik kararı alması hâlinde olumlu yetki uyuşmazlığı doğar ki bu durumun uygulamada ortaya çıkması neredeyse imkânsızdır. Çünkü ikinci mahkemede açılan davada derdestlik itirazının ileri sürülmesi ve bu ikinci davanın açılmamış sayılmasına karar verdirilmesi imkânı vardır<sup>109</sup>. Öte yandan, her iki mahkemede de yetkisizlik itirazı ileri sürülmeli ve iki mahkemenin de bu yetkisizlik itirazlarını reddetmek suretiyle yetkililik kararı alması gerekir. Açıktır ki böyle bir ihtimalin ortaya çıkması oldukça zordur.

İYUK md. 44, uygulamada görülme ihtimali çok az olan olumlu yetki uyuşmazlığı hâlinde ne yapılması gerektiği konusunda hüküm içermektedir. Buna göre iki mahkemenin de aynı davaya bakmaya yetkili olduklarına karar vermeleri (=olumlu yetki uyuşmazlığı) hâlinde dava dosyaları, tarafların veya mahkemelerin istemi üzerine merci tâyini için duruma göre bölge idare mahkemesi veya Danıştay'a gönderilecektir. Şöyle ki;

Olumlu yetki uyuşmazlığı aynı bölge idare mahkemesinin (örneğin Bursa Bölge İdare Mahkemesi) yargı çevresi içindeki mahkemeler arasında çık-

<sup>107</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 419, s. 360; HONDU, s. 129.

<sup>108</sup> HONDU, s. 129-130.

<sup>109</sup> KARAKOÇ, Genel Vergi..., s. 500, dn. 27.

ması hâlinde yetki uyuşmazlığı, o yargı çevresindeki bölge idare mahkemesi tarafından,

Buna karşın olumlu yetki uyuşmazlığı, farklı yargı çevrelerindeki mahkemeler arasında ortaya çıkmış ise bu durumda Danıştay (3. veya 10. dava daireleri) tarafından, çözümlenir (İYUK md. 44/1-a,b).

Görüldüğü üzere olumlu yetki uyuşmazlığı hâlinde uyuşmazlığın çözümü mahkeme tarafından istenebileceği gibi taraflarca da istenebilir (İYUK md. 44). Ancak doktrinde uyuşmazlığın çözümünün mahkemeler tarafından istenebilme olasılığının az olduğu belirtilmektedir<sup>110</sup>. Zira yetkililik kararları ara karar niteliğinde olduğundan bu kararların temyiz edilmeleri ancak esas kararla birlikte mümkündür ve mahkemeler yetkili olduklarına karar verdiklerinde davaya bakmaya devam ederler.

Mahkemeler yanında olumlu yetki uyuşmazlığının giderilmesi taraflarca da merci tâyini yolu ile bölge idare mahkemesi veya Danıştay'dan istenebilir. Özellikle bu yolun içtihatlarla idarî yargılama hukukumuzda kazandırılması öğretide arzu edilmektedir<sup>111</sup>.

Bölge idare mahkemesi veya Danıştay yukarıdaki şekilde kendisine yapılan başvurular sonunda yetkili ve görevli mahkemeyi belirleyecektir (md. 44/2). Bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ın bu suretle verdikleri kararlar kesindir<sup>112</sup> (İYUK md. 44/3) ve mahkemelerin bu kararlara uyması gerekmektedir<sup>113</sup>. Yani bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ın yetkisiz olduğunu belirttiği mahkemenin yetkisizlik kararı alması gerekir. Kendisine dava dosyası gönderilen yargı yeri de davaya kaldığı yerden devam etmelidir.

## SONUÇ

“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme” adlı bu çalışmamızdan çıkarılabilecek sonuçlar özetle aşağıdaki gibidir:

Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin tespiti için öncelikle görevli mahkemenin hangisi olduğunun bilinmesi gereklidir. Zira özellikle İdarî Yargılama Usûlü Kanunu'nda yetki kuralları idare ve vergi mahkemeleri

<sup>110</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 424, s. 361; GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 551, s. 816; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 164; KALABALIK, s. 282.

