

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yavuz GÜLLÜ

HAZİRAN 2011

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yavuz GÜLLÜ


Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

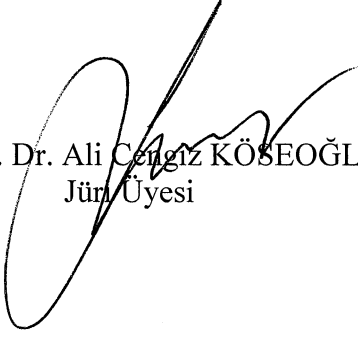
HAZİRAN 2011

TRABZON

ONAY

Yavuz GÜLLÜ tarafından hazırlanan TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI adlı bu çalışma 13.06.2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Osman PEHLİVAN
Başkan


Yrd. Doç. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU
Jüri Üyesi


Yrd. Doç. Dr. Cemil RAKICI
Jüri Üyesi

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım. ... / ... /

DOÇ.DR. YUSUF ŞAHİN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına göre hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Yavuz GÜLLÜ

13/06/2011

ÖNSÖZ

Vergi ödeme yükümlülüğünün, ödeyenler açısından mal varlıklarında bir azalma olarak görülmesi, buna karşılık, vergi kanunlarını uygulayacak idareler ve kamu görevlilerinin daha fazla vergi alma arzusu ve mevzuatı dar anlamda yorumlamaları sonucunda, mükellefler ve vergi idareleri arasında vergi uyumsuzlukları meydana gelir. Ortaya çıkan uyumsuzlukları bağımsız vergi yargısı çözüme kavuşturur ve vergilendirme yetkisini elinde bulunduran idarelerin yargısal denetimini yapar. İşte yargısal denetiminin en önemli yollarından biri yürütmeyi durdurma kararlarıdır. İdarelerin kendilerini hukuka bağlı hissedebilmeleri açısından yürütmenin durdurma kararları çok önemlidir.

Bu çalışmada amaçlanan da, Türk vergi yargı mercileri tarafından verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların niteliği ve bu kararların sonuçlarına ilişkin yapılan akademik çalışmaları ve tartışmaları yargı kararları ışığında ortaya koyarak incelemektir.

Bu çalışmanın ortaya konulmasında bana destek veren, bilgi, birikim ve deneyimlerinden yaralandığım, güven ve desteğini yakından hissettiğim, danışman hocam Prof. Dr. Osman PEHLİVAN' a, yüksek lisans eğitimimde gösterdikleri sabır ve desteklerinden dolayı hayat kaynağım olan sevgili eşim Muradiye GÜLLÜ, canım kızım Zeynep Eda GÜLLÜ ve canım oğlum Fatih GÜLLÜ' ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Haziran 2011

Yavuz GÜLLÜ

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa Nr.</u>
ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	IX
ABSTRACT	X
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ HAKKINDA GENEL ESASLAR.....	4-20
1.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Önemi	4
1.2. Vergi Yargısı Sistemleri ve Vergi Yargısı Bağımsızlığı.....	6
1.2.1. Yargı Birliği Sistemi İçerisinde Vergi Yargısı.....	7
1.2.2. Yargı Ayrılığı Sistemi İçinde Vergi Yargısı	8
1.2.2.1. İdari Yargı Sistemi İçerisinde Vergi Yargısı.....	8
1.2.2.2. Bağımsız Vergi Yargısı	10
1.2.3. Karma Vergi Yargısı Sistemi	11
1.3. Vergi Yargılamasında Hakim Olan İlkeler	12
1.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi.....	12
1.3.2. Yazılı Olma İlkesi	13
1.3.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi	14
1.3.4. Usul Ekonomisi İlkesi	15
1.3.5. Kıyas Yasağı	16
1.4. Vergi Davalarında Verilen Yargı Kararı Türleri.....	16
1.4.1. İlk İnceleme Kararları	16
1.4.2. Esas Kararları	18
1.4.3. Ara Kararları	19
1.4.4. Yürütmenin Durdurulması Kararları.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI MÜESSESESİ VE VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARI	21-102
2.1. Genel Olarak Yürütmenin Durdurulması Kavramı	21
2.1.1. Yürütmenin Durdurulması Kavramının Tanımı.....	21
2.1.1.1. Yürütmenin Durdurulması Kararının Önemi	22
2.1.1.2. Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Tarihçesi	24
2.1.2. Hukuk Devleti İlkesi ve İdarenin Yargısal Denetimi.....	25
2.1.3. İdari Yargıya Başvurunun Kural Olarak Yürütmeyi Durdurmayacağı İlkesi	27
2.1.3.1. İptal Davasının Objektif Niteliği.....	27
2.1.3.2. Kamu Yararı Amacı	27
2.1.3.3. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi	28
2.1.3.4. İdari İşlemin İcrai Olması ve Resen İcra İlkesi.....	30
2.1.3.5. Hukuka Uygunluk Karinesi.....	32
2.1.4. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Hukuki Niteliği.....	33
2.1.4.1. Yürütmenin Durdurulması-İptal Kararı	37
2.1.4.2. Yürütmenin Durdurulması-İhtiyati Tedbir.....	40
2.1.4.3. Yürütmenin Durdurulması-Ara Kararı.....	41
2.2. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Kararları	42
2.2.1. Vergi Yargısında Dava Açıldığında Yürütmenin Kendiliğinden Durması.....	43
2.2.1.1. Vergi Tarh ve Ceza İşlemlerine Karşı Açılan Davalar	44
2.2.1.2. Gümrük Vergi ve Cezalarına Karşı Açılan Davalar.....	49
2.2.2. Vergi Yargısında Yürütmenin Mahkeme Kararı ile Durması	52
2.2.2.1. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunmayı Gerektiren Haller	52
2.2.2.1.1. İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannamelere Dayanılarak Yapılan Tarh İşlemleri	52
2.2.2.1.2. Tahsilat İşlemleri	55
2.2.2.1.2.1. Ödeme Emri İşlemleri	55
2.2.2.1.2.2. Teminat İstenmesine İlişkin İşlemler	57
2.2.2.1.2.3. İhtiyati Haciz İşlemleri.....	58
2.2.2.1.2.4. İhtiyati Tahakkuk İşlemleri	60

2.2.2.1.3. Vergi Hataları İle İlgili Yapılan Başvurulara İlişkin İşlemler	62
2.2.2.1.4. Uzlaşma Komisyonu Kararları	63
2.2.2.1.5. Takdir Komisyonu Kararları.....	65
2.2.2.2. Yürütmenin Durdurulması İstemi ve İstemde Bulunmanın Usul ve Şartları	66
2.2.2.2.1. Yürütmenin Durdurulması İsteminin İncelenmesi	67
2.2.2.2.2. Yürütmenin Durdurulması İstemine İlişkin Süreler	68
2.2.2.2.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunmanın Usul ve Şartları.....	68
2.2.2.2.4. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü Şartları	69
2.2.2.2.4.1. Telafisi Güç ve İmkansız Zararların Doğması	70
2.2.2.2.4.2. Açıkça Hukuka Aykırılık	72
2.2.3. Yürütmenin Durdurulması ve Teminat	73
2.2.4. Vergi Mahkemelerinde Yürütmenin Durdurulması İstemi Üzerine Verilebilecek Kararlar	77
2.2.4.1. Yürütmenin Savunma Alınıp Yeni Bir Karar Verilinceye Kadar Durdurulması	77
2.2.4.2. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma ve Ara Kararından Sonra İncelenmesi.....	79
2.2.4.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunmanın Alınmasından Sonra İncelenmesi	80
2.2.4.4. Yürütmenin Durdurulması Kararı	80
2.2.4.5. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi Kararı	82
2.2.4.6. Yürütmenin Durdurulması Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığı Kararı	83
2.2.5. Kanun Yollarında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi	85
2.2.5.1. Temyiz istemlerinde Yürütmenin Durdurulması	87
2.2.5.2. İtiraz İstemlerinde Yürütmenin Durdurulması	90
2.2.6. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtiraz	91
2.2.6.1. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtirazın Şartları	92
2.2.6.1.1. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Verilmiş Bir Karar Bulunması	92
2.2.6.1.2. İtiraz Edenin Davanın Taraflarından Olması.....	93
2.2.6.1.3. İtirazın Yasal Süresi İçinde Yapılması	93
2.2.6.2. İtirazı İnceleyecek Yargı Yerleri.....	94

2.2.6.3. İtiraz Üzerine İtiraz Mercilerince Verilen Kararın Çeşitleri	95
2.2.6.3.1. İtirazın Kabulü	96
2.2.6.3.2. İtirazın Reddi	98
2.2.6.4. İtiraz Üzerine Verilen Kararların Kesinliği.....	98
2.2.6.5. Üst Derece Mahkemeleri Tarafından Verilen Yürütmenin Durdurulması İstemleri Hakkındaki Kararlara Karşı İtiraz Yolunun Bulunmaması	101

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ SONUÇLARI VE UYGULANMASI	103-125
3.1. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Sonuçları.....	103
3.2. Yürütmenin Durdurulmasının Uygulanması	106
3.3. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmama Halleri	108
3.3.1. Hiç Uygulamama.....	108
3.3.2. Gereği Gibi Uygulanmaması.....	109
3.3.2.1. Geç Uygulama	110
3.3.2.2. Eksik Uygulama	110
3.3.2.3. Şekli Uygulama	111
3.4. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Sorumluluk	111
3.4.1. İdarenin Sorumluluğu.....	112
3.4.2. Kamu Görevlilerinin Şahsi Sorumluluğu	115
3.5. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmamasına Karşı Dava Açılması	118
3.5.1. Dava Açma Süresi.....	118
3.5.2. Davanın Açılacağı Mahkeme	120
3.5.3. Davanın Kime Karşı Açılacağı	121
3.5.4. Tazminatın Konusu ve Miktarı	122
SONUÇ.....	126
YARARLANILAN KAYNAKLAR	130
ÖZGEÇMİŞ.....	138

ÖZET

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler kamu hizmetlerinin finansmanı için önemli bir araçtır. Devlet verginin tam ve hızlı olarak ödenmesini sağlamaya çalışır. Devlet vergi gelirlerini elde ederken, farklı evrelerden oluşan karmaşık vergisel işlemler tesis eder. Bununla birlikte, devlet daha fazla kamu hizmeti sunabilmek için daha çok vergi gelirlerini maksimize etmek isteyecek, vergi mükellefleri ise mümkün olduğunca az vergi ödemek isteyeceklerdir. Bu vergisel süreçte devlet ile şahıslar arasında uyuşmazlıklar çıkabilecektir. Vergi yargısının görevi bu tür uyuşmazlıklarındaki hukuki dengeyi kurmaktır.

Vergi mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar, davacılar aleyhine ileride doğabilecek zararların oluşmasını koruma altına almaktır. Bu çalışmada vergi yargısında yürütmenin durdurulması müessesesi incelenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde, Türk vergi yargısı sistemi hakkında bilgiler verilmiş, ikinci bölümde yürütmenin durdurulması kararlarının özellikleri ve yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için usule ve esasa ilişkin şartlar incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmesi ve idarenin veri yargısı tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarını uygulamamasından doğan sorumluluğu incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Yargısı, Yürütmenin Durdurulması, Vergi Yargı Kararlarının Uygulanması, İdarenin Sorumluluğu.

ABSTRACT

Taxes, that are most important revenue sources of the state, are an important implement for public service financings. When, the state gather tax incomes, it act coplicated taxative transactions which consist of different phases. At the same time, the state want to gather more tax income because, it want to give more public service but, tax payer hope to minimize their tax. İn this taxative process, it can occur disputes between the state and tax payers. The mission of tax judgement establish the judicial balance in this disputes.

The decisions related to stay of the execution given by the tax courts that protect plaintiffs against the formation of damages that may arise in the future. In this study, institution of a stay of execution in the tax judgment was examined. Informations on Turkish Tax justice System was given in the first chapter of this work. In the second chapter, explanations on features a stay of execution decisions and the conditions related to style and principle for giving the decision of stay of the was given. In the last part of the study, the fulfillment of decisions related to stay of the execution and the liability of administration occured due to the absence of enforcement of the stay of the execution decisions of tax courts was examined.

Key Words: Turkish Tax Judgement, Stay of Execution, Application of The Tax Judgement, Decisions, Liability of The Administration.

KISALTMALAR LİSTESİ

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
A.Y.İ.M.	: Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
AyM.	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: bakınız
DŞ	: Danıştay
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
İ.Y.U.K	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
H.U.M.K	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
V.U.K	: Vergi Usul Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
YİBBGK	: Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu
vb.	: ve benzerleri
vd.	: ve diğerleri

GİRİŞ

Devlet, egemenliğini sürdürebilmesi ve kendinden beklenen kamu hizmetini yerine getirebilmesi için özel kişilere nazaran üstün ve ayrıcalıklı yetkilere sahiptir. İdare, bu yetkilerini idari işlemler yaparak ya da icrai kararlar olarak gerçekleştirir. İdarelerin uyguladığı işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Yani söz konusu kararlar mahkeme kararıyla iptal edilinceye kadar hukuka ve mevzuata uygun sayılırlar. İdari işlemlerden menfaati ihlal olanlar, bu işlemleri idari yargı yerlerinde dava konusu yapabilirler. Davanın açılmış olması, dava konusu işlemin yürütülebilirliğini durdurmaz. İdari işlemlerden dolayı menfaati etkilenenleri devletin üstün ve ayrıcalıklarına karşı koruma yolu olarak ortaya çıkan yürütmenin durdurulması kararları en etkili yargısal denetim yollarından biridir. Yürütmenin durdurulması kararları bir idari davada idari işlemin uygulanmasını dava sonuna erteler. İlk derece mahkemelerinde idari işlemlerin iptali istemiyle açılan davaların çoğunluğunda ayrıca yürütmenin durdurulması isteminde bulunur. Bununla birlikte, mahkemece esas hakkında verilen kararlara karşı başvuru kanun yollarında yürütmenin durdurulması istemi bir çok davada yer almaktadır.

İYUK'un 27. maddesinin 3. fıkrasında; "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemi durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir" hükmü yer almıştır. Görülüşü gibi vergi yargısında, bir idari işlem olan vergi tahakkukunun iptali istemiyle açılacak davalarda, işlemin yürürlüğü yani, tahsilatı kendiliğinden dava sonuçlanıncaya kadar durur. Tahsilat işlemlerinin dava sonuçlanıncaya kadar duracağı, mahkeme dava hakkında karar verinceye kadar davalı vergi dairelerinin ödeme emri düzenlenemeyeceği anlamına gelmektedir.

Vergi yargısında, yürütmenin durdurulması müessesesi, tahsil aşamasına gelmiş vergilere karşı açılan davalar için büyük önem arz etmektedir. Çünkü, tahsil aşamasında vergi idareleri vergileri mümkün olduğunca tam, hızlı ve en az masrafla tahsil etmek amacıyla vergisel işlemlerin icrasını hızlı bir şekilde devam ettirmekte ve mükellefler hakkında tahsil işlemlerini uygulamaktadır. Mükellefler ve vergi idaresi arasında tahsil aşamasında uyuşmazlık çıkması halinde, tahsil işlemlerine karşı dava açılabilir. İşte bu aşamada açılan davalar için işlemim yürütülmesi kendiliğinden durmaz. Ayrıca yürütmenin durdurulması isteminde bulunmak gerekir.

Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin iptali istemiyle vergi yargısına başvurulmuş olmasının bu işlemleri icrailiğini durdurmaması ve bazen yargılama süreci çok uzun süren davacıların telafisi mümkün olmayan büyük zararlar görmesine sebep olabiliyorlar. Vergi yargısında yürütmenin durdurulması müessesesinin amaçlarından biride davacı aleyhine haksız bir şekilde ileride giderilemeyecek zararlar oluşmasını bir ihtiyati tedbir mantığı ile koruma altına almaktır.

Anayasamızın 125. maddesinde, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükmünden de anlaşılacağı üzere, davacı aleyhine oluşabilecek haksız zararların giderilmesi için yürütmenin durdurulması müessesesi bir koruma mekanizmasıdır.

Bu çalışma üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde İdari yargı içerisinde bulunan vergi yargısının tarihsel gelişimi, dünyada bulunan vergi yargısı sistemleri ile Türkiye’de bulunan vergi yargı organları ve bu organlardaki yargılama süreci ve usulünün teknik yönleri ve ilkeleri incelenerek, vergi davalarında verilen yargı kararı türleri ve bu türlerden olan yürütmenin durdurulması kararı açıklanmıştır.

İkinci bölümünde ise, yürütmenin durdurulması müessesesi varlık nedeni ve vergi yargısında yürütmenin durdurulması olmak üzere iki ana başlık halinde incelenmiştir. İlk ana başlıkta, yürütmenin durdurulması kavramı, önemi ve tarihçesi, İdari dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı ilkesi ve bu ilkenin dayandığı esaslar ile yürütmenin

durdurulması kararlarının hukuki niteliği üzerinde akademik tartişmalara yer verilerek incelenmeye çalışılmıştır. İkinci ana başlıkta vergi yargısında yürütmenin durdurulması müessesesi, yürütmenin durdurulması kurumunda bir istisna vergi yargısında dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durması ve bu istisna haricinde hangi hallerde vergi yargısında yürütmenin durdurulması isteminde bulunulacağı, yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için usule ve esasa ilişkin şartlar, vergi yargısı tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarının türleri, kanun yollarında yürütmenin durdurulması istemleri üzerinde durularak, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlar ve yargısal içtihatlara yer verilerek incelenmeye çalışılmıştır.

nc ve son bölümde yürütmenin durdurulması kararlarının sonuçları ve uygulanmaları üzerinde durulmuş, İdari yargı kararlarının uygulanmasına yönelik temel düzenleme olan İYUK'nun 28.maddesindeki usul ve esaslar çerçevesinde idari yargı kararlarının uygulanmaması halleri ve bundan dolayı idarenin ve kamu görevlilerinin sorumlulukları incelenmiştir. Ayrıca yürütmenin durdurulması kararlarını yerine getirmeyenler hakkında dava yolu üzerinde durularak, mahkeme kararları ve yargısal içtihatlarla bu bölüm aydınlatılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİ HAKKINDA GENEL ESASLAR

1.1. Vergi Yargısı Kavramı ve Önemi

Vergi Yargısı kavramını bir bütün olarak açıklamadan önce ‘’vergi’’ ve ‘’yargı’’ terimlerini açıklamamızın faydalı olacağı düşüncesindeyiz.

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin veya devletin yetkilendirdiği diğer kamu tüzel kişilerinin, hukuki zorunluluk altında, yasayla belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerin gelir ve malları üzerinden nakdi ya da aynı olarak aldıkları pay, yargı ise; yasalara göre mahkemece bir olay veya olgunun doğuşuna etken olan sebeplerin de göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi sonucu verilen karardır (<http://tdkterim.gov.tr/bts>).

Vergi yargısı kavramı, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlıkları çözümleyen usul hükümlerini kapsamakla birlikte, vergi yargı organlarının kuruluş işleyişini düzenleyen hükümleri de içermektedir. Çünkü vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyiş tarzlarının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli etkisi olmaktadır (Altundemir, 1998, 17).

Vergi yargısı geniş kapsamıyla mali yargının bir koludur. Mali hukuk kavramına paralel olarak mali yargı, kamu gelirlerinden başka kamu giderlerinin de hukuka uygunluk denetimini içermektedir. Kamu giderleri bakımından görevli denetim organı ilke olarak Sayıştay’dır. Vergi Yargısı ise kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir. Türkiye’de vergi yargısı idari yargı içinde örgütlenmiştir (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2002, 186).

Vergi idaresi ile yükümlüler, vergi sorumlusu veya iştirakçi, teşvikçi, yardımcı, ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergi uygulamalarına ilişkin zaman zaman ortaya

çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına vergi uyumsuzluğu denilmektedir. Vergi uyumsuzlukları; anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik vs. düzenlemelerin gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanması sonucu vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergileme işlemleri esnasında ve ceza kesilmesinden dolayı tarafları karşı karşıya getiren, verginin alınıp alınmaması veya ödenip ödenmemesi ya da az tutarda ödenmek istenmesinden doğmaktadır (Seviğ, 2003).

Vergi alma yetkisi, devletin hakimiyet hakkına dayanır. Bu yetkinin kullanılması, idare edilenlerin varlıklarına zorla ve karşılıksız olarak müdahale demektir. Bu bakımdan; Hukuk Devleti'nde vergi, kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır. Verginin kanuniliği ilkesi, idare edilenlerin, önceden, hangi kaynaklardan, hangi ölçülere göre ve ne kadar vergi vermeleri gerektiğini bilmelerini sağlar. Bu, onlar için, idarenin keyfiliğine karşı bir güvencedir. Bununla birlikte; son derece karışık teknik konular içermeleri ve yazılışlarının her zaman açık olmaması sebebiyle vergi kanunlarının anlaşılmasında güçlük çekilebilir. Ayrıca; bu kanunları uygulayacak kamu görevlileri, iyi yetişmiş, işinin ehli kişiler olmayabilirler. Bu durum, vergi kanunlarının yanlış anlaşılıp, yanlış uygulanmalarına, idare edilenlerin hak etmedikleri bir vergi yüküne katlanmalarına neden olabilir. İdare ile vergi yükümlüsü arasında bu yüzden uyumsuzluklar çıkabilir. Bu uyumsuzlukların adil ve hukuka uygun olarak çözümlenmeleri, vergi kanunlarının etkinliğini ve verginin verimini artırır (Candan, 2006a, 24).

Ancak vergi mahkemelerinin görmekte olduğu uyumsuzluklar sadece vergi uyumsuzlukları olmadığı gibi, vergi uyumsuzluklarına da sadece vergi mahkemelerinde bakılmamaktadır. Nitekim vergi mahkemeleri sadece vergi davalarına değil, mali yükümlülük kavramı dışındaki tarifelere ilişkin uyumsuzluklara da bakmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarına ilişkin olarak, Anayasa Mahkemesi'nde açılacak iptal ve Anayasaya aykırılık itirazları ile Danıştay'da vergi konulu diğer tasarrufların aleyhine açılacak iptal davaları, dar anlamlı "vergi davaları" kapsamını genişletmektedir. Öte yandan, mali yükümlülükler dışındaki kamu alacaklarının icrasına ilişkin işlemler hakkındaki davalar, idare mahkemelerince ele alınır. Ayrıca, ceza mahkemelerince kovuşturulan vergi suçlarını da, konu kapsamı içinde görmek gerekir (Karakoç, 1995, 17).

Vergi ödeme yükümlülüğünün, ödeyenler açısından mal varlıklarında bir azalma olarak görülmesi, buna karşılık, vergi kanunlarını uygulayacak idareler ve kamu görevlilerinin daha fazla vergi alma arzusu ve mevzuatı dar anlamda yorumlamaları sonucunda, mükellefler ve vergi idareleri arasında vergi uyuşmazlıkları meydana gelmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözüm yerleri ise bağımsız vergi yargısıdır.

Vergi, bilindiği üzere devletin tek taraflı bir iradeyle, kamu gücüne dayanarak, karşılıksız olarak aldığı, para ile ifade edilebilen bir meblağdır. Vergi ödeyenler tarafından, iktisadi varlıklarında bir azalmaya neden olduğundan, genelde hoş bir olay olarak algılanmaz. Bu nedenle de hemen hemen her ülkede mükelleflerin eğilimi, vergi vermemek veya mümkün mertebe az vergi ödemek şeklinde oluşur. Mükelleflerdeki bu psikolojik hal, yasa koyucular tarafından dikkate alınır. Yapılan düzenlemelerle, mükelleflerde vergi verme eğilimi arttırılmaya çalışılır. Bunun için de genellikle, vergi cezaları yüksek belirlenir, vergi denetiminin etkinliği için yasal koşullar sağlanır ve sağlıklı işleyen bir vergi yargı sisteminin oluşturulmasına çaba gösterilir (Tarakçı, 1987, 46).

Vergi yargısıyla, dava konusu olan işlemlerin hukuka uygun olup olmadığı hususunda bağımsız mahkemelerce verilecek kararlar doğrultusunda, vergi idarelerinin vergilendirme yetkilerini kullanarak hukuka uygun hareket etmesi ve adaletin sağlanması amaçlanmıştır.

1.2. Vergi Yargısı Sistemleri ve Vergi Yargısı Bağımsızlığı

Bugünkü uygulamada yargının örgütlenmesi bakımından iki önemli sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanan “yargı birliği” sistemidir. Diğeri ise Almanya, Fransa, İtalya gibi Kara Avrupası ülkelerinde uygulanan ve Türkiye’nin de dahil olduğu “yargı ayrılığı” sistemidir (Gözler, 1998, 108).

Dünya da, vergi yargısı organı, bazı ülkelerde adli yargı sistemi içerisinde, bazılarında idari yargı sistemine bağlı yer almakta iken, bazı ülkelerde ise vergi yargısı bağımsız bir yargı olarak faaliyet göstermektedir. İdari yargı içerisinde yer alan vergi yargısı, yargı ayrılığı sisteminin uygulandığı ülkelerdir. Bununla birlikte, vergi yargısının, belli bir sisteme bağlı olmaksızın, bağımsız bir yargı kolu olması da tartışılmıştır.

Günümüzde uygulanan vergi yargısı sistemlerini dört ana başlık halinde toplayabiliriz. Bunlar, Adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, idari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, bağımsız vergi yargısı sistemi ve karma vergi yargısı sistemidir.

1.2.1. Yargı Birliği Sistemi İçerisinde Vergi Yargısı

Yargı Birliği sisteminde, idare için onun yargısal denetimine özgü ayrı bir yargı yeri, genel olarak mevcut değildir. İdarenin eylem ve işlemlerinden dolayı davacı olanların, olağan uygulama gibi, adalet yargı yerlerine, mahkemelere başvurmaları asıldır. İşte sistemin ‘‘Yargı Birliği’’ adını taşıması da buradan, yani ayrı iki hukuk ve yargı sisteminin bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sistem, ana çizgileri ile Anglo Sakson ülkelerinde uygulanmaktadır (Zabunoğlu, 1980, 15).

Bu sistemde, idarenin eylem ve işlemlerinden hakkı muhtel olmuş kişiler, adli mahkemelere başvurarak, idarenin yaptığı haksızlığın giderilmesini talep edebilirler. Bu bakımdan mahkeme önünde idare ile kişi aynı düzeyde kabul edilmekte ve her ikisine de aynı hukuk kuralları uygulanmaktadır. Bu durum İngiliz hukukunun en önemli ilkesi olan ‘‘rule of law’’ (hukukun üstünlüğü) ilkesinin bir sonucudur. Bu ilkeye göre, hiç kimse, bu arada idare (yöneticiler) de, hukukun üstünde değildir. Herkes genel hukuk kuralları olan ‘Common law’a tabidir. Dolayısıyla, idare de hukuk önünde kişilerle eşit statüde kabul edilmektedir (Çağlayan, 2010, 27).

Yargı birliği sisteminde, tüm hukuki uyuşmazlıklar genel yetkili ve görevli olan adliye mahkemeleri tarafından çözümlendiği için, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalara da adli yargı tarafından bakılır.

Vergi hukukunun özel hukukla çok sıkı ilişkileri olduğuna göre, vergi uyuşmazlıklarına da adli yargı organlarınca bakılması kadar doğal bir şey olamaz. Çünkü, adli yargı organlarında görev almış olan yargıçlar, esasen vergi uyuşmazlıklarına uygulanan kanun ve hukukun genel ilke ve kurallarına yabancı değildirler. Vergi uyuşmazlıklarını çözümlen yargıçların sadece vergi alanında uzman olmaları da yeterli değildir. Bugün vergi hukukunun, anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, usul hukuku ve hatta devletlerarası hukukla az çok ilişkisi vardır. Bu ilişkiler, vergi

uyuşmazlıklarını çözümlenecek yargıta, her şeyden önce geniş hukuk kültürü ve formasyonunun bulunmasını gerektirmektedir (Mutluer, 1975, 18).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için bazı teknik bilgilerin gerekmesinin vergi yargısının bağımsızlığı için yeterli sebep olamayacağını, adli yargı içinde yer alan ticaret ve iş hukukunun da teknik bilgi gerektirdiğini, vergi uyuşmazlıkları bu mahkemelerde olduğu gibi bilirkişiye başvurularak çözümlenebileceğini ve ayrıca adli yargı içinde vergi uyuşmazlıklarında uzmanlaşmış mahkemeler kurulabileceğini belirtmişlerdir (Aksoy, 1999, 17). Bu sistemi uygulayan ülkelere örnek olarak, İngiltere ve Amerika'yı gösterebiliriz.

1.2.2. Yargı Ayrılığı Sistemi İçinde Vergi Yargısı

Yargı ayrılığı sistemi, temel olarak adli-idari yargı sistemi ayrımını ifade etmektedir. Böyle bir sistem içerisinde, vergi yargısı genel olarak idari yargı içerisinde örgütlenmiştir. Bununla birlikte, yargı ayrılığı sistemi içerisinde, sadece vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalara bakan mahkemelerin oluşturduğu bağımsız bir vergi yargı düzeninin olmasını savunan görüşlerde vardır.

1.2.2.1. İdari Yargı Sistemi İçerisinde Vergi Yargısı

İdari Yargı Sistemi, kendisine özgü kurallarla idari işlemleri ve eylemleri gerçekleştiren idarenin yargısal denetiminin yapıldığı bir yargı düzenidir. Bu sistem içerisinde, kişi ile devlet arasındaki uyuşmazlıklar çözümlenir.

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarında çözümlenmektedir. Çünkü vergi uyuşmazlıkları tam anlamıyla idari uyuşmazlıklardır. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarına bakan yargıcın rolü, idari uyuşmazlıklara bakan yargıcın rolü ile aynıdır. Bundan dolayı, vergi uyuşmazlıklarını idari yargıdan ayırarak bağımsız bir vergi yargı koluna bırakmak idare ve hukuk bütünlüğünü bozarak bu yargı kolunu zayıflatmaktadır (Aslan M. , 2001).

Vergi uyuşmazlıklarında, her zaman davalı taraf bir idare olacağı ve vergilendirme işleminde bir idari tasarruf olduğu dikkate alındığında; vergi yargısının, idare hukuku usul ve kuralları çerçevesi içinde çözümleyen bir idari yargı sistemi içerisinde olması gerektiğini söyleyebiliriz.

İdare hukuku gittikçe genişleyen bir hukuk dalıdır. Dün özel hukuk alanına giren bazı konular, bugün bir idare hukuku konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi yargısını bu hukuk dalından ayırırsak, yine bu hukuk konularından olan kalkınma hukuku, imar hukuku, döviz hukuku gibi yeni ortaya çıkan kavramların ifade ettikleri konulara da bağımsızlık tanımak gerekir. Çünkü bunların da en az vergi hukuku ve vergi yargısı kadar ayrı teknik ve özellikleri vardır. Böyle bir ayırım ise, idare hukukunun bütünlüğünü gereksiz yere parçalanmış ve ortaya çok sayıda bağımsız hukuk ve yargı kolu çıkarmış olacaktır (Kızılot & Kızılot, 2007, 68).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, İsviçre ve Lüksemburg gibi ülkelerde, idari yargının görevine verilmiştir. İdari yargıyı görevli kabul edenlere göre; vergi idaresi, devletin diğer kuruluşları gibi bir idari organdır; kendisine özgü idari yöntemler uygulayarak idari görev yaparlar. Bu görevleri dolayısıyla, diğer idarelere olduğu gibi, vergi idaresine de kamu gücü dediğimiz olağanüstü yetkiler verilmiştir. Vergi idaresi, bu yetkileri kullanarak, vergi yükümlülerinin hukukunu, onların rızası olmadan, tek yanlı olarak etkileyebilir; onları borçlu kılabilir. O halde; vergi idaresinin yaptığı eylem ve işlemlerin, diğer idarelerin yaptıklarından farkları yoktur. Bu yüzden; vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluklarının denetimi en iyi biçimde, idareyi denetlemede uzmanlaşmış idari yargı yerlerince yapılabilir (Candan, 2006a, 25).

İdari yargının bir dalı sıfatıyla vergi yargısı, geniş kapsamıyla bu yargı alanının ilkelerinden yararlanmakta, aynı zamanda onun gelişimine katkıda bulunmaktadır (Kumrulu, 1993, 124).

1.2.2.2. Bağımsız Vergi Yargısı

Esas olarak, adli- idari yargı ayrımını ifade eden yargı ayrılığı sistemi içerisinde, vergi yargısının bu iki yargı kolundan bağımsız olarak örgütlendiği sistem Bağımsız Vergi Yargısı Sistemidir.

Vergisel işlemler tasarruf olarak idari tasarruflardır. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümü, yapısal gereği muhasebe, işletme ekonomisi, bilanço tahlili, revizyon gibi birçok teknik bilgiyi gerekli kılmaktadır. İdare mahkemelerinde görev almış her kişinin bu bilgileri edinmesinin kolay olmadığı ortadadır. Özellikle vergi yasalarının iktisadi olaylara ve izlenen maliye politikalarına bağlı olarak sık sayılabilecek aralıklarla değiştirilmeleri bu güçlüğü daha da artırmaktadır. Diğer taraftan bugün yükümlü sayısının artması ve diğer nedenlerle vergi uyuşmazlıkları sayısal olarak da artmaktadır. Danıştay'da açılan tüm dava sayısının önemli bir bölümü vergi uyuşmazlıklarıyla ilgilidir (Karaaslan, 1982).

Yukarıda da değinildiği üzere bazı idare hukukçuları ise, “vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için bilinmesi gereken teknik bilgiler ve özelliklerin, bu uyuşmazlıkların bağımsız bir vergi yargısı düzeni içinde çözümlenmesini gerektirmez” demektedirler. Bu hukukçulara göre, idare yargıçlarındaki teknik bilgi eksikliği, bilirkişilere başvurmak suretiyle giderilebilir (Mutluer, 1975, 20).

Kısaca, bağımsız vergi yargısı sisteminde, vergi uyuşmazlıkları diğer yargı kollarından bağımsız, kendine özgü özellikleri olan bir vergi yargısında çözümlenmektedir. Bu sistemin temeli, esas olarak, vergi uyuşmazlıklarının çözümünün maliye ve ekonomi bilgisi yanında bazı teknik ve muhasebe bilgilerini de gerektirdiği, idari ve adli yargı yargıçlarının bu bilgilere sahip olmadıkları düşüncesine dayanmaktadır (Karakoç, 1995, 25).

Vergi uyuşmazlıklarını, idari mahkemeler, bilirkişi kurumundan faydalanmak suretiyle çözümleyebilir. Vergi uyuşmazlıklarının teknik özellikleri ve hukuki nitelikleri, bilirkişi kurumundan yararlanarak tespit edilebilir. Ancak bu kurumun olması, bağımsız bir vergi yargısının kurulmasına engel teşkil etmez. Aksine, her mahkemede olduğu gibi vergi mahkemelerinde de bilirkişi raporlarına dayanılarak karar verilebilir. Çünkü, bu tür

uyuşmazlıkları çözümlleyen hakimlerin, vergi alanının her dalında bilgi sahibi olması gerekmez. Bağımsız bir vergi yargısı kurulursa, vergi mahkemelerinde vergi kanunları ve hukuk bilgisi yanında, muhasebe işletme, iktisat ve sosyal bilgilere sahip hakimler, vergi uyuşmazlıklarını çözümlerse o zaman vergi mahkemeleri mümkün olduğu kadar, az sayıda bilirkişi kurumuna müracaat etmiş olacaktır (Aksoy, 1999, 15).

1.2.3. Karma Vergi Yargısı Sistemi

Türkiye’de Vergi Yargısı bağımsız bir yargı kolu olamayıp İdari yargı içinde yer almaktadır. Almanya gibi bazı ülkelerde vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu durumunda iken, bazılarında ise idari veya adli yargı içinde yer alabilmektedir. Buna karşılık Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı adli bir kısmı da idari yargıya tabi tutulmuştur (Atar, 1991, 143).

Türk Anayasal düzeninde yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemeler tarafından kullanılır ve bu durum kuvvetler ayrılığı ilkesinin olmazsa olmaz koşullarından biridir. Anayasanın 125. maddesinde ise “İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır” hükmüne yer verilmek suretiyle idarenin yargısal denetimi sağlanmak istenilmektedir. Tek yanlı bir idari tasarrufla gerçekleştirilen vergilendirme işleminin ise, idari bir işlem olduğunda kuşku bulunmadığından, bağımsız mahkemelerce yargısal denetiminin yapılması Anayasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme işlemi özünde bir tür idari işlem olmasına karşın, keline özgü niteliği ve mevzuatındaki farklılık nedeniyle idari yargı içerisinde özel yetkili bir mahkemeye ihtiyaç duyulmuş, bu bağlamda da vergi mahkemeleri kurulmuştur (Çatal, 2002, 4).

Vergi yargısının yargı kolları arasında bağımsız bir kol olup olmaması konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

1.3. Vergi Yargılamasında Hakim Olan İlkeler

1.3.1. Re'sen Araştırma İlkesi

Yargılamanın yapılabilmesi için, taraflar iddialarının doğruluğunu ve gerçek olduğunu, hakimi ikna edecek bir şekilde ileri sürmesi, ispat etmesi gerekir. Özellikle medeni yargılamada bu görev taraflara aittir. Ceza ve vergi yargılamasında ise, hakim tarafların ileri sürmüş oldukları delillerle yetinmeyip bizzat bir taraf gibi hareket ederek davaya ilişkin delil toplar. Özellikle bu devletin taraf olduğu veya taraflardan birinin yanında olduğu konularda daha çok kendini hissettirir. Vergi ilişkisinde de taraflardan biri devlet olup, vergi dairesi onun adına kendine verilmiş görevleri yerine getirir. Yükümlü ise dava delillerinin toplanmasında vergi dairesine nazaran daha zayıftır. Çünkü vergiye ilişkin deliller yükümlünün dosyasında olup, söz konusu dosya da vergi dairesinde bulunmaktadır. Yükümlünün söz konusu dosyaya ulaşması ise hemen hemen imkansızdır. Hakim re'sen araştırma yaparak bu delillere ulaşabilir. Kanun gereği hakim bu isteğinin ele yerine getirilmesi zorunludur. Her ne kadar hakim görevi icabı tarafların dışında ise de, gerçeğin ortaya çıkarılmasında kamu yararı büyüktür. İşte taraflardan bağımsız olmakla beraber hakim de davaya esas teşkil edecek delillerin toplanmasında görevli olmasında " re'sen araştırma ilkesi denir (Bayraklı, 1998, 55-56).

İYUK'nun Dosyaların İncelenmesi başlıklı 20/1. Maddesinde; " Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir" hükmüne yer verilerek, davaya bakan mahkemeye, re'sen araştırma yetkisi verilmiştir.

İdari Yargılama Usulünün kendisine tanıdığı bu araştırma yetkisi çerçevesinde, idari yargı yeri, uyuşmazlığın çözümü; maddi ve hukuki uyuşmazlığın açıklığa kavuşturulması, kamu düzenini ilgilendiren konularda hukuka uygun davranılıp davranılmadığının ve tarafların iddia ve savunmalarının doğruluğunun saptanması

amacıyla gerekli, her türlü belge ve bilgiyi, ilgili kişi ve kuruluşlardan isteyebilir, keşif yapabilir ve teknik ve özel bilgi isteyen konularının açıklığa kavuşturulması için bilirkişiye başvurabilir (Candan, 2006b, 596).

Vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri yaparlar. İdari yargıda re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, tarafların iddialarının doğru olup olmadığını araştırmak ve bu husustaki belgeleri ilgili idarelerden ve kişilerden getirtmek ve incelemek veya incelettirmek vergi mahkemesinin görevidir; vergi dairesinin savunma vermemiş olması ya da yükümlünün resmi makamlardan istenebilecek kanıtları kendisinin sunmamış olması bu görevin re'sen yerine getirilmesine engel değildir. Mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli gördükleri belgelerin gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler. Bu konudaki kararların ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur (Kaneti, 1989, 298).

Vergi yargısı organlarının, bakmakta oldukları bir davada gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilginin verilmesini isteyebilecekleri ilgili diğer yerler, kişiler olabileceği gibi kamu kurumları da olabilir. İlgili diğer yerler, davanın tarafları bakımından üçüncü kişi konumundadır. Üçüncü kişilerden istenen bilgi ve belgelerin hangi süre içinde mahkemeye verilmesi / gönderilmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir kanuni süre belirlenmemiştir. Dolayısıyla, bu sürenin yargı organı tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamada bu tür süreler genellikle otuz gün olarak belirlenmektedir. Üçüncü kişilerin kendilerinden istenen bilgi ve belgeleri, buna ilişkin kararın kendilerine tebliği tarihinden itibaren otuz gün (belirlenen süre) içinde mahkemeye vermeleri/göndermeleri gerekir. Üçüncü kişilerin kendilerinden istenen bilgi ve belgeleri mahkemeye vermeleri için belirlenmiş yargısal bir süre olan bu sürenin haklı sebepler bulunması halinde bir defaya özgü olmak üzere uzatılması mümkündür(Karakoç, 2000c).

1.3.2. Yazılı Olma İlkesi

Yargılama usulleri esas itibari ile yazılı ve sözlü yargılama olarak ikiye ayrılır.

İYUK'un 1/2. Maddesinde; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde

yapılır” kuralına yer verilmiştir. Bu hükme göre, idari yargıda açılan davalarda yazılı yargılama usulüne göre yargılama yapılır.

Vergi yargısında, davacı, davaya ilişkin olarak her türlü bilgi ve belgeyi mahkemeye yazılı olarak sunmalıdır. Aynı şekilde davalı idarenin savunmasını yine yazılı olarak yapması gerekir. Davaya bakan vergi mahkemesi söz konusu evrakların tamamı üzerinden inceleme yaparak karar verir.

Vergi yargısında yazılılık ilkesinin uygulanmasının amacı, davayı hızlandırmak suretiyle uyuşmazlığı en kısa zaman içinde çözümlenektir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, bazı koşullar gerçekleştiği takdirde, vergi davalarında yazılılık ilkesi dışında duruşma yapılabileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır (Kızılot & Kızılot, 2007, 290).

İdari Yargılama Usulü Kanununun 17 nci maddesinde, vergi davaları ve genel olarak idari davalarda duruşma ile ilgili esaslar düzenlenmektedir. Aslında, daha önceki açıklamalar da belirtildiği üzere, idari yargı yerlerinde yazılı yargılama usulü uygulanır. İnceleme evrak üzerinde yapılır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 1 nci maddesiyle hükme bağlanmış bulunan genel ilke böyle olmakla birlikte, sözlü yargılamaya tekabül eden duruşma usulü de bütünüyle ihmal edilmemiş, belli hallerde, tarafların duruşma istemesinin mümkün olduğu, gerek görülen durumlarda yargı yerinin de re'sen duruşma kararı verebileceği öngörülmüştür (Özbalcı, 1988, 335).

1.3.3. Toplu Yargılama Usulü İlkesi

Vergi yargısında, toplu yargılama usulü benimsenmiş bulunmaktadır. Yani, yargılama kural olarak kurul halinde yapılır. Bunun istisnası, 2576 sayılı kanunun 6.maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri 8.190,00 lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından tek hakimli olarak çözümlenir.

Toplu yargılama usulü ile, kurul halinde toplanan mahkeme, dava dosyasını kurula katılan hakimlerin farklı görüşleri ile tartışabilir, bunun sonucunda davalar bir çok farklı bakış açısı ile ele alınmış ve çözüme kavuşturulmuş olur.

1.3.4. Usul Ekonomisi İlkesi

Usul ekonomisi, yasalarda öngörülen düzenleme çerçevesinde yargılamanın kolaylaştırılmasını yargılamada öngörülen olağan zaman süresinin aşılmamasını ve gereksiz gider yapılmamasını amaçlar ve bunu hakime bir görev olarak yükler. Bu bağlamda, “basitlik”, “hızlılık” ve “ucuzluk” usul ekonomisini oluşturan öğeler olarak ortaya çıkar (Yılmaz, 2008, 243).

Hukukumuzda, usul ekonomisi ilkesinin kanuni dayanağı mevcuttur (HUMK m. 77, Any. m.141) ve bu ilke anayasal sosyal hukuk devletinin (Any. m. 2, 10/II, 31/I) bir sonucudur. Davaların, sonuçta elde edilecek hükmün yararını ortadan kaldıracak kadar uzaması sosyal hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz. Hakim, usul hükümlerini yorumlarken ve adaletli karar verilmesinin sağlanmasında bu ilkeyi her zaman göz önünde bulundurmalıdır. Söz konusu ilke, adalet dağıtımının çabuk ve ucuz olmasına hizmet ettiği için sadece mahkemeler değil, taraflar bakımından ve dolayısıyla da toplum açısından önem taşıyan bir ilkedir. Devlet eğer, “adaletli devlet” olduğu iddiasında ise, halkına sunduğu yargılama hizmetiyle hak dağıtırken kişilerin en az gecikme ve en az giderle ve en az zahmetle hakkına kavuşmasını sağlamak yükümlülüğündedir (Kuru, 1990, 1332).

Kısaca, usul ekonomisi ilkesinin amacı, davaları en az giderle ve mümkün olan çabuklukla sonuçlandırılmaktır. Bu ilke aynı zamanda adil yargılanma hakkını da doğrudan etkiler.

Çabukluğu temin amacıyla kanunda şu hükümlere yer verilmiştir. Yazışmaya ilişkin olarak taraflara otuz günlük süre verilmesi, duruşmaların en az otuz gün önceden taraflara duyurulması, yazışma ve duruşmalarda taraflara ikişer kez imkan tanınması, davaların en geç altı ay içinde sonuçlandırılması, yürütmenin durdurulması talebinin reddi karşısında itiraz yoluna başvurulmasında itirazın yedi gün içinde sonuçlandırılması hep yargılamanın çabuklaştırılması amacına yöneliktir. Çünkü, adaletin geç temini de bir adaletsizliktir. Ayrıca, emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespitine ilişkin takdir komisyonunun kararlarına karşı açılacak davalar da 1 ay içinde karara bağlanır (VUK mük md 49/c) (Bayraklı, 1998, 59).

1.3.5. Kıyas Yasağı

Vergi uygulamasında ve vergi yargısında kıyas yapmak suretiyle neticeye varmaya çalışmak doğru değildir. Vergi hakimi vergi kanunlarını yorumlarken kıyas yoluna gidemez. "Kıyas bir olay hakkında, yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır" (Kızılot & Kızılot, 2007, 290).

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak; vergilendirmede kıyas yasağı bulunmaktadır. Anayasamızın 73. maddesine göre; vergi kanuna dayanarak alınmaktadır. Eğer vergi davalarında vergi hakimleri; bir olay hakkında, yer alan kuralı; nitelikleri ve şartları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygularsa; kıyas yoluyla kanuna dayanmayan bir takım vergiyi doğuran olaylar meydana çıkar ki; kişilerin vergi yükleri değişeceği için bu durum gelir dağılımı adaletsizliğini de beraberinde getirmektedir (Pazarlıoğlu, 2010, 42).

1.4. Vergi Davalarında Verilen Yargı Kararı Türleri

1.4.1. İlk İnceleme Kararları

İdari yargılama usulünde, idari yargı yeri bakacağı bir davayı iki aşamada inceler. İlk aşama, davanın açılan mahkemede görülüp görülmeyeceğine ilişkin bir incelemedir. Bu aşamada açılan davanın, esası hakkında karar vermek için gerekli şartları taşıyıp taşımadığı araştırılır. Bu ilk aşamaya, ilk inceleme aşaması denir.

İlk inceleme müessesesi, idari yargının özelliklerinden biridir. Bu müessese, kayda alınan dava dilekçelerinin sonraki işlemlere geçilmeden önce kimi yönlerden kanuna uygunlukları konusunda ön incelemeye tabi tutulmalarını ifade eder. Dava dilekçelerinin, idari yargı yerinin görev ve yetkisi, davacının davada taraf olma niteliği, dava dilekçesinin kanunda yazılı biçim ve koşullara uygunluğu, dava açma süresine uyulup uyulmadığı gibi usulü noktalara ilişkin olan bu yönlerden biri ya da birkaçı ile kanuna aykırılığının saptanması, yargı yerinin sonraki yargılama işlemlerine devamını engeller. Bu durumda, ya dava sona erdirilir ya da kanuna aykırılık davanın açıldığı yargı yerince bizzat giderilerek

sonraki işlemlere devam olunur. Davanın sona erdirilmesi, kanuna aykırılığın türüne göre, davayı açanın hak arama yollarını tümüyle kapayabileceği gibi, davanın başka bir yargı düzeninde veya başka bir idari yargı yerinde görülmesini ya da dava dilekçesini usulüne uygun olarak düzenlenmesinden sonra aynı yargı yerinde yenilenmesini gerektirebilir (Candan, 2006a, 486).

Vergi dava dilekçesi, ilk derece yargı mercii olarak vergi mahkemesine verilmesi durumunda, mahkeme başkanının veya hakimin havalesi ile esas defterine kaydedilir. Dava bu tarihte açılmış olur. Dilekçe üzerine havale tarihi ile harç ve posta pulu miktarları da yazılır. Dava dilekçesi görevli mahkeme dışındaki idare, vergi mahkemesi ya da asliye hukuk hakimliğine verilmesi durumunda, dilekçe üzerine tarihi yazılmak suretiyle mahkeme kalemine havale edilir. Mahkeme kaleminde esas defterine kaydedilir ve yetkili ve görevli mahkemeye gönderilir. Dava, dilekçe üzerindeki tarihte yetkili ve görevli mahkemede açılmış kabul edilir. Dava dilekçesi vergi mahkemesinde başkanın görevlendireceği bir üye; Danıştay'da da daire başkanının görevlendireceği tetkik hakimi tarafından kanunda gösterilen ilk inceleme konulan itibariyle sıra takip edilerek incelenir. (Bayraklı, 1998, 91).

İlk inceleme en geç on beş gün içinde sonuçlandırılır. İlk incelemeyi yapan hakim ilk inceleme konuları yönünden bir eksiklik saptarsa bir rapor düzenler. Bu rapor mahkeme veya daire kuruluna sunulur. İlk incelemeyi yapanın raporu, kurul veya mahkemece görüşülür, uygun görülürse yasada belirli ve aşağıda değinilecek kararlar verilir. Rapor uygun görülmezse dilekçe tebligata gönderilir. Tebligata gönderilen dilekçeler için karar tutanağı düzenlenmez ve yazılı karar verilmez. Tek hakimle çözümlenecek davalar için rapor düzenlenmez. İlk incelemeyi yapan hakim ilk inceleme konulan yönünden saptadığı eksiklikler için rapor düzenleme yerine karar verir (Coşkun & Karyağdı, 2001, 125).

Vergi yargısında, ilk inceleme üzerine verilecek kararlar İYUK'un 15. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davanın reddine;

İdari yargının görevli olduğu konularda görevli ve /yada yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli ya da yetkili mahkemeye gönderilmesine;

Dava ehliyetinin yokluğu, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin bulunmaması, davanın süresinde açılmamış olması hallerinde davanın reddine,

Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması halinde, dava dilekçesini gerçek hasıma tebliğine,

Dava dilekçesinin kanuna uygun ya da tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olmadığını belirlenmesi halinde, dava dilekçelerinin kanuna uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak; ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, otuz gün içinde veya bizzat bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerine reddine;

İdari merci tecavüzü halinde dilekçelerin görevli idare merciine verilmesine, karar verilir.

İlk inceleme kararları üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla gerçek hasma tebliğ ve dilekçe ret kararları dışında, kararın düzeltilmesi veya temyiz yoluna; tek hakim kararına karşı ise itiraz yoluna başvurulabilir.

Bununla birlikte, dilekçenin reddedilmesi üzerine, yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir.

1.4.2. Esas Kararları

İlk inceleme aşamasında, herhangi bir sorun tespit edilmezse, dava dosyasının, tekemmül ettikten sonra, esası incelenir ve davanın esası hakkında bir karar verilir.

Esasa ilişkin kararlar, idari yargı yerlerinin ilk derece mahkemesi olarak baktıkları davalarda verdikleri ve maddi uyuşmazlığı davanın kabulü biçiminde sona erdiren; bir başka deyişle yargı yerinin davayı kabul ederek elini dosyadan çekmesi sonucunu doğuran kararlardır. İptal ve tam yargı davaları sonucu verilen esasa ilişkin kararların "davanın reddi" yolunda olması halinde, bu kararların uygulanma zorunluluğu ve idarenin bu kararlan uygulamamasından doğan sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Çünkü, davanın reddi yolunda verilen kararlar, uygulanmaları bakımından davanın açılmamış olma hali ile eşdeğerdir ve dava konusu edilen işlemin yürürlüğü ile geçerliliğine hiç bir etkide bulunmamaktadır (Altay, 2004, 11).

1.4.3. Ara Kararları

Ara kararları görülmekte olan bir dava sırasında taraflar veya taraflar ile üçüncü şahıslar arasında ortaya çıkan münferit ihtilafli noktaların çözümü amacıyla verilen kararlardır. Ara kararı, görülmekte olan bir davadaki bir veya birden çok ihtilafli nokta hakkında verilebilir. Ara kararları, nihai hükme ulaşılması için hali gereken ihtilafli noktaların çözümünü sağlayarak nihai hükmü hazırlarlar. Ara kararları iddia olunan talebi tamamen veya kısmen sonuca ulaştırmadıkları içindir ki, hukuki ihtilaf mahkeme nezninde yine derdest kalır. Yani ara kararları nihai kararların aksine yargılamayı sona erdirmezler (Üstündağ, 1997, 787).

Dosyaların tekemmülünden sonra, İYUK 20. maddeye göre yargıç dosya üzerinde çalışmaya başlar. Yargıç bakmakta olduğu davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir. Taraflardan ve çeşitli kurumlardan bilgi isteyebilir. Bu ara kararları ilgililer yerine getirmek zorundadırlar. Getirmedikleri takdirde sonuçlarına katlanmak durumundadırlar. Aslında ara kararlar, dosyayı karara hazırlamakla birlikte, alınan kararlardaki işlemlerin yapılması için ek süreler de gerektirdiği için yargılama sürecini uzatmak gibi olumsuz bir etkiye de sahiptirler (Saban, 2000, 47).

Ara kararları esas hakkında karar verilebilmesi için dosyanın oluşmasını sağlayan, idari yargıda re'sen araştırma ilkesi uyarınca dava dilekçeleri ve savunma dilekçeleri ve bunların eklerinin incelenmesiyle ortaya çıkarılmayan maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlayan, taraflardan bir takım bilgi ve belgelerin istenilmesine ilişkin

kararlar yanında, davanın yürütülmesini sağlayan, müdahale isteminin kabulü ya da reddi, keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılması, bağlantı nedeniyle dosyanın bölge idare mahkemesine gönderilmesi, görevli yargı yerinin tayini için dosyanın uyuşmazlık mahkemesine gönderilmesi gibi kararlar olup; dava konusu işlemin yürütülebilirliği üzerinde herhangi bir etkisi olmayan kararlardır (Toprak, 2006, 16).

1.4.4. Yürütmenin Durdurulması Kararları

İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararlarını, bir idari davada davacının talebi üzerine, yargı yerinin bir idari işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelemesi olarak tanımlayabiliriz (Uler, 1970, 4).

Yürütmenin durdurulması, idari işlemler için dava açılması halinde davanın yürütmeyi kendiliğinden durdurulmamasından kaynaklanır. Çünkü idari dava ile yürütmenin kendiliğinden durmaması, idari işlemlerin potansiyel tatbik edilebilme gücü taşıması, idari işlemlerin tatbikinde kamu yararının varlığı ve aksi ispat edilene kadar idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesi taşıması kendiliğinden yürütmenin durmasına engel teşkil etmektedir. Bu nedenle yürütmenin durdurulabilmesi için hakim kararına ihtiyaç vardır (Bayraklı, 1998, 113).

Yürütmeyi durdurma kararları bir mahkeme kararı olup, Anayasamızın 138. maddesi hükmü uyarınca bu kararlara yasama ve yürütme organlarınca uyulma zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak yürütmeyi durdurma kararlarının esas karar olmadığından hareket eden idare, örneğin bir ödeme emrine karşı açılan davada yürütmeyi durdurma kararı verilmişse ve önceden konu ile ilgili olarak kısmen ya da tamamen tahsilât yapılmışsa, yürütmeyi durdurma kararına istinaden iadesi gereken bu tutarları, kesin kararın hangi yönde olacağına bilinmemesi gerekçesi ile askıya almakta ve mükellefe iade etmemektedir. Vergi alacağının riske edilme olasılığı düşünüldüğünde ve genelde de riskin gerçekleştiği bugüne kadarki vaki olaylar göz önüne alındığında, idareyi haklı gibi gösterse de yasal değildir. Çünkü yürütülmesi durdurulmuş bir işlem ya da eylemin yürütülmesine devam ediliyor demektir ki, bu da açıkça yasanın ihlali anlamına gelmektedir (Kırıkaş, 2004, 20).

İKİNCİ BÖLÜM

2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI MÜESSESESİ VE VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARI

2.1. Genel Olarak Yürütmenin Durdurulması Kavramı

2.1.1. Yürütmenin Durdurulması Kavramının Tanımı

Yürütmenin durdurulması, kamu hizmetlerinin, devamlılık, verimlilik ve kararlılık içinde ve en etkin bir biçimde yerine getirilmesi için idarenin, kanunlarla görevli kılındığı alanlarda, üstün kamu gücüne dayanarak uyguladığı işlemlerin; yürütülmesi gerekli olma, icabında zor kullanarak uygulama, hukuka uygun sayılma ve herkes tarafından uyulma zorunluluğuna ilişkin niteliklerini dava sonuna kadar askıya alan başka bir ifadeyle idari işlemlerin sözü edilen vasıflarını işlemez hale getiren bir müessesedir (Kandil, 2007, 2).

Yürütmenin durdurulması, iptali istenen bir idari işlemin uygulanmasını, iptal davasına bakan yargı merciinin kararı ile belli bir süre içinde en geç dava sonuçlanıncaya kadar erteleyen istisnai ve geçici bir tedbirdir (Kalabalık, 2003, 322).

İdarenin, kararlarını re'sen icra edebilme ve gerektiğinde kuvvet kullanma imtiyazına sahip olması ve idari dava açılmasının, idari işlemin bu özelliklerine, hukuka uygunluğu karinesine ve herkes tarafından uyulma mecburiyetine bir etkisi olmaması yolundaki idare hukukunun kuralları, idarenin kişiler karşısındaki bu üstün güç ve imtiyazlarının, kişilerin temel hak ve hürriyetlerine kolayca zarar verebilmesi tehlikesini de beraberinde getirmiştir. Özellikle, idari yargının yavaş işlemesi sonucu yasalara aykırı işlemlerin iptal edilinceye kadar uzun bir süre uygulanmasının, hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu bir gerçektir. Bu aykırılığın giderilebilmesi için idare hukukuna özgü bir yargı işlemi olan yürütmenin durdurulması müessesesi, bir orta yol, bir denge ve koruma amacı olarak öngörülmüştür. İdari işleme karşı açılan iptal davasında verilen yürütmenin

durdurulması kararı, işlemin re'sen icra edilebilirlik hukuka uygunluk ve herkes tarafından uyulma zorunluluğu özelliklerini askıda tutmaktadır (Kılıç, 1998, 1).

Yürütmenin durdurulması, idarenin yetkilerini kötüye kullanması ihtimali karşısında zorunlu bir denetim yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kişisel, haklı ve aktüel bir menfaati idari işlemle zedelenen kimse, bu işleme karşı açtığı iptal davasında öncelikle idari yargı yerinin vereceği yürütmenin durdurulması kararıyla korunmasını bekler (Yenice & Esin, 1983, 575).

Yürütmenin durdurulması, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, dava konusu idari işlemlerin ya da mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, davaya bakan mahkeme, taraflardan birinin talebi üzerine, yürütmenin durdurulması kararı verebilir (Kalabalık, 2003, 322).

Yürütmenin durdurulması tedbir niteliğinde bir karardır, ara karardır. Yürütmenin durdurulmasını isteme hakkı, yargılama yönteminin diğer müesseseleri gibi, gerekliliğini yasa koyucunun takdir edeceği, dava hakkına göre ikincil nitelikte bir karardır. Yürütmenin durdurulması yargı yetkisinin ayrılmaz bir parçası değildir. Bu yolun kapatılması, gerekçesi göz önüne alınarak yasa koyucuya aittir (Ünlü, 2011).

Kamu hizmetlerinin devamlı ve etkin biçimde yerine getirilebilmesi için idarenin, kanunlarla görevlendirildiği alanlarda, kamu gücüne dayanarak yapmış olduğu işlemlerin; yürütülmesinin gerekli olması, gerektiğinde güç kullanımı, güç kullanımının hukuka uygun sayılması ve kararlara uyulma zorunluluğuna ilişkin nitelikler bakımından, işlemleri dava sonuçlanıncaya kadar askıya alan ve idare hukukuna özgü bir yargı işlemi olan yürütmenin durdurulması “dava açılması idari işlemlerin yürütülmesini durdurmaz” kuralına istisna teşkil etmektedir (Metin, 2009, s. 4).

2.1.1.1. Yürütmenin Durdurulması Kararının Önemi

Yürütmenin durdurulması kararı hukuk devleti ilkesi ve hak arama özgürlüğünün ayrılmaz bir parçasıdır. İdari işlemler tek taraflı ve yapıldıkları anda etki gösterdikleri (icrai) için kendilerine işlem tesis edilen kişiler açısından çok ciddi ve telafi edilemez

kayıplara yol açılabilir. Bu nedenle davacının talebi ve mahkemenin kararı üzerine idari işlemin dava sonuna kadar yürütülmesi durdurulabilir. Ancak idari fonksiyonun sürekliliği karşısında yürütmenin durdurulması imkânının aşırı derecede genişletilmesi birtakım sakıncaları da beraberinde getirebilir. Bu yüzden birey menfaati ile idari fonksiyonun sürekliliği adalet ilkesi gözetilerek uyumlu hale getirilmelidir (Ünlü, 2011).

İdare, bilindiği gibi, ilgililerin rıza ve muvafakati olmaksızın, tek yanlı iradesi ile onlar hakkında yeni bir hukuki durum yaratabilir veya mevcut bir hukuki durumu değiştirebilir ya da ortadan kaldırabilir. Bu nedenle, idari işlemler icrai olma niteliği taşırlar. İdari işlemler, icrai olmaları nedeniyle, hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Yani; yargı yerlerince iptal edilinceye ya da idarece geri alınıncaya kadar hukuka uygun varsayırlar. Dolayısıyla, idari işlemlerin hukuk aleminde meydana getirdikleri yenilik ya da değişiklikler, bu işlemlerin hukuka uygun olduğuna ilişkin bir yargı kararının araya girmesine gerek olmaksızın gerçekleşir. İdare de, bir idari işlemin muhatabının o işleme uymaması halinde, kanunların kendisine verdiği re'sen icra yetkisini kullanabilir ya da kanunlarda öngörülen yaptırımları uygulayabilir (Günday, 2000).

İdari işlemler, ya da ilk derece yargı yerlerinin kararları, tersi saptanıncaya kadar, hukuka uygun sayılır ve yürütülür. Kişilerin, yönetsel işlemlere karşı dava açmaları üzerine, yönetsel işlemlerin yürütülmesinin kendiliğinden durması yolunun benimsenmesi, yönetimin işlerini güçleştirir ve kimi durumlarda yönetimi çalışamaz duruma getirebilir. Yönetsel işlemlere karşı dava açıldıktan sonra, istem üzerine yürütmenin durdurulup durdurulmamasının takdirinin yargı yerlerine bırakılması yerinde bir yol olarak, düşünülmüştür (Gözübüyük & Dinçer, 1996, 444).

Yürütmenin durdurulması kurumu öncelikle kişi yararını korumak için konmuştur. Fakat kişi yararı korunurken dolaylı olarak kamu yararı da gözetilmiş olmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararı hukuka aykırı idari işlemlerin uygulanmasını önleyerek kişilerin giderilmesi zor zararlara uğramasını engellediği gibi, idarenin de bu tür işlemler nedeniyle ileride tazminata mahkum olmasını engellemektedir. Öte yandan yürütmenin durdurulması, yargı organınca hukuka aykırı bulunarak iptal edilen işlemin uygulanması nedeniyle doğabilecek düzeltilmesi zor ve karışık durumları başından önleyerek idare hayatında düzen, istikrar ve uyum sağlar (Kıvanç, 2007).

Yürütmenin durdurulması kararı, hiç şüphesiz, işin esasına girilmeden önce verilebilecek bir karardır. Zira işin esasına girildikten sonra, ya dava kabul ile tasarruf iptal edilir; yürütülmesinin durdurulmasına hacet kalmaz; veya dava reddedilir, binnetice yürütmeyi durdurmak için sebep bulunamaz (Özyörük, 1982, 232).

Danıştay'ın istikrar kazanmış içtihatlarına göre, yürütmenin durdurulması kararları dava konusu idari işlemin uygulanmasını durduran, başka bir deyimle onun icrailik niteliğini askıya alan ve söz konusu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağlayan geçici nitelikte kararlardır (Toprak, 2006, 12).

İdari yargıda böyle bir müessesenin olması, “hukuk devleti ilkesi”nin bir sonucu ve aynı zamanda da bir gerekliliğidir. Bu şekilde idari yargının denetimi de sağlanmış olmaktadır. Kamu iktidarını elinde bulunduran idarenin, yaptığı idari işlemler nedeniyle zarara neden olması muhtemeldir. Yürütmenin durdurulmasını talep eden ilgili, en azından hem kendisini hem idari işlemi tesis eden idareyi ve yetkililerini yargılama sonuçlanıncaya kadar hukuki anlamda koruyabilecektir (Karagül, 2003, 205).

2.1.1.2. Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Tarihçesi

İdareye verilen icrai karar alma ve bunu gerekirse zor kullanarak yerine getirme ayrıcalığı çok önemli ve güçlü bir silahtır. Devlet hayatında asıl amaç kişinin mutluluğu olduğuna göre, idare olunanların yararına, idareye tanınmış bu gücün kötüye kullanılması ihtimaline karşı bazı önlemlerin düşünülmesi de zorunlu hale gelmiş, bunun içinde idari yargıda, bir denge ve korunma unsuru olarak “Yürütmeyi Durdurma Kurumu” ortaya çıkmıştır (Toktaş, 2007).

İdari kararlara karşı idari yargıya yapılan başvuruların idari kararın uygulanmasını kendiliğinden durdurulmaması, ilk ortaya çıktığı Fransa'da ve ülkemizde, idari yargı hukukunun en eski kurallarındandır. Bu kural, bir yandan, İdarenin geleneksel bağımsızlık ilkesinden yararlanmasının bir yolu sayılırken, diğer taraftan, idari kararın kanuniliği ilkesinin, örneğin sadece iptal davası açmak ya da idari itiraz yoluyla işlemin durdurulduğu Almanya'ya göre, basit bir yargısal "gözlemler" zedelenmemesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır. Bu nedenle, ilgililerin, idari kararının etkisinden kurtulmak için iptal

davası açmaları yetmez, ayrıca bir de yürütmenin durdurulması kararı almaları gerekir. Ancak, bugün bir çok idari işlem bakımından dava açmanın yürütmenin durdurulmasına yettiği yeni bir döneme girilmektedir (Yaşar, 2002, 93).

Ülkemizde, yürütmenin durdurulması kurumu, 521 sayılı Danıştay Kanununun 94. maddesinde düzenlenmiş, ancak bu kararın verilmesi için hiçbir koşul koymamıştı. Fakat, Danıştay'ın, yürütmenin durdurulması kararını verirken "yeterince titiz davranmaması, içtihadında bir düzen kurmaması" dolayısıyla siyasal iktidarların husumetini çekmiş ve 1973 yılında çıkarılan 1740 sayılı yasa ile yürütmenin durdurulması kararının verilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Dolayısıyla, 1961 Anayasasının İdarenin her türlü eylem ve işlemini yargı kontrolüne koyan ve idari yargıda yürütmenin durdurulmasını kararı verilmesini kolaylaştıran yaklaşımı, Danıştay eliyle geri bir düzenlemeyle sonuçlanmıştır. Söz konusu yasayla yürütmenin durdurulması kararının verilmesi tek tek değerlendirilebilecek iki koşula bağlanmıştır. 1740 sayılı yasa, "yürütmeyi durdurma kararları telafisi güç durumlar ortaya çıkması veya dilekçede ileri sürülen hususların dosyanın durumuna göre ciddi ve idari veya yargı kararlarının iptalini haklı gösterecek nitelikte olması halinde verilir" kuralını getirmiştir. Ancak, arkasından hem 1982 Anayasası (m. 125/5 ve 6) hem de İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK)(m. 27) yürütmenin durdurulması kararı verilmesini daha da zorlaştırmış, ancak 1994 yılında İYUK'un 27. Maddesinde yapılan değişiklikle yürütmenin durdurulması kararı önündeki bir çok engel kaldırılmıştır (Yaşar, 2002, 95-96).

İdari yargıda böyle bir müessesenin olması, "hukuk devleti ilkesi"nin bir sonucu ve aynı zamanda da bir gerekliliğidir. Bu şekilde idari yargının denetimi de sağlanmış olmaktadır. Kamu iktidarını elinde bulunduran idarenin, yaptığı idari işlemler nedeniyle zarara neden olması muhtemeldir. Yürütmenin durdurulmasını talep eden ilgili, en azından hem kendisini hem idari işlemi tesis eden idareyi ve yetkililerini yargılama sonuçlanıncaya kadar hukuki anlamda koruyabilecektir (Karagül, 2003).

2.1.2. Hukuk Devleti İlkesi ve İdarenin Yargısal Denetimi

Hukuk devletini kısaca, devletlin bütün eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına dayandığı ve vatandaşların da hukuki güvenlik içinde bulunduğu bir sistemdir. Hukuk

devleti hukuku olan devlet ya da devletin koyduğu hukuk değil, hukukun egemen olduğu devlettir ve siyasal bir idealdir (Özbudun, 2003, 113).

Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da hukuk devletinin tanımları yapılmıştır. 1 Temmuz 1998 tarih ve K. 1998/45 sayılı kararında hukuk devleti tanımı ve gereğine ilişkin olarak: “hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olan devlettir. Böyle bir düzenin kurulması yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin Anayasa güvenceye bağlanması ile olanaklıdır” demektedir. Başka bir kararında ”hukuk devletinde yasama organını da kapsayacak biçimde, devletin bütün organları üzerinde hukukun ve Anayasanın mutlak egemenliği vardır. Yasa koyucu hukukun ve Anayasanın üstün kuralları ile bağlıdır” şeklinde, başka bir kararında ise ”Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği ortamda hukuk devletinden söz edilemez” biçiminde açıklamalarda bulunulmuştur (Gözler, 2000, 171-172).

Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti olmanın da en önemli sonucu yürütmenin hukuka bağlılığı ve yürütme işlemlerinin yargı denetimine tabi olmasıdır. Her ne kadar kanunlar ve diğer düzenleyici işlemler idarenin faaliyetlerine, yetki ve görevlerine bir takım kayıtlar ve sınırlamalar getirmiş ise de bu yeterli değildir. Yeterli güvence ancak yargı denetiminde vardır (Karagül, 2003, 205).

Hukuk devletinin hukuk bilimindeki temeli Anayasada yer alan, temel hakların güvenliği, kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, kanunların genelliği, idarenin hukuka bağlılığı diğer bir deyimle kanuni idare, idarenin yargısal denetimi, mahkemelerin ve hakimlerin bağımsızlığı, kuvvetler ayrımı, demokratik rejim ve devletin mali sorumluluğuna ilişkin ilkelere dayanır. Bu ilkeler içerisinde, devlete hukuk devleti vasfını veren en önemli ilke yargısal denetimdir (Kılınç, 1998, 18).

İdari yargı alanında, Danıştay uygulamasıyla hukuk devlet ilkesinin sağlaştırılması, yerleşmesi bakımından önemli mesafeler alınmıştır. Özellikle, vergiler

konusundaki uygulamada "ekonomik yorum", "takdiri delil sistemi"nin kabulüyle, bu husus daha da gelişmektedir (Kızılot & Kızılot, 2007, 654).

2.1.3. İdari Yargıya Başvurunun Kural Olarak Yürütmeyi Durdurmayacağı İlkesi

İdari rejimin kabul gördüğü ülkelerin bir çoğunda olduğu üzere ülkemizde de kabul gören ilke şudur; Bir idari karar aleyhine idari yargı merciinde dava açılmış olması kanunda aksi öngörülmedikçe o idari kararın yürütülmesini durdurmaz. Ancak mahkeme açıkça yürütmenin durdurulmasına karar verdiği takdirde o kararın yürütülmesi durdurulur. Mahkemenin bu yolda bir kararı yoksa ve kanunda emredilmemişse yürütme durdurulamaz (Gözübüyük A. , 2002, 451).

İdari dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı ilkesi temel olarak aşağıda saydığımız esaslara dayanmaktadır.

2.1.3.1. İptal Davasının Objektif Niteliği

İptal davasında yer alan objektif öğelerden biri, iptali istenen idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasına ancak belli koşullarda karar verilebilmesidir. Başka bir deyişle hukuk sistemlerinin çoğunda, yürütmenin durdurulması istisnaidir ve buna dava mahkemesi karar verir (Aslan Z. , 2001, 14).

2.1.3.2. Kamu Yararı Amacı

İdarenin en başta gelen görevi kamu ihtiyaçlarını gidermektir. İdarenin faaliyetlerinde kamu yararı amacı hakimdir. Kişilerin her dava açması üzerine idari işlemin yürütülmesi otomatikman duracak olursa, o zaman idare felce uğrar, çalışamaz hale gelir. Oysa idarenin düzenli, süratli ve istikrarlı çalışması gerekmektedir. Yerli yersiz, haklı haksız her dava üzerine idari faaliyetin felce uğraması kamu yararına aykırılık teşkil ettiği gibi kamu yararının özel menfaatlere baskın gelmesi de olağan bir şeydir (Kıratlı, 1966, 176).

İdarenin tüm faaliyetlerinde kamu yararı amacının hakim olması idari dava açmakla yürütmenin kendiliğinden durmamasını zorunlu kılar. Kamu hizmetlerinin kesintisiz, sürekli ve düzenli bir şekilde görülebilmesi ancak bu şekilde mümkün olabilir. Aksi takdirde kişilerin dava açması idari faaliyeti felce uğratabilir; idare iş göremez duruma düşebilir. Bunun anlamı ise idarenin kamu hizmeti sunamamasıdır (Kıvanç, 2007).

İdarenin hukuka uygun kararlar geliştirdiği inancına dayalı idari işlemin kanuniliği karinesi yanında, açılan her davada idari işlemin yürütülmesinin durması, hukuka uygun işlemlerin askıya alınması nedeniyle kamu görevinin aksamasına yol açacaktır (Apalak, 1998, 10).

2.1.3.3. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi

Kuvvetler ayrılığı ilkesi, Devlet niteliğini taşıyan her siyasal toplulukta birbirinden farklı kuvvetler bulunduğu ve bu kuvvetlerin yasama, yürütme ve yargı olarak üçe ayrılabilmesi, özgürlüklerin güvence altına alınabilmesi için bu üç kuvvetin birbirinden ayrı, bağımsız ellere verilmesi gerektiği temeline dayanmaktadır (Gören, 1999, 145).

Anayasa Mahkemesi'ne göre, kuvvetler ayrılığı ilkesi, "Anayasa'nın 2. maddesinde sayılan ve başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayalı demokratik, laik ve sosyal hukuk devleti niteliklerinin de dayanağıdır." Kuvvetler ayrılığı, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli devlet yetkilerinin kullanılması ve bununla sınırlı uygar bir işbölümü ve işbirliğidir; üstünlük ancak anayasa ve yasalardadır (AYM, 16.9.1993, E.1993/26, K.1993/28)(www.anayasa.gov.tr, 2005).

Yürütme, yasama ve yargı, devletin üç ayrı ve bağımsız erkini oluşturur. Her erkin kendisine mahsus sorumlulukları ve yetkileri bulunmaktadır. Kuvvetler ayrılığı ilkesinin temelinde yatan neden, bu yetkilerin tek elde toplanması halinde, bunların kötüye kullanılabileceği ve dolayısıyla özgürlüklerