İDARİ YARGILAMA HUKUKU YÖNÜNDEN VERGİ DAVASI KAVRAMINA İLİŞKİN KISA BİR DEĞERLENDİRME

K. Burak ÖZTÜRK*

Gündelik dilde, vergi yükümlüsünü vergi idaresiyle karşı karşıya getiren ve konusu vergiye ilişkin olan davaları ifade etmek için kullanılan "vergi davası" kavramını bu anlamıyla, yargılama hukuku açısından kapsamı belirli bir çerçeveye oturtmak göründüğü kadar kolay değildir. Öğretinin konuya yaklaşımı da geniş bir görüş yelpazesine yayılmaktadır: Bir yanda, vergi davalarının kuramsal niteliğinin irdelenmesine ve idari yargılama hukukunun iptal davası – tam yargı davası ayırımı çerçevesinde konumunun belirlenmesine ilişkin değerlendirmeler yapılırken[1]; diğer yanda, bu davaların niteliğinin belirlenmesinin "*…kuramsal alanda yeri, pratik bakımdan da bir yararı ve sonucu*" olmadığı savunulmaktadır[2]. Gerek yaklaşım, gerek içerik yönünden birbirinden çok farklı sonuçlara varan bu görüşlerin dikkat çekici ortak özelliği, hemen hemen hiçbirinde vergi davası kavramının pozitif hukuktan hareketle tanımlanmamasıdır[3]. Esasen, öğretide vergi davasının doğrudan tanımı yapılmamakta; kavram, verili bir kategori olarak ele alınmaktadır. Ancak bu ele alınış biçiminden, bir verginin tarh, tahakkuk veya tahsiline ilişkin somut ve bireysel

---

* Dr., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı

1 Vergi davalarının kuramsal niteliğine ilişkin en kapsamlı değerlendirme için bkz. Ahmet G. KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri** (çoğaltma), Ankara 1989, s. 103 v.d. Ayrıca bkz. Civan TURMANGİL, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987, s. 125-156; Metin TEKGÜNDÜZ, "İdari Dava Türleri ve Vergi Davası", **Danıştay Dergisi**, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 56-59; Turgut CANDAN, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", **Danıştay Dergisi**, Y. 14, S. 54-55, 1984, s. 31-40.

2 Lûtfi DURAN, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", **Amme İdaresi Dergisi**, C.21, S.1, Mart 1988, s. 72.

3 Lûtfi DURAN, "Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı (I)", **İktisat ve Maliye**, C. XXIX, S. 2, 1982, s. 46-51 ile "Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı (II)", **İktisat ve Maliye**, C. XXIX, S. 3, 1982, s. 93-98'de, pozitif hukuk metinlerinden yola çıkan bir değerlendirme yapmakla birlikte, bu çalışmalardaki asıl inceleme konusu vergi mahkemelerinin görev alanı olup, vergi davası ile vergi mahkemelerinin görev alanı arasında doğrudan bir bağlantı kurulmamaktadır.

vergilendirme sürecinden kaynaklanan davaların bu kategoride değerlendirildiği izlenimi doğmaktadır[4]. Oysa idari yargılama hukukuna ilişkin pozitif hukuk metinlerinde, vergi davasını tanımlayan bir düzenleme yer almamakla birlikte, kavramın kapsamını belirlemeye elverişli kimi hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlerin değerlendirilmesiyle, pozitif hukukun vergi davası kavramına yüklediği anlamın ortaya konması, böylece vergi davalarında uygulanacak kurallar yönünden, diğer davalardan farklı pratik sonuçların geçerli olup olmadığının ve kavramın kuramsal bir nitelemeye elverişli iç bütünlüğünün bulunup bulunmadığının belirlenmesi mümkün olabilecektir.

Bu kısa değerlendirmede, iki aşamalı bir yöntem izlenecektir. Öncelikle, vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın vergi dava dairelerinin görev alanını düzenleyen yasa hükümlerinden hareketle, vergi davasının kapsamına ilişkin hangi sonuçlara varılabileceği değerlendirilecek; ikinci aşamada, bu sonuçlar, özellikle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda vergi davaları ya da vergi uyuşmazlıklarında uygulanacağı öngörülen kimi özel kurallar yönünden sınanarak, kavramın idari yargılama hukuku yönünden taşıdığı anlam belirlenmeye çalışılacaktır.

Bu irdelemeye geçmeden önce, idari yargılama hukuku yönünden, vergi davası ve vergi uyuşmazlığı kavramlarını eşanlamlı kullanmakta bir sakınca görmediğimi belirtmeliyim. Uyuşmazlık kavramının dava kavramından daha geniş kapsamlı olduğu ve bir uyuşmazlığın yargı önüne taşınmadığı sürece dava sayılmasının mümkün bulunmadığı kuşkusuzdur[5]. Nitekim vergi hukuku alanında da doğabilecek uyuşmazlıkların yargısal olmayan yollarla çözümüne ilişkin kimi

---

[4] KUMRULU, s. 133-134'te, vergi davalarının kuramsal niteliğine ilişkin irdelemelerin, "*…vergiler alanındaki sübjektif-bireysel işlemlere karşı çıkartılan uyuşmazlıklar*"la sınırlı tutulacağı belirtilmektedir. DURAN, "Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı (I)", s. 47'de ise, "*tam yargı davası niteliği taşıyan vergi uyuşmazlığı" ya da "vergi ihtilâfı türünden tam yargı davası*" gibi ibarelerle bir "*vergi davası*" kavramına işaret edilmekte ancak kavram tanımlanmamaktadır. Bununla birlikte DURAN'ın genel yaklaşımından, bu ibarelerle "*…vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili işlem ve eylemlerinden çıkan uyuşmazlıkları*" (s. 49) kastettiği sonucuna varılabilir.