<sup>111</sup> GÖZÜBÜYÜK/TAN, no. 551, s. 816; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 164.

<sup>112</sup> Ancak Bölge İdare Mahkemesi'nin buradaki kesin kararının temyiz safhasındaki incelemeye kadar sirayet ettirilemeyeceği hakkında yukarıdaki dipnot 100'deki Danıştay kararına bakınız.

<sup>113</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, no. 424, s. 361; KARAKOÇ, Vergi Yargılaması..., s. 164.



bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu çalışmada da görev ve yetki kavramları arasındaki anlam farklılığına özen gösterilerek vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme meselesi ele alınmıştır.

Yetki kavramı, bir davaya görevli mahkemelerden hangi yerdeki mahkemenin bakacağı sorunu ile ilgilidir. Bu anlamıyla yetki kavramı, farklı yargı kolları arasındaki mahkemeler arasında değil; aynı yargı kolu içindeki aynı türdeki mahkemeler arasındaki ilişkiyi ifade eder.

Vergi uyuşmazlıklarında asıl görevli yargı kolu olan idarî yargıda yetkili mahkeme, İdarî Yargılama Usûlü Kanunu md. 32 ve devamında düzenlenmiştir. Aynı kanunun 37. maddesinde de vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalarda yetkili mahkeme konusu düzenlenmiştir. İYUK'un bu düzenlemesinden çıkan sonuca göre bir vergi uyuşmazlığında öncelikle görevli mahkemenin idare mahkemesi mi; yoksa vergi mahkemesi mi olduğu tespit edilmelidir. İdare mahkemelerinin görevli olduğu vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, İYUK md. 32 ilâ 36. maddelere göre tespit edilmeli; vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalarda ise yetkili mahkeme İYUK md. 37'ye göre belirlenmelidir.

Bazı kanunlarda yer alan açık ve özel hükümler nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı, adli yargı yerlerinde çözümlenir. Adli yargı yerlerinin görevli olduğu vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, Hukuk Usûlü Muhakemeleri Kanunu'ndaki genel hükümlere göre belirlenmelidir. Ancak görevli mahkemenin adli yargı yerinin olduğunu hükme bağlayan kanun hükmünde yetkili mahkeme konusunda da açık düzenleme varsa; yetkili mahkemenin de bu açık düzenlemenin belirttiği yer mahkemesi olduğu kabul edilmelidir.

İdare mahkemelerinin görevli olduğu vergi uyuşmazlıklarında ise yetkili mahkeme, İYUK md. 32 ve devamı hükümlerine göre belirlenir. 32. maddede genel yetkili mahkemenin dava konusu idarî işlemi yapan idarenin bulunduğu yer idare mahkemesi olduğu belirtilmektedir. Ancak İdarî Yargılama Hukuku'nda özel yetki kurallarının genel yetki kuralını kaldırdığı kabul edildiğinden, davada özel yetkili mahkeme varsa artık İYUK md. 32 değil; yerine göre İYUK md. 33 veya 36 uygulanacaktır. Buna karşın taşınmaz ve taşınır mallarla ilgili davalarda yetki kuralları öngören İYUK md. 34 ve 35'in vergi uyuşmazlıkları ile ilgili davalarda uygulanma ihtimali yoktur. Zira bir vergi uyuşmazlığının taşınmaz ve taşınır mallarla ilgili olarak ortaya çıkma durumu söz konusu olamaz.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görev yapmak üzere idarî yargıda vergi mahkemeleri kurulmuştur. Vergi mahkemelerinin çözeceği bir vergi uyuşmazlığında yetkili vergi mahkemesi, İYUK md. 37'de hükme bağlan-

mıştır. Bu maddenin ilk üç bendinde nispeten özel denebilecek yetki kuralları öngörülmüşken; (d) bendinde vergi mahkemelerinin görevli olduğu davalarda genel yetki kuralına yer verilmiştir. Diğer bir deyişle vergi mahkemelerinin görevli olduğu ve 37. maddenin (a), (b) ve (c) bentlerine göre yetkili mahkemenin tespit edilemediği davalarda, (d) bendi gereğince dava konusu idarî işlemi yapan dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir. Ancak kanaatimizce 6183 sayılı Kanun'un 15. maddesinde olduğu gibi yetkili vergi mahkemesi konusunda diğer kanunlarda açık ve özel bir düzenleme varsa yetkili vergi mahkemesinin de bu açık ve özel kanun hükmüne göre belirlenmesi gerekir.

İYUK md. 37/a hükmü gereğince tarh ve tahakkuk aşamasına gelmiş vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu kamu alacağını tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. 37. maddenin (b) bendindeki açık hüküm gereğince gümrük vergilerinde de aynı şekilde ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren gümrük müdürlüğünün bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir. Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi gereğince, gümrük vergileri ile kesilen cezalara karşı idarî itiraz yoluyla üst mercilere yapılan itirazlar sonunda açılacak davalarda da yetkili mahkeme, ilgili vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren veya cezayı kesen gümrük dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesi, yetkili mahkemedir.

İYUK md. 37/c hükmüne göre de 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklarda ödeme emrini düzenleyen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesi yetkili mahkemedir. Ancak 6183 sayılı Kanun'un uygulanmasında, tahsil aşamasına gelmiş ve hakkında ödeme emri düzenlenmiş kamu alacaklarıyla ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemenin tâyininde md. 37/c hükmü uygulanır. 6183 sayılı Kanun'un diğer konulara ilişkin (kamu alacağının tahsil aşaması ve ödeme emri düzenlenmesiyle ilgili olmayan konular) uygulamasından doğan (fakat vergi mahkemelerinin görevine giren) davalarda yetkili mahkeme md. 37/d hükmüne göre belirlenir.

İdarî Yargılama Hukuku'nda yetki, kamu düzenine ilişkin olduğundan davanın her aşamasında mahkemece kendiliğinden dikkate alınır ve taraflar, bu konuda yetki sözleşmesi yapamazlar. Davanın her aşamasında yetki itirazında bulunulabilir. Yetki itirazını inceleyen mahkeme, ya itirazı reddederek yetkililik kararı alır ve davaya devam eder; ya da itirazı kabul ederek yetkisizlik kararı verir ve dava dosyasını yetkili gördüğü mahkemeye gönderir. Dava dosyası kendisine gönderilen mahkeme de yetkisizlik kararı verebilir. Mahkemenin verdiği yetkililik kararı ara kararı niteliğinde olduğundan ancak esas kararla birlikte temyiz olunabilir. İdarî yargı yerinin verdiği yetki-

sizlik kararı ise nihâf karar olmakla beraber bu karara karşı da İYUK md. 15/4'ün açık hükmü nedeniyle temyiz yoluna başvurulamaz.

Yetkisizlik kararı ile dava dosyası kendisine gönderilen mahkeme de yetkisizlik kararı verirse ortaya olumsuz yetki uyuşmazlığı çıkar. Olumsuz yetki uyuşmazlığı yerine göre bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından kesin olarak çözümlenir.

Tarafları, konusu ve sebepleri aynı olan bir davada iki mahkemenin de (yetkisizlik itirazı üzerine) yetkililik kararı alması sonucu ortaya çıkabilecek olumlu yetki uyuşmazlığı da merci tâyini yoluyla yine yerine göre bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından kesin bir kararla çözümlenir.

**YARARLANILAN KAYNAKLAR**

**AKSOY** Ahmet; “Türk Vergi Sistemi İçinde Vergi Yargısının Yeri ve İşlevi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Eylül-Ekim 1994, S. 74).

**ALANGOYA** H. Yavuz; Medenî Usûl Hukuku Esasları, İstanbul 2003.

**ALVER** Cemil; İdarî Yargılama Usûlü Kanunu, (Feryal Matbaacılık), Ankara 1994.

**AYDIN** Selman; “4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na Göre Gümrük Para Cezalarında İdarî İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri”, (Yaklaşım Dergisi, Y. 8, S. 91, Temmuz 2000, s. 215-221).

**CANDAN** Turgut; “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdarî Dâvalar”, (Dnş. Der., Y. 14, S. 54-55, 1984).

