

VERGİ YARGISINDA VERİLEN KARARLAR ve KAVRAMLAR ÜZERİNE...

(Kabul / Red – Onama / Bozma...)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 26.01.2011

I. Çalışmanın Sınırlanması ve Konu Seçim Nedenleri

Kamuoyunun yakından takip ettiği üzere, “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı*”nın yakın zamanda kanunlaşması beklenmektedir. Belki de çalışmamızın yayınlandığı tarihte bu durum gerçekleşmiş olacaktır.

Tasarı'nın Genel Gereçesi, tasarının hazırlanmasında temel etmenleri ayrıntılı olarak ortaya koymakta olup, “...*kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacaklarıyla ilgili olarak ödeme kolaylığı getirilmek suretiyle ihtilafların sonlandırılması...*” bu gereçelerden bir tanesi olarak sunulmaktadır.

Hal böyle olunca, tasarının kanunlaşması durumunda var olan ihtilafları sonlandırma yanında yeni ihtilaflar yaratılmaması da doğal bir beklentidir. Ancak ne yazık ki tasarının “*Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacakları*” başlıklı 3. maddesi, kullanılan dil yanı sıra “*terkin*”, “*tasdik*” ve “*tadilen tasdik*” kavramları nedeniyle bu beklentiyi karşılamakta yeterli değildir. Elbette madde metninde “*onama*”, “*bozma*” ve “*kısmen onama / kısmen bozma*” gibi doğru kullanılan kavramlar yanında bir de “*davanın kabulü*”, “*davanın reddi*” ve “*davanın kısmen kabulü / kısmen reddi*” gibi hiç kullanılmayan kavramlar da söz konusudur.

Çalışmada esas amaç, vergi yargısı tarafından verilen kararlar ve kullanılan kavramları irdelemek ise de bu amaç yukarıda kısaca değindiğimiz tasarı ve benzerlerinin uygulamaya başlanması durumunda yaşanacak karmaşaya bir ölçüde ışık tutmak hedefini güttüğünden yargı kararları ve kavramlar da sınırlı olarak ele alınmıştır. Bu çerçevede örneğin yargılamanın yenilenmesi, kanun yararına bozma gibi kimi müesseseler bu çalışmaya dâhil edilmemiştir.

Diğer taraftan yine tasarıda (bizce isabetli olarak) hiç yer verilmeyen, ancak uygulamada birçok farklı anlamaya neden olması kaçınılmaz görünen “*yürütmenin durdurulması*” müessesesi çalışmamızda ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

Bu zeminde açıklamalarımız aşağıdaki gibidir:

II. İlk Derece Mahkemeleri Olarak Vergi Mahkemeleri ve Danıştay (Vergi) Dava Daireleri: Davanın Kabulü / Davanın Reddi

Vergi Mahkemeleri, Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş “genel görevli” bağımsız mahkemelerdir. (2576 s. K. md. 1) Genel görevli olmaları nedeniyle, özel olarak Kanunlarda başkaca bir yargı mercii işaret edilmedikçe;

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- Bu konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri,

Vergi Mahkemeleri görecektir. (2576 s. K. md. 6) Vergi Mahkemeleri'nin genel görevli olmaları durumunun istinası ise Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak göreceği davalardır. (2575 s. K. md. 24) (Aşağıda Vergi Mahkemesi ifadesi geçen açıklamalar, ilk derece mahkemesi olarak anlaşılmalıdır.) Danıştay'ın (vergi ile ilgili olarak) ilk derece mahkemesi olarak göreceği davalara örnek olarak,

- Bakanlar Kurulu kararlarına,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,

karşı açılacak davalar örnek gösterilebilir.

Vergi Mahkemesi, açılan davayı ya kabul edecek (**Kabul**) ya reddedecek (**Red**) ya da kısmen kabul / kısmen red (**Kısmen Kabul / Kısmen Red**) şeklinde hüküm ihdas edecektir. Davanın kabulü, davanın davacı lehine karara bağlandığı, örneğin cezalı tarhiyatın ya da dava ödeme emrinin iptali; davanın reddi, davanın davacı aleyhine karara bağlandığı, örneğin cezalı tarhiyatın ya da ödeme emrinin onandığı; kısmen kabul / kısmen red ise dava konusunun bir kısmıyla iptal edildiği bir kısmıyla ise onandığı; örneğin 100,00 TL vergi + 100,00 TL şeklinde cezalı tarhiyatın 30,00 TL vergi + 30,00 TL ceza kısmının iptaline artakalan kısmının ise onandığı anlamına gelmektedir.

İlk derece mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olup, bu süre hiç bir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir. (2577 s. K. md. 28)

Yürütmenin durdurulması müessesesi ayrı bir başlık altında inceleneceğinden burada ayrıntısına girilmeyecek olmakla birlikte; Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmuş olduğundan (2577 s. K. md. 27/3) dava konusu yapılmış olan tarhiyata ilişkin dava ister red ve isterse kısmen kabul / kısmen red şeklinde karara bağlansın her durumda tarhiyatın onanan kısmı (veya tamamı) için davacıya yeni bir bildirim yapılması gerekli olmaktadır.

Böylece dava açılması nedeniyle tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, Vergi Mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. (213 s. K. md. 112/3) Uygulamada bu bildirim “(2) No.lu İhbarname” olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu bildirim tam adı “*Vergi Mahkemesi / Bölge İdare Mahkemesi / Danıştay Kararına Göre Vergi / Ceza İhbarnamesi (Bildirim)*” şeklinde olup, idare tarafından “İHB2” şeklinde kodlandığından uygulamada bu şekilde tanımlanmaktadır.

Bu düzenleme ve uygulamalar sadece tarhiyat ile ilgili olup, ihtirazı kayıtla beyanname verilmesi ile açılan dava “*tahakkuk*” ve ödeme emrine karşı dava açılması “*tahsil*” aşamaları ile ilgili olduğundan, dava açılması ile tahsilât işlemleri kendiliğinden durmadığı gibi, davanın görülmesi sırasında ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınmış (2577 s. K. md. 27/2) ancak mahkemenin esas kararı davanın reddi yönünde gerçekleşmiş olsa dahi, bu karara istinaden davacıya yeni bir bildirim yapılmayacaktır. Aynı durum açılan davanın kısmen kabul / kısmen red şeklinde karara bağlanması içinde söz konusudur.

Örneklesek: Davacı, ihtirazı kayıtla verdiği beyannameye dayalı olarak 100,00 TL vergi kısmı için dava açmış olsa, ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararı alınmadıkça tahakkuk eden ve vadesi tahakkuk aşamasında belirlenen bu vergiyi ödemek durumundadır. Açılan davada ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararı alınmış olsa ve buna istinaden ödeme yapılmamış olsa ancak mahkeme esas kararında davayı reddetse, davacıya yeni bir bildirim yapılmayacak, yeni bir ödeme vadesi belirlenmeyecek, ayrıca bir gecikme faizi hesaplanmayacak doğrudan ödeme emri tebliği yoluna gidilerek normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanacaktır.

Aynı örnekten devam edelim: İhtirazı kayıtla verilen beyannameye dayalı açılan 100,00 TL tutarlı davanın 50,00 TL.lık kısmının mükellef lehine davanın kabulü şeklinde karara bağlanması halinde dahi, davanın reddedilen 50,00 TL.lık kısmı için yine yukarıdaki açıklamalar geçerli olacak, ancak davalı idare bir Düzeltme Fişi ile davanın kabul edilen kısmı olan 50,00 TL.nı tahakkuktan terkin etmekle birlikte redde konu 50,00 TL.lık kısım için ödeme emri tebliği yoluna gidecektir.

Vergi Mahkemesi, her davayı öncelikle “*ilk inceleme*” olarak adlandırılan bir incelemeden geçirmek durumundadır. İlk inceleme sonucunda belirli şartları taşımayan davalar, davanın esasına girilmeden bir karara bağlanmak durumundadır. (2577 s. K. md. 15)

İlk inceleme,

- Görev ve yetki, (“*davanın görevsizlik nedeniyle reddi ve dava dosyasının görevli mahkemeye gönderilmesi*” veya “*davanın yetkisizlik nedeniyle reddi ve dava dosyasının yetkili mahkemeye gönderilmesi*” veya adli ya da askeri yargı görevli ise “*davanın reddi*”)
- İdarî merci tecavüzü, (“*davanın idari merci tecavüzü nedeniyle reddi ve dilekçenin görevli idareye tevdi*”)
- Ehliyet, (ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere “*dava dilekçesinin reddine*” diğer hallerde dava ehliyeti bulunmadığından “*davanın reddine*”)
- İdarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı, (“*Davanın reddine*”)

- Husumet, ("*Gerçek hasmın tespiti ile dava dilekçesinin gerçek hasma tespiti*")
- Dava dilekçesinin usulüne uygun olup olmadığı, bulunması gereken tüm bilgileri içerip içermediği (Bkz. 2577 s. K. md. 3) (Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi ve/veya vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar ve/veya vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası bilgileri dava dilekçesinde mevcut değilse "*davanın reddine*" diğer durumlarda usulüne uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere "*dava dilekçesinin reddine*")
- Birden fazla kişi tarafından tek dilekçe ile dava açılması ya da aynı dilekçede birden fazla işlemin dava konusu edilmesi durumlarında gerekli şartların mevcudiyeti (Bkz. 2577 s. K. md. 5) (usulüne uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere "*dava dilekçesinin reddine*")

konularında yapılan incelemelerdir. (2577 s. K. md. 14, 15) Bu incelemenin ilk derece mahkemesi tarafından yapılmış olması ve bundan sonra şartlar uygunsa davanın esasına girilmiş olması gerekli olup, ilk incelemede yapılan tespitlere göre ihdas edilecek kararlar, yukarıda parantez içi açıklama olarak yer almaktadır.

Yukarıda sayılan durumlardan, davanın usulüne uygun dilekçe ile açılmak üzere dava dilekçesinin reddi hariç diğer dava red hallerinde, ortada bir dava olup olmadığı görüşümüze göre tartışmalıdır. Konuya ilişkin düzenlemelerde açıklık olmadığı sürece bu tür durumların yeni ihtilaflara açık olduğu ortadadır.

III. Üst mahkemeler ve Kararları

A. Temyiz ve Temyiz Sonucu Verilen Kararlar: Bozma / Onama

Kanun, "*Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.*" hükmünü getirerek (2577 s. K. md. 46) Vergi Mahkemelerinin ve vergi uyuşmazlığına ilk derece mahkemesi olarak bakan Danıştay Dava Dairelerinin "*nihai kararları*"nın temyiz edilebileceğini öngörmektedir. (Ayrıca Bkz. 2575 s. K. md. 25)

Bu bağlamda, nihai karar olsa dahi İdare ve Vergi Mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilememektedir. (2577 s. K. md. 47) İtiraz yolu açık olan kararlar ve bu yol Kanunda ayrıca düzenlenmiş olup (5277 s. K. md. 45) itiraz, temyiz şekil ve usullerine tabidir. (2577 s. K. md. 45/3) İtiraz, Vergi Mahkemesi'nin yargı çevresine dâhil olduğu Bölge İdare Mahkemesi tarafından çözümlenmekte (2576 s. K. md. 8) ve Bölge İdare Mahkemesinin kararları kesin olduğundan temyiz yoluna başvurulamamaktadır. (277. s. K. md. 45/5)

Temyiz yoluna başvurulmuş olması, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi veya kurulunca karar verilebilir. (2577 s. K. md. 52/1) İptal davalarında teminat istenmeyebilir. (2577 s. K. md. 52/2) Buradan hareketle, temyize konu karar hakkında ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararı alınmadıkça söz konusu karar, uygulanması zorunlu bir karardır. (2577 s. K. md. 28)

İtiraz ve temyiz sonucu verilen kararlar, etkileri itibariyle farklılık göstermektedir. Bu noktada ilk derece mahkemesinin nihai kararı için itiraz veya temyiz yoluna gidilmesinin, istisnaları hariç olmak üzere bu kararların sonuç doğurmasına engel olmayacağını (2577 s. K. md. 28) hatırlatmakla birlikte sonraki bölümde ele alınmak üzere bu husus dışarıda bırakarak devam edelim.

Temyiz incelemesi, Danıştay'ın ilgili (Vergi) Dava Dairesinde ya da Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda Vergi Dava Daireleri Kurulunda yapılacaktır. (2575 s. K. md. 25)

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay,

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olunması,

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozabilir (**Bozma**), kararı onayabilir (**Onama**) ya da kısmen bozup kısmen onayabilir (**Kısmen Onama / Kısmen Bozma**). Temyiz incelenmesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Kararların kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. (2577 s. K. md. 49)

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkeme ve Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkeme veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğ edilir. (2577 s. K. md. 50)

Onama, temyiz edilen kararın hukuka uygun olduğunun göstergesidir ve temyiz isteminin reddi şeklindeki hüküm fıkrasıyla beraber ifade edilir. Vergi Mahkemesi kararı, "*kabul*" şeklinde ise ve temyizen onanmışsa, bu kararı doğal olarak davalı idare temyiz etmiş olacak ve zaten Vergi mahkemesi tarafından dava kabul edilerek işlem iptal edilmiş olduğundan temyizen onama yeni bir hukuki sonuç doğurmayacak demektir.

Onanan Vergi Mahkemesi kararı, "*red*" şeklinde ise, bu karar davacı tarafından temyiz edilmiş demektir ve onama ile kararın hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşılabilecektir. Zaten davanın Vergi mahkemesi tarafından reddi ile dava konusu idari işlem yürütülmekte olduğundan onama kararının yine yeni bir hukuki sonucu olmayacaktır.

Bu bağlamda onama, Vergi Mahkemesi kararı ile yaratılan var olan statünün devamından ibarettir. Zaten bu nedenledir ki kanunlarda temyiz sonucu onama kararları üzerine ayrıca bir düzenleme bulunmamaktadır.

Temyiz sonucu verilen kararların esas etkisi "*bozma*" kararlarında gözlemlenir. Kararın bozulması, bozmaya konu kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur. (2577 s. K. md. 52/4) Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay'ca kararı veren mahkemeye gönderilir. Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. (2577 s. K. md. 49/3)

Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. (**İsrar-Dava Kabul / İsrar Dava Red**) İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde, dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir. Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun

görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. (**Bozma / Onama / kısmen Onama-Kısmen Bozma**) Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur. (2577 s. K. md. 49/4)

Sonuç itibariyle asıl olan ilk derece mahkemesinin vereceği karar olup, yukarıda açıklandığı üzere, Vergi Mahkemesi'nin davayı kabul kararının bozulması davacı aleyhine değerlendirilemeyeceği gibi, red kararının bozulması da davacı lehine değerlendirilemeyecektir.

B. Bölge İdare Mahkemesi'ne İtiraz ve İtiraz Sonucu Verilen Kararlar: Onama / Bozma ve Davanın Kabulü – Bozma ve Davanın Reddi

Konu vergi uygulamaları olduğunda İdare ve Vergi mahkemelerinin; uyuşmazlıklarla ilgili olarak "*tek hâkimle*" verilen nihaî kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. (2577 s. K. md. 45/1 ve 2576 s. K. md. 8) İtiraz süresi, kararın ilgisine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür ve itiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir. (2577 s. K. md. 45/2, 3)

Temyizden farklı olarak itirazda Bölge İdare Mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. (2577 s. K. md. 45/4) Bölge İdare Mahkemesinin kararlarına karşı temyiz yoluna başvurulamaz. (2577 s. K. md. 45/5)

Bölge İdare Mahkemesi, itiraza konu kararı onaylayabilir (**İtiraz Red / Onama**) ya da bozabilir (**İtiraz Kabul / Bozma**). İtirazın reddi, itiraz yoluna başvuran davacı ya da davalı idarenin itirazının reddi ile birlikte, itiraza konu Vergi Mahkemesi kararının onanması anlamındadır. İtiraz konusu kararın "*davanın kabulü*" ya da "*davanın reddi*" hükmünü içermesi itiraz sonucu onamada bir farklılık yaratmaz.

İtirazın kabulü ise, itirazın reddinden fark sonuçlar doğurur. Şöyle ki:

İtirazın kabulünde, itiraz eden davacı ise, Vergi Mahkemesi kararı davanın reddi şeklindedir ve itirazın kabulü ile birlikte bu karar bozulduğunda Bölge İdare Mahkemesi ayrıca "**davanın kabulüne ve dava konusu işlemin iptaline**" de karar verir. Eğer itirazın kabulünde, itiraz eden davalı idare ise bu durumda Vergi Mahkemesi kararı davanın kabulü şeklindedir ve itirazın kabulü ile birlikte bu karar bozulduğunda Bölge İdare Mahkemesi ayrıca "**davanın reddine ve dava konusu işlemin onanmasına**" da karar verir.

Görüldüğü gibi, itiraz yolunda Bölge İdare Mahkemesi aynen Vergi Mahkemesi gibi konuyu esastan incelemekte ve Vergi Mahkemesi tarafından yapılan inceleme yeterli değilse bunu dahi kendisi tamamlayabilmektedir. Zaten bu yüzdendir ki Bölge İdare Mahkemesi bozma kararlarında, itiraz sonucu ile birlikte davanın kabulü ya da reddi yolunda hüküm kurmaktadır.

Vergi Mahkemesi'nin itiraza konu kararı esasa ilişkin değilse, bu durumda ilk inceleme üzerine verilen bir karar var demektir. (2577 s. K. md. 15) İlk inceleme ve bunun sonucu verilecek kararlar yukarıda açıklandığından burada tekrara girilmeyecektir. İşte bu durumda yani ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazlarda Bölge İdare Mahkemesi itirazın haklı bulunması veya davaya görevsiz hâkim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları

kesindir. (2577 s. K. md. 45/4) Temyiz incelemesinde Danıştay her durumda bozma kararı sonrasında dosyayı yeniden karar verilmek üzere ilk derece mahkemesine gönderdiğinden temyiz açısından bu durum özellik göstermemektedir.

C. Kararın Düzeltilmesi Talepleri: Kararın Düzeltilmesi İsteminin Reddi / Kararın Düzeltme İsteminin Kabulü ve Devamı Hükümler

Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının **temyiz** üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin **itiraz** üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

- Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması,

hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir. (2577 s. K. md. 54/1) Kararın düzeltilmesi istemleri, kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise, istemin reddine karar verilir.(2577 s. K. md. 55/3)

Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi dava Daireleri Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılıdır. (2577 s. K. md. 54/2)

Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hâkimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar. (2577 s. K. md. 54/3)

Bu açıklamalar çerçevesinde konu ele alındığında, kararın düzeltilmesi esasen temyiz veya itiraz müessesesinin bir devamı gibi değerlendirilebilir. Bu durumda kararın düzeltilmesi isteminin karara bağlanmasında eğer istem reddedilmişse (**Karar Düzeltme İstemi Red**) bu temyiz veya itiraz sonucu verilmiş kararın hukuki statüsünün değişmediğini gösterir. Mahkeme kararın hüküm fıkrasında, kararın düzeltilmesini gerektiren nedenler (2577 s. K. md. 54) bulunmadığından bahisle istemin reddedildiğini belirtmekle yetinir.

Karar düzeltme isteminin kabulü durumunda ise temyiz veya itirazın kabulü sonucu doğmaktadır. (**Karar Düzeltme İstemi Kabul**). Bu istem, temyiz sonucu verilen bir karar ile ilgili ise, karar düzeltme isteminin kabulü ile birlikte temyiz isteminin de kabul edildiği belirtilerek hüküm kurulacak ve karar, temyiz sonucu bozma ile aynı hukuki sonuçları doğuracaktır. İstem itiraz sonucu verilen bir karar ile ilgili ise, bu kez hem karar düzeltme isteminin kabulü yanında Bölge İdare Mahkemesi yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde davanın kabulü veya reddi yolunda da hüküm kuracaktır.

IV. Yürütmenin Durdurulmasına Dair Kararlar

A. İlk derece Mahkemelerinde

Vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiş olmasına ve idari yargıda temel norm 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu olmasına karşın konu vergi davaları olunca bu kanun (ve bu Kanun uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak

üzere) vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. (2577 s. K. md. 31)

İdari yargıda davalı olarak daima bir idare ve dava konusu olarak da bir idari işlem söz konusu olmaktadır. Bu anlamda verginin tarhı, ödeme emri tebliği ya da haciz gibi vergisel işlemler de birer idari işlem olmaktadır. İdari işlemin dava konusu edilebilirliği, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin söz konusu olduğu hallerde mümkündür ve idari yargıda yargılamanın konusu idari işlemdir. Bu anlamda vergi yargısında yargılanan mükellef veya mükellefin işlemleri değil, idarenin tesis ettiği işlemdir.

Bu noktada *“Danıştay’da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.”* kuralı (2577 s. K. md. 27/1) *“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.”* hükmü nedeniyle (2577 s. K. md. 27/3) uygulanmaz.

Vergi davalarına özgü *“yürütmenin kendiliğinden durması”* müessesesi, hükümde açıkça vurgulandığı üzere, dava konusu yönünden *“tarh edilen”*, dava merci olarak ise *“Vergi mahkemelerinde ...davaların açılması”* kavramı ile sınırlanmıştır. (Buradaki Vergi Mahkemeleri ile ifade edilenin ilk derece mahkemesi olarak anlaşılması gerektiği konusunda tereddüt yoktur.)

Demek ki vergi davası, vergi tarhına yönelik ise, tarhiyat şeklinde somutlaşan idari işlemin yürütmesi kendiliğinden duracak, Mahkeme bunun için ayrıca bir karar tesis etmeyecektir. Eğer davanın konusu vergi tarhı dışında bir işlem ise, örneğin ödeme emri dava konusu yapılmış ise bu durumda *“yürütmenin kendiliğinden durması”* söz konusu olmayacağından, *“Danıştay veya idarî mahkemeler, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.”* (2577 s. K. md. 27/2) çerçevesinde bu yönde bir talep olması kaydıyla Mahkemenin *“yürütmenin durdurulması”* şeklinde bir karar vermesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Diğer taraftan beyana dayalı tarhiyatlarda, *“...ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”* hükmü nedeniyle (2577 s. K. md. 27/3) bu durumlarda kendiliğinden durmayan tahsilât işlemleri için şartlar mevcut ise ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekli olmaktadır.

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hâkimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. (2577 s. K. md. 27/6)

B. Üst Mahkemelerde

Görüldüğü gibi tarh edilen vergiler açısından yürütme kendiliğinden durduğundan vergi davalarında bu müessese daha çok tarhiyat dışında kalan diğer alanlarda kendisini gösterir. Ancak ilk derece Mahkemesi kararı üzerine taraflarca kanun yollarına başvurulması (kararın düzeltilmesi istemi de dahil) durumunda yürütmenin durdurulması konusu daha özelliğindedir. Şöyle ki:

Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazi incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi kanunda öngörülen koşulların varlığına bağlıdır. (2577 s. K. md. 52/1)

Buna göre ilk derece mahkemesinde davanın reddi halinde, tarh edilen vergi için yürütme devam edeceğinden mükellefe yukarıda belirttiğimiz üzere bir bildirim yapılacaktır. Bu bildirim istinaden devam edecek işlemlerin dayanağı artık ilk derece mahkemesinin kararıdır ve bu nedenle temyiz veya itiraz başvurusunda üst Mahkemeden ilk derece mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulması kararı alınmadıkça idari işlem yürütülmeye devam edilecektir.

Nasıl ki kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurmakta ise (2577 s. K. md. 52/4) **“yürütmenin durdurulması kararı”** da kanun yoluna gidilen kararın bozulması ile aynı hukuki sonucu doğuracaktır.

V. Sonuç

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalarda vergi davalarının gündeme geldiği durumlarda kullanılması gereken terminoloji ortaya konulmuştur. Böylece uygulamada sıkça rastlanılan ve mahkeme kararlarına atfen kullanılan **“terkin”**, **“tasdik”** ve **“tadilen tasdik”** gibi kavramların olayları tam kavrayamamak yanında yargı süreçleri bakımından da aynı anlamları ifade etmediği görülmektedir. Doğru kavramların kullanılmadığı normların yeni ihtilaflara yol açması doğal bir sonuç olacaktır.

Diğer taraftan, konu tarhiyat ve buna karşı açılmış bir dava olduğunda, özellikle ilk derece mahkemeleri için başvuru kanun yollarında alınan yürütmenin durdurulması kararlarının, bozma kararları ile aynı hukuki sonuçları doğuruyor olması nedeniyle, yeni normlarda böyle bir düzenleme olmasa bile bozma kararı gibi değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.