[5] Medenî yargılama hukuku alanında, tahkim gibi devlet yargısına alternatif teşkil eden uyuşmazlık çözüm yolları açısından uyuşmazlık – dava ayırımı vurgulanmaktadır. Bkz. Turgut KALPSÜZ, "İnşaat Sözleşmelerinde Tahkimin Genel Esasları", in **İnşaat Sözleşmeleri – Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular için Ortak Seminer (Ankara, 18 – 29 Mart 1996)**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1996, s. 341.

mekanizmalar öngörülmüştür[6]. Ne var ki, yargılama hukuku kurallarını içeren yasal düzenlemelerde yer alan "*uyuşmazlık*" ibaresinden, kural olarak, artık yargı önüne getirilerek dava niteliği kazanmış olan bir uyuşmazlık anlaşılmak gerekir. Vergi uyuşmazlığı tâbirine ilgili yasal düzenlemelerde yer veriliş biçimi de, aşağıda görüleceği gibi, bu eşanlamlı kullanımı doğrulamaktadır[7].

1. Vergi Davasının Kapsamının Belirlenmesi Yönünden Vergi Mahkemelerinin ve Danıştay Vergi Dava Dairelerinin Görev Alanı

İdari yargılama hukukuna ilişkin temel pozitif hukuk metinleri olan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, vergi davasını doğrudan tanımlayan herhangi bir hüküm içermemektedir. Bununla birlikte, vergi mahkemelerinin görev alanından hareketle, vergi davalarına ilişkin genel bir tanım oluşturmanın mümkün olduğu söylenebilir.

Bilindiği gibi ülkemizde, idarenin vergi mevzuatının uygulanmasından kaynaklanan işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi, idarî yargı düzeni içerisinde gerçekleştirilmekte; vergi yargısına müstakil bir yargı düzeni olarak yer vermeyen bu sistemde, idarî yargı içerisinde örgütlenen özel görevli vergi mahkemeleri, anılan işlem ve eylemlere karşı açılan davaları görmektedir[8]. Vergi yargısının amacı ve varlık nedeni, vergi davalarını çözümlemek olarak ortaya konduğu takdirde, vergi

---

6 Türk vergi hukukunda idarî çözüm yolları olarak da anılan bu yöntemler için bkz. Muallâ ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 16. B., Turhan Kitabevi, 2008, s. 170-185.

7 Lûtfi DURAN, Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı (I), s. 47, dn. 2'de, 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda, vergi davası ve vergi uyuşmazlığı terimlerinin "*sanki eşanlamda*" kullanıldığını belirtmekle birlikte, 2577 sayılı Kanun'un 27 nci maddesinin sekizinci fıkrasındaki "*vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar*" ibaresine dikkat çekmektedir. Başka maddelerde vergi davası terimine yer veren kanun koyucunun, ayrıca bu ibareyi kullanmasının, özensizlik dışında bir açıklaması olabileceğini sanmıyorum.

8 1982 yılından önce geçerli olan sistemde vergi uyuşmazlıkları, birinci ve ikinci derecede Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları tarafından çözümlenmekte; Danıştay ise, uyuşmazlıkların niteliğine göre ilk ve son derece mahkemesi olarak görev yapmaktaydı. Vergi yargısına, bugünkü gibi, idari yargı içerisinde yer veren bu sistem, İtiraz ve Temyiz Komisyonları'nın mahkeme niteliği taşımamasından kaynaklanan sorunlar nedeniyle eleştirilmiştir. 1982 yılına kadar geçerli olan düzenin kritik bir tahlili için bkz. Lûtfi DURAN, "Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilâflarının Âkibeti", **İktisat ve Maliye**, C. XIV, S. 2, 1967, s. 50-54. Vergi yargısının yargı kolları içerisindeki yeri ve bağımsız bir yargı kolu olarak örgütlenmesine ilişkin tartışmalar için bkz. M. Kâmil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, 2. B., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 345 v.d.

davalarının kapsamının da vergi yargısının görev alanından hareketle belirlenmesi kaçınılmazdır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde geçerli olan sisteme göre, vergi mahkemelerinin görev alanı temel belirleyici konumundadır[9].

Ancak tabloyu tamamlamak açısından, vergi davasının tanımında Danıştay vergi dava dairelerinin görev alanını da dikkate almak zorunludur. Türk idari yargı örgütünde yüksek mahkeme konumunda olan Danıştay, Anayasa'nın 155 inci maddesi uyarınca, yalnızca idari yargıdaki son inceleme mercii olmayıp, aynı zamanda "*(k)anunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar*". Bu doğrultuda, 2575 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesinde, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar öngörülmektedir. Danıştay vergi dava daireleri de, vergi mahkemelerinin verdikleri kararların son inceleme mercii olarak görev yaptıkları gibi, anılan 24 üncü madde uyarınca kimi davaları ilk derece mahkemesi sıfatıyla görmektedir. Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görev yapan vergi dava dairelerinin varlığını, vergi mahkemeleri için yukarıda savunulan mantıktan bağımsız açıklamaya olanak bulunmadığından, 2575 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesinde sayılan davalardan vergi dava dairelerinin görev alanına girenlerin de, vergi davası kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

a. Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı ve Vergi Davaları

İdarî yargı düzeni içerisinde özel görevli ihtisas mahkemeleri olarak görev yapan vergi mahkemelerinin görev alanı, 2576 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesiyle belirlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri, "*(g)enel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar*" ile bu konularda "*6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları*" çözümler.

Anılan düzenleme, vergi mahkemelerinin görev alanının ve dolayısıyla vergi davalarının kapsamının belirlenmesi bakımından, uyuşmazlığın ilişkili olduğu konuyu öngörmekte; ancak bu konuyla ilgili hangi işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıkların vergi davası kapsamında olduğunu açıkça hükme bağlamamaktadır. Oysa, 2577 sayılı Kanun'un genel sistematiği ve dava türlerini düzenleyen 2 nci maddesi

---

[9] Nihat EDİZDOĞAN / Metin TAŞ / Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, 2007, s. 275'te, vergi davalarında görevli olan mahkemenin vergi mahkemesi olduğu belirtilmekle, vergi davasının kapsamının belirlenmesinde vergi mahkemelerinin görev alanının rolü, tersinden ifade edilmiş olmaktadır.

açısından, idari yargılama hukukunda davaların kapsamının, en geniş anlamda konusuna göre değil, bu konuya ilişkin idari işlem ve eylemlerden hareketle belirlenmesi gerekir. Soruna bu açıdan bakıldığında, belirli bir yükümlüye ilişkin bireysel vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında tesis edilen işlemlerden doğan uyuşmazlıkların vergi davası niteliğinde olduğu kolaylıkla söylenebilir[10]. Bununla birlikte, bir vergi ya da vergi benzerinin[11] tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin olmamakla birlikte, vergi yükümlülerinin hukuksal durumları ya da vergi ilişkisi üzerinde hukuksal sonuç doğuran bireysel işlemler ile vergi ya da vergi benzerlerine ilişkin düzenleyici işlemlerden doğan uyuşmazlıklara ilişkin olarak ayrıca bir değerlendirme yapmak zorunludur.

Yukarıda da belirtildiği gibi, vergi ya da vergi benzerlerinin tarh ve tahakkuku ile tahsiline ilişkin işlemlerden doğan uyuşmazlıkların, vergi davalarının kapsamına girdiğinde kuşku bulunmamaktadır. Bununla birlikte, doğrudan doğruya bireysel vergilendirme sürecine ilişkin olmayan, ancak vergi yükümlüsü veya sorumlusunun hukuksal durumunu ya da vergi ilişkisini etkileyen işlemlerden doğan uyuşmazlıkları da, vergi davası kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. 2576 sayılı Kanun'un ilgili 6 ncı maddesi hükmünün kaleme alınış biçimi de, bu değerlendirmeyi doğrulamakta, vergi mahkemelerinin görev alanının geniş tutulduğu izlenimi doğurmaktadır. Madde metninde, yalnızca bireysel vergilendirme sürecinin aşamaları öngörülmemekte, vergi ve vergi benzerleri ile bunların zam ve cezalarına ve tarifelerine "*ilişkin*" tüm davalar vergi mahkemelerinin görev alanına dâhil sayılmaktadır. Nitekim Danıştay kararlarında da vergi

---

10 Vergi hukukunda, somut bir vergi borcunun ya da "vergi alacağı ilişkisi"nin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıktığı kabul edilmekte ve bu ilişki, kural olarak, söz konusu verginin ödenmesiyle sona ermektedir. Bireysel vergilendirme süreci, vergi alacağı ilişkisi çerçevesinde, vergi idaresince somut vergi borcunun belirlenmesine (tarh), ödenecek duruma gelmesine (tahakkuk) ve ödenmesi ya da ödettirilmesine (tahsil) ilişkin işlemler bütününü ifade etmektedir. Bu süreç ve aşamaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 87 v.d.; Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 5. B., Beta, 2009, s. 127 v.d.

11 Vergi, resim, harç benzeri malî yükümlülüklerin kapsamının belirlenmesi, yalnızca vergi mahkemelerinin görev alanı açısından değil, Anayasa'nın 73 üncü maddesinde öngörülen kuralların uygulama alanının tespiti yönünden de önemlidir. Ne var ki anılan konu, bu çalışmanın vergi davası kavramını ele alış biçimiyle doğrudan ilgili olmadığı için; vergi, resim, harç benzeri malî yükümlülükleri, "vergi benzerleri" adı altında verili bir kategori saymakla yetineceğim. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Funda BAŞARAN, "Anayasa Temelinde 'Benzeri Mali Yükümlülük' Kavramı", **Vergi Sorunları**, S. 118, 1998, s. 114-133.

mahkemelerinin görev alanı, "*vergi hukukuna taalluk eden işlemler*"e[12] ya da "*verginin mükellefi veya sorumlusu hakkında Vergi İdaresi tarafından tesis edilmiş bir idari işlem*"e[13] ilişkin uyuşmazlıklarla belirlenmektedir. Bu doğrultuda, doğrudan doğruya vergilendirme sürecinin bir parçasını oluşturmayan, mükellefiyet tesisi[14], düzeltme ve şikâyet başvurularının reddi ile re'sen düzeltme[15], gümrük vergi ve resimleri için alınan teminatın irat kaydedilmesi[16], ihbar ikramiyesi ödenmesi istemiyle yapılan başvurunun reddi[17] gibi işlemlerden doğan uyuşmazlıkların da vergi mahkemelerinin görev alanında olduğu kabul edilmektedir.

Ayrıca, vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında tesis edilen işlemlerle, bu sürecin dışında kalmakla birlikte vergilere ya da vergi benzerlerine ilişkin olan bireysel işlemlerin yanında, yine bu konularda tesis edilen kimi düzenleyici işlemlerin de vergi davası kapsamında olduğu belirtilmelidir. 2576 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesinde yer alan "…tarifelere ilişkin davalar" ibaresi, özellikle mahallî idareler tarafından alınan ve düzenleyici nitelikte olduğu kabul edilen – vergi ve vergi

---

12 Danıştay 9. Dairesi'nin 03.03.1993 tarihli ve E. 1992/3110 K. 1993/919 sayılı kararı, **Danıştay Bilgi Bankası** (DBB). Danıştay'ın bu kararında vergi hukukuna taalluk ettiği için vergi mahkemelerinin görev alanına girdiği sonucuna vardığı uyuşmazlık, uzlaşma komisyonunca düzenlenen tutanağın iptali istemini içermektedir.

13 Danıştay 7. Dairesi'nin 09.03.2006 tarihli ve E. 2004/475 K. 2006/785 sayılı kararı, **DBB**.

14 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.05.1999 tarihli ve E. 1998/360 K. 1999/310 sayılı kararı, **DBB**.

15 Danıştay 4. Dairesi'nin 03.02.1994 tarihli ve E. 1993/2868 K. 1994/604 sayılı kararı (**DBB**) ile 07.02.1996 tarihli ve E. 1995/663 K. 1996/389 sayılı kararında (**Danıştay Dergisi**, Y. 27, S. 92, 1997, s. 396-399) vergi hatası iddiasıyla yapılan düzeltme ve şikayet başvurularının reddi yolundaki işlemlere karşı açılan davaların, konuları itibariyle vergi davalarından farklı olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte, Danıştay'ın bu kararında vergi davasını, "*vergi tarhı*" üzerine vergi mahkemelerinde açılan ve konusu tarh işlemi olan davalarla sınırlı bir kapsamda ele aldığı görülmektedir. Böyle bir yaklaşımın sonucu, vergi mahkemelerinin görev alanına giren davalardan yalnızca bir bölümünün vergi davası niteliğinde görülmesidir ki, bu sonucu, yukarıda da belirtildiği gibi, vergi mahkemelerinin varlık nedeni ile bağdaştırmaya olanak yoktur.

16 Danıştay 10. Dairesi'nin 11.10.2000 tarihli ve E. 1997/3633 K. 2000/5128 sayılı kararı, **DBB**.

17 Danıştay 10. Dairesi'nin 13.11.2000 tarihli ve E. 1998/1443 K. 2000/5627 sayılı kararı, **DBB**.

benzerlerine ilişkin – tarife kararlarının yargısal denetiminin vergi mahkemelerinin görev alanına girdiğini göstermektedir[18].

Nihayet, 2576 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesinden doğrudan bir sonucu olmamakla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi dairelerince vergi mahkemelerinde açılan davaları da, vergi mahkemelerinin görev alanı ile vergi davaları arasında kurulan zorunlu ilişki dolayısıyla bu kapsamda görmek gerekir.

b. Danıştay Vergi Dava Dairelerinin Görev Alanı ve Vergi Davaları

Türk idari yargı örgütü içerisinde, kural olarak, idare ve vergi mahkemeleri kararlarının son inceleme mercii olarak görev yapan Danıştay, kanunda öngörülen belirli davalara da ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. 2575 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesinde öngörülen bu davalardan, konusu vergi ya da vergi benzerlerine ilişkin olanları, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay vergi dava daireleri göreceğinden, Danıştay'ın görev alanına ilişkin düzenlemenin de, vergi davası kavramının kapsamını genişlettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu açıdan bakıldığında, 2575 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesinde öngörülen uyuşmazlıklardan vergi davası niteliği taşımaya elverişli olanlar, Bakanlar Kurulu kararları ile Bakanlıkların düzenleyici işlemlerinden doğan uyuşmazlıklardır. Bu uyuşmazlıklardan vergi veya vergi benzerlerine ilişkin olanlar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay vergi dava daireleri tarafından görülmekte ve bu nedenle, vergi davaları kapsamına girmektedir. Bu çerçevede, Bakanlar Kurulu'nun özellikle Anayasa'nın 73 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca kanunlarla kendisine tanınan, vergi ve vergi benzerlerinin muafiyet, istisna ve oranlarında değişiklik yapma yetkisini kullanarak aldığı kararları[19] ile

---

18 Örnek olarak, Çevre Temizlik Vergisi kapsamında düzenlenen atık su bedellerine ilişkin olarak belediyelerce alınan tarife kararlarının iptali için açılan davaların vergi mahkemelerinin görev alanında olduğu hakkında bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 08.10.1999 tarihli ve E. 1999/74 K. 1999/414 sayılı kararı (**Danıştay Dergisi,** Y. 31, S. 103, 2001, s. 116-117); 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca belediyeye ait yol ve meydanları kullanmak isteyenlerden alınacak ücretin belirlenmesine ilişkin Belediye Meclisi kararının iptali istemiyle açılan davanın görüm ve çözümünün vergi mahkemelerine ait olduğu hakkında bkz. Danıştay 8. Dairesi'nin 12.10.2004 tarihli ve E. 2004/4812 K. 2004/3773 sayılı kararı, **DBB**.

19 Bu tür Bakanlar Kurulu kararlarının yargısal denetimine örnek olarak bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 13.01.1997 tarihli ve E. 1996/5692 K. 1997/7 sayılı kararı, **DBB**.

Maliye Bakanlığı ile diğer bazı idarelerin[20] vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak üzere genel tebliğ ya da sirküler adıyla tesis ettiği düzenleyici işlemlerinden[21] doğan uyuşmazlıkların, vergi davası kapsamında görülmesi gerekir.

Vergi mahkemeleri ile Danıştay vergi dava dairelerinin görev alanından hareketle yapılan bu değerlendirme ışığında, vergi davası kavramının, öğretide egemen olan ele alınış biçiminin aksine, son derece geniş bir kapsama sahip olduğu; vergi ve vergi benzerlerine ilişkin her türlü uyuşmazlığın bu kapsama girdiği söylenebilir. Bu uyuşmazlıklar arasında, vergilendirme sürecine ilişkin olan ve olmayan bireysel işlemler yanında, vergi ve vergi benzerleriyle ilgili düzenleyici işlemlerden doğan davalar da yer almaktadır. Ne var ki, pozitif hukukun vergi davalarına bakışına ilişkin bir değerlendirmede, 2577 sayılı Kanun'da yer alan ve kavrama yüklenen hukuksal sonuçları öngören düzenlemelerin de ele alınması ve öngörülen hukuksal sonuçların kavramın yukarıda belirlenen kapsamıyla ne denli uyumlu olduğunun saptanması zorunludur.

2. İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Davaları

İdari yargılama hukukunda uygulanacak temel kuralları öngören 2577 sayılı Kanun hükümleri incelendiğinde, bu Kanun'da yer alan çeşitli düzenlemelerde vergi uyuşmazlıkları ya da vergi davalarında uygulanacak kimi kurallara yer verildiği görülmektedir. Buna göre,

- 2577 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendinde, "***vergi davaları****nda davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası*"nın dava dilekçesinde gösterilmesi gerektiği hükme bağlanmaktadır.

- 2577 sayılı Kanun'un 17 nci maddesinin ilk fıkrasında, "*… tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı birmilyar lirayı*[22] *aşan* ***vergi davaları****nda, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapıl*"acağı öngörülmektedir.

---

20 Türk hukukunda, Gümrük Müsteşarlığı gibi bazı idarelerin de, görev alanlarıyla ilgili olduğu ölçüde, vergilere ilişkin düzenleme yaptıkları görülmektedir. Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.11.2003 tarihli ve E. 2003/281 K. 2003/410 sayılı kararı, **DBB**.

21 Bu tür işlemlerin yargısal denetimine örnek olarak bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 28.03.2007 tarihli ve E. 2006/3015 K. 2007/1057 sayılı kararı, **DBB**.

22 2577 sayılı Kanun'un Ek 1 inci maddesi uyarınca 17 nci maddedeki parasal sınırlar, "*… her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme*

- 2577 sayılı Kanun'un 27 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, "*(v)ergi mahkemelerinde, **vergi uyuşmazlıkları**ndan doğan davaların açılması(nın), tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdur*"acağı; "*(a)ncak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan **vergi davası** dosyalarında tahsil işlemi(nin) devam ede*"ceği kuralı yer almaktadır.

- 2577 sayılı Kanun'un 28 inci maddesinin beşinci fıkrasında, "***(v)ergi uyuşmazlıkları**na ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı(nın) ilgili idarece mükellefe bildiril*"eceği; altıncı fıkrasında ise, "*... **vergi davaları**nda kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi öden*"eceği hükme bağlanmaktadır.

- 2577 sayılı Kanun'un 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında, "*(2577 sayılı Kanun) ve (31 inci maddenin birinci fıkrası) uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, **vergi uyuşmazlıkları**nın çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri(nin) uygulan*"acağı öngörülmektedir.

- 2577 sayılı Kanun'un 37 nci maddesi uyarınca, "*... **vergi uyuşmazlıkları**nda yetkili mahkeme:*

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir".

Ayrıca, 2577 sayılı Kanun'un 3 ve 7 nci maddelerinde, vergi uyuşmazlığı ya da vergi davası ibarelerine yer verilmeksizin, "*(v)ergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalar(da) ... uyuşmazlık konusu miktar*"ın dava dilekçesinde gösterilmesi gerektiği (3 üncü maddenin ikinci fıkrasının (d) bendi) ve dava açma sürelerinin, "*(v)ergi, resim ve harçlar ile benzeri mali*

---

oranında artırılması suretiyle uygulanır". Buna göre 2009 yılı için bu sınır, 7.630,00 TL'dir.

yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği (t)arihi izleyen günden başla"yacağı (7 nci maddenin ikinci fıkrasının (b) bendi) hükme bağlanmaktadır.

Anılan hükümler birlikte değerlendirildiğinde, 2577 sayılı Kanun'da vergi davası kavramına yüklenen anlamın, vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın vergi dava dairelerinin görev alanından hareketle belirlenen kapsamla uyum içinde olmadığı ve bir ölçüde, öğretinin vergi davası kavramını ele alış biçimine yaklaştığı görülmektedir. Özellikle 2577 sayılı Kanun'un 3, 17, 27 ve 28 inci maddelerinde, vergi davası ya da vergi uyuşmazlığından kastedilenin, yükümlü ile vergi idaresi arasında bireysel vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında doğan uyuşmazlıklar olduğu açıktır. Sözü edilen düzenlemelerde, vergi davasının kaynağında belirli bir yükümlüye tarh edilen belirli, somut bir vergi aslı ya da cezasının bulunduğu varsayılmakta; bu doğrultuda kurallar öngörülmektedir. Oysa, vergi mahkemelerinin ya da Danıştay vergi dava dairelerinin görev alanından hareketle belirlenen kapsamıyla vergi davası sayılması gereken kimi uyuşmazlıklar yönünden bu kuralların uygulanması olanağı bulunmamaktadır. Sözgelimi, mükellefiyet tesisi işleminin ya da bir vergi tarifesinin iptali istemiyle açılan davada, dava konusu somut bir vergi aslı ya da cezası olmadığı için, 2577 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen hususlara dava dilekçesinde yer vermek mümkün olmayacağı gibi, 27 nci maddenin üçüncü fıkrası uyarınca dava açılmasıyla yürütülmesi duracak herhangi bir tahsil işlemi de bulunmamaktadır.

2577 sayılı Kanun'un 31 inci maddesi uyarınca, çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacak vergi uyuşmazlıklarının da, vergi davaları kapsamındaki tüm uyuşmazlıkları içerdiğini söylemek kolay değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun idari davaya dönüşmüş uyuşmazlıklarda da uygulanacak hükümlerinin hangileri olduğunu tam olarak belirlemek güç ve bu çalışmanın kapsamını zorlayan ayrı bir inceleme konusu olmakla birlikte[23], her durumda, 213 sayılı Kanun'da

[23] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hâlen yürürlükte olan vergi davalarına ilişkin hükümleri, 377, 378 ve mükerrer 378 inci maddelerinde yer almaktadır. Kanımca, 2577 sayılı Kanun'un 31 inci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu'nun vergi davalarında uygulanma kabiliyeti bulunan hükümleri bu sayılanlardan ibaret olup, bireysel vergilendirme sürecinde uygulanmak üzere öngörülmüş olan idari usul kuralı niteliğindeki Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri, bu kapsamın dışında mütalaa edilmelidir. Danıştay'ın içtihadı da bu yöndedir. Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 17.11.2000

yer alan kuralların genellikle bireysel vergilendirme sürecine ilişkin olması keyfiyeti, 2577 sayılı Kanun'un 31 inci maddesinde yer alan hükmün de, aynı Kanun'un diğer ilgili düzenlemelerine koşut olarak vergi davasını dar bir çerçevede ele aldığını göstermektedir.

2577 sayılı Kanun'da yer alan ve vergi davası ya da vergi uyuşmazlığı kavramına geniş kapsamlı yaklaştığı izlenimi uyandıran hüküm, vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeyi düzenleyen 37 nci madde hükmüdür. Zaten, konusu itibariyle vergi mahkemelerinin görev alanına giren uyuşmazlıkların çözümünde coğrafi açıdan hangi yerdeki vergi mahkemesinin yetkili olduğunu öngören bir düzenlemenin, esas olarak vergi mahkemelerinin görev alanından hareketle belirlenen vergi davası kavramıyla uyumlu olması doğaldır. Nitekim, 37 nci madde hükmünde de, ilk üç bentte bireysel ve somut vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarından doğan uyuşmazlıklarda yetkili vergi mahkemesi öngörülmekte; (d) bendinde ise, bunlar dışında kalan diğer uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme düzenlenmektedir. Bu hükmüyle 2577 sayılı Kanun'da da, vergi davalarının yalnızca bireysel vergilendirme sürecinden kaynaklanan uyuşmazlıklarla sınırlı olmadığının dolaylı yoldan kabul edildiği söylenebilirse de, ilgili maddenin son cümlesinde yer alan bir ibare bu izlenimi geçersiz kılmaktadır. 37 nci maddede, anılan (d) bendini de kapsayacak biçimde, belirtilen işlemleri yapan "*…Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi(nin) yetkili*" olduğu hükme bağlanmaktadır. Bu maddede "*İdare*" yerine, 2577 sayılı Kanun'un başka hiçbir hükmünde yer verilmeyen "*Daire*" ibaresinin kullanılması, burada kastedilenin "*vergi dairesi*" olduğunu ve kanun koyucunun vergi uyuşmazlıklarının yalnızca vergi daireleri tarafından tesis edilen işlemlerden kaynaklanabileceği kabulüyle bu hükmü sevk ettiğini göstermektedir[24]. Hâl böyle olunca, sözgelimi bir belediye tarafından çıkarılan vergi tarifesine karşı açılan iptal davasının 37 nci madde

---

tarihli ve E. 2000/316 K. 2000/371 sayılı kararı, **DBB**; Danıştay 3. Dairesi'nin 05.10.2006 tarihli ve E. 2006/1488 K. 2006/2447 sayılı kararı, **DBB**. Bununla birlikte öğretide, Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" kenar başlıklı 3 üncü maddesi hükmünün, 2577 sayılı Kanun'un 31 inci maddesinde yapılan atıf dolayısıyla vergi yargısında da uygulanacağı savunulmaktadır (Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, s. 200; MUTLUER, s. 426).

[24] DURAN, Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı (II), s. 94'te, ilgili hükümde yer alan "*Daire*" ibaresinin ne anlama geldiği tartışılmaksızın, "*diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlem*" ifadesini geniş yorumlamak gerektiği ve "*…yalnız vergi dairelerinin değil, tüm yetkili makamların yaptığı birel veya öznel işlemlerden doğan uyuşmazlıklar(ın) bu fıkranın kapsamına gir*"diği savunulmaktadır. Buna karşılık, SABAN, s. 507'de, "*Daire*" ibaresi "*mükellefin vergilendirme işlemleri nedeniyle bağlı olduğu vergi daire*"si olarak tasrih edilmekte; ancak bunun olası sonuçları üzerinde durulmamaktadır.

kapsamında nasıl değerlendirileceği sorusuna yanıt vermek güçleşmektedir[25].

* * * * *

Bu kısa inceleme sonucunda, idari yargılama hukukunun temel pozitif hukuk metinleri olan 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunların, vergi davası ya da vergi uyuşmazlığı kavramına kapsamı belirli bir içerik sağladığını söylemek mümkün görünmemektedir. Anılan kanunların çıkarılması sürecindeki eşgüdüm ve uyum eksikliğinin[26] neden olduğu bu "içeriksizlik" nedeniyle, vergi davalarında uygulanacağı öngörülen yargılama usulüne ilişkin kuralların tutarlı bir uygulamadan yoksun kaldığı ortadadır[27].

---

25 Vergi daireleri tarafından tesis edilen işlemlerden olmayıp, belediye meclisi kararıyla yürürlüğe konan tarifelerin 37 nci madde kapsamında değerlendirilmemesi durumunda, 2577 sayılı Kanun'un genel yetki kuralını içeren 32 nci maddesi uyarınca yetkili mahkemenin belirleneceği düşünülebilirse de, 32 nci maddede, "… *dava konusu olan işlemi (…) yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesi*"nden söz edilmektedir. Her ne kadar DURAN, Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı(II), s. 94'te de, "*(s)omut bir yükümlülüğü içermeyen malî nitelikteki işlemler(in), genel idarî uyuşmazlık konusu olduğundan, vergi mahkemelerinin görev alanında sayılama*"yacağı savunulsa da, vergi ve vergi benzerlerine ilişkin tarife kararlarının, 2576 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesi karşısında, idare mahkemelerinin görev alanında görülmesine olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yasa koyucunun özensizliğinin bir başka örneği olan 37 nci maddenin (d) bendi hükmünün, "Daire" ibaresi "İdare" biçiminde okunarak yorumlanması suretiyle, tarifelerden doğan uyuşmazlıkların mercisiz kalmaması sağlanmalıdır. Nitekim uygulamada da, vergi ve vergi benzerlerinin tarifelerine ilişkin uyuşmazlıklar, tarife kararını alan idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemelerince çözümlenmektedir. Örnek olarak bkz. İlan Reklam Vergisi'ne ilişkin olarak Bakırköy Belediyesi'nce çıkarılan Tarife'nin iptali istemiyle açılan davanın esası hakkında karar veren İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin bu kararının onanmasına dair Danıştay 9. Dairesi'nin 12.06.2007 tarihli ve E. 2006/3103 K. 2007/2303 sayılı kararı, **DBB**.

26 Numaralarından da anlaşılacağı gibi, anılan Kanunlar birlikte hazırlanmış ve üçü de 06.01.1982 tarihinde kabul edilerek, 20.01.1982 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Kanunların askeri rejim döneminde, olağan yasama süreçlerinden geçmeksizin, konunun uzmanlarına hazırlattırılmış ve sınırlı sayıda (beş) üyeden oluşan bir kurul (Milli Güvenlik Konseyi) tarafından müzakere edilerek benimsenmiş olması, sözü edilen eşgüdüm ve uyum eksikliğini bir yandan daha da çarpıcı hâle getirmekte; diğer yandan, bir ölçüde de olsa, anlaşılır kılmaktadır.

27 Örneğin, 2577 sayılı Kanun'un hangi vergi davalarında tarafların talebi üzerine duruşma yapılacağını öngören 17 nci maddesi hükmünün getirdiği ölçüt, … *tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı*"nın belirli bir miktarı aşıp aşmadığıdır. Bu durumda, mükellefiyet tesisi işleminin, tarife kararının ya da uzlaşma tutanağının iptali istemleriyle açılan davalarda, bu düzenlemeden hareketle sonuca varmak mümkün olmadığı için, bu davaları 17 nci madde hükmünün uygulanması bağlamında, "vergi davası" değil, "iptal davası" olarak

Aynı nedenle, vergi davalarının kuramsal niteliğinin tartışılması da büyük ölçüde anlamını yitirmektedir. Bu konudaki tartışmalarda esas olarak, yukarıda da belirtildiği gibi, vergi davalarının idari yargılama hukukunda genel olarak benimsenen ve 2577 sayılı Kanun'un 2 nci maddesinde sayılan dava türlerinden (iptal ve tam yargı davaları) hangisine dâhil olduğu "sorunu"nun çözüme kavuşturulmak istendiği düşünüldüğünde[28], vergi davası kavramının kapsamına ilişkin belirsizlik, vergi ve vergi benzerlerine ilişkin birbirinden çok farklı nitelikteki uyuşmazlıkların tümünün birden iptal ya da tam yargı davası kategorilerinden birine dâhil edilmesini olanaksız kılmaktadır. Bu kapsamda görülebilecek uyuşmazlıklardan bazıları iptal davası, bazıları ise tam yargı davası niteliği taşımakta; hatta tahakkuku tahsile bağlı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda olduğu gibi, kimi durumlarda, davanın niteliğinin belirlenmesi davacının inisiyatifine kalmaktadır[29]. Bu koşullarda, vergi

---

görmek ve parasal sınıra başvurmadan taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılacağı sonucuna varmak gerekecektir. Esasen anılan 17 nci madde hükmünde yer alan *"Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve (…) tam yargı davaları ile (…) vergi davalarında…*" ibaresi, gerek vergi davalarının iptal ve tam yargı davalarından tümüyle bağımsız ayrı bir dava kategorisi olduğu, gerek vergi mahkemelerinin görev alanı içerisinde, vergi davaları yanında, hangi konuya ilişkin oldukları belli olmayan iptal ve tam yargı davalarının da bulunduğu izlenimini doğurması bakımından, 2576 ve 2577 sayılı Kanunların genel sistematiğini bir hayli zorlamakta; hatta böyle bir sistematiğin varlığı konusunda kuşku uyandırmaktadır.

28 KUMRULU, s. 106 v.d.'nda, dava kuramının "edim davası – tespit davası – inşaî dava" biçimindeki geleneksel bölümlemesi de incelenmekte ve vergi davalarının kuramsal niteliğine ilişkin irdelemede, "iptal davası – tam yargı davası" ayırımı yanında geleneksel tasniften de yararlanılmaktadır.

29 Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahakkuku ile tahsili eşzamanlı olduğu için, temel işlemdeki hukuka aykırılık ileri sürülmeden önce vergi tahsil edilmiş ve yükümlünün malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olmaktadır. Bu durumda, ilgilinin tahakkuk işleminin iptali istemiyle bir dava açması mümkün olduğu gibi, malvarlığındaki azalmanın tazmini istemiyle bir tam yargı davası açması da olanaklıdır (KUMRULU, s. 242-244). Tahakkuku tahsile bağlı vergiler bakımından, iptal davası ile tam yargı davası açılması arasında, davanın sonucuna ilişkin önemli bir fark bulunmamaktadır. İptal davası açılması durumunda, temeldeki işlemin iptal edilmesi, davalı idareye iade yükümlülüğü getirecek; tam yargı davasında ise, mahkeme iadeye hükmedecektir. Ancak yükümlü, sözü edilen verginin tahsili dolayısıyla, malvarlığında meydana gelen – tahsil edilen vergi miktarı kadar – azalmanın ötesinde zarara uğradığı takdirde, bu zararın giderilmesini yalnızca tam yargı davası açmak suretiyle talep edebilecektir. Aynı vergi işleminden kaynaklanan bu farklı davaların varlığı da göstermektedir ki, vergi davalarını tümüyle iptal veya tam yargı davası kategorisi içerisinde mütalaa etmek ya da vergi davalarına ilişkin "*ağırlıklı*" bir dava türünden söz etmek (KUMRULU, s. 247) kolay değildir. Benzer görüş için bkz. CANDAN, s. 40.

davası kavramının, kuramsal bir nitelemeye elverişli bütünlükten yoksun olduğunu söylemek, yanlış olmayacaktır[30].

Bu açıdan bakıldığında, ilgili yasal düzenlemelerde vergi davalarının tutarlı bir çerçevede tanımlanması zorunludur; aksi takdirde, bu kavrama başvurularak sonuçlara varma gayreti, çözülmek istenen hukuksal sorunları daha da çetrefil hâle getirmekten başka işe yaramayacaktır.

---

30 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.11.1986 tarihli ve E. 1986/16 K. 1986/18 sayılı kararında (**DBB**) yer alan, "*İdari Yargı yerinde görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da*" bulunduğu yaklaşımı (aynı yönde bkz. TEKGÜNDÜZ, s. 57; Yusuf KARAKOÇ, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayınları, 2007, s. 128), vergi davalarını neredeyse ayrı bir dava türü gibi ele almakla birlikte, bu yaklaşımın kuramsal bir dayanağı olmayıp, pratik bir sorunun çözümlenmesi amacıyla geliştirilmiştir. Bilindiği gibi, Anayasa'nın 125 ve 2577 sayılı Kanun'un 2 nci maddesinde, idari işlem veya eylem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasaklanmaktadır. Oysa somut ve bireysel vergilendirme süreçlerinden kaynaklanan kimi uyuşmazlıklarda, vergi yargıcının vergi idaresince tesis edilen işlemi iptal etmekle yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme kavuşturmaları gerektiği düşünülmekte ve anılan yaklaşım buna olanak tanımak için geliştirilmektedir. Bununla birlikte, Anayasa'da ve 2577 sayılı Kanun'da öngörülen yasağın, davanın niteliğine ilişkin çözümlemelerle aşılması mümkün olmadığı gibi (KUMRULU, s. 298-299'da da, vergi davalarının iptal ya da tam yargı davası kategorileri içerisinde düşünülmesinin ya da bu davalara kendine özgü dava niteliğinin tanınmasının, anılan yasak açısından durumu değiştirmediği savunulmaktadır), bunun vergi yargısına özgü bir sorun olduğu da söylenemez. Bu açıdan bakıldığında, idarî para cezalarının iptali için açılan davalarda da, özellikle idarece yanlış hesaplanan bir ceza söz konusu olduğunda, aynı sorun gündeme gelebilir; ancak bu sorunun söz konusu davalara yapay bir nitelik atfedilerek çözülmesine olanak yoktur.