**COŞKUN** Sabri/**KARYAĞDI** Müjgan; İdarî Yargılama Usûlü, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2001.

**DEMİR** Oğuzhan; “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, (AÜEHFD, C. VIII, S. 3-4, Erzincan 2004, s. 185-234).

**DERDİMAN** R. Cengiz; İdarî Yargının Genel Esasları, (Aktüel Yayınları), İstanbul 2004.

**GÖZÜBÜYÜK** A. Şeref; Yönetmelik Yargı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2001.

**GÖZÜBÜYÜK** A. Şeref/**DİNÇER** Güven ; İdarî Yargılama Usûlü, (Turhan Kitabevi), Ankara 1996.

**GÖZÜBÜYÜK** A. Şeref/**TAN** Turgut ; İdarî Yargılama Hukuku, (Turhan Kitabevi), C. 2, Ankara 2003.

**GÜLSEVEN** Mustafa; Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 1999.

**HONDU** Selçuk; “İdarî Yargı Alanındaki Mahkemeler Arasında Görev ve Yetki İlişkileri”, (Dnş. Der., Y. 18, S. 68-69, 1988, s. 127-135).

**KALABALIK** Halil; İdarî Yargılama Hukuku, (Değişim Yayınları), İstanbul 2003.

**KARAKOÇ** Yusuf; Genel Vergi Hukuku, (Yetkin Yayınları), Ankara 2004.

**KARAKOÇ** Yusuf; Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000.

**KARAKOÇ** Yusuf; Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Basım-Yayımdağıtım), İstanbul 1995.

**KARATAŞ İzzet/ERTEKİN Erol**; İcra ve İflâs Hukukunda İstihkak Davaları, (Yetkin Yayınları), Ankara 1998.

**KARAVELİOĞLU Celâl**; İdarî Yargılama Usûlü Kanunu, C. II, (Yayınevi Yok), (Yayın Yeri Yok), 2001.

**KARTAL Zihni**; “İptal Dâvası ve Vergi Yargı Organlarının Yetki Sınırı”, (Vergi Dünyası, Şubat 1998, S. 198).

**KIRBAŞ Sadık**; Vergi Hukuku, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2001.

**KIZILOĞLU Şükrü**; Vergi İhtilâfları ve Çözüm Yolları, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2000.

**KUMRULU Ahmet**; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Ankara, 1989.

**KUMRULU Ahmet**; “Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, (Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Üçüncü Kitap, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara, 1–4 Mayıs 1990, Ankara, 1992, s. 969-974).

**KURU Bâki/ARSLAN Ramazan**/

**YILMAZ Ejder**; Medenî Usûl Hukuku Ders Kitabı, (Yetkin Yayınları), Ankara 1999.

**OĞURLU Yücel**; “Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri”, (AÜEHFD, C. 1, S. 1, 1997, s. 317–331).

**ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet**/

**ÇAĞAN Nâmi**; Vergi Hukuku, (Turhan Kitabevi), Ankara 2000.

**ÖZBALCI Yılmaz**; Âmme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2002.

**ÖZBALCI Yılmaz**; Vergi Davaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2003.

**PEKCANITEZ Hakan/ATALAY Oğuz**/

**ÖZEKES Muhammet**; Medenî Usûl Hukuku, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2001.

**ŞİMŞEK Edip**; Âmme Alacakları Tahsil Usûlü Kanun Şerhi, (Alfa Basım-Yayın-Dağıtım), İstanbul 1996.

**TEKİN Cem**; “Danıştay Kanunu’nda 4575 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonucunda Şikâyet Yolu İle Düzeltme Taleplerinin Reddi Durumunda Görevli ve Yetkili Mahkeme”, (Yaklaşım Dergisi, Y. 10, S. 109, Ocak 2002, s. 158–162).

**TOPUZ İbrahim/ÖZKAYA Kadir**; İdarî Yargılama Usûlü Kanunu, (Mahallî İdareler Derneği Yayını), Ankara 2002.

**ULUATAM** Özhan/**METHİBAY** Yaşar; Vergi Hukuku, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000, s. 242.

**YENİCE** Kâzım/**ESİN** Yüksel; İdarî Yargılama Usûlü, (Arısan Matbaacılık),Ankara 1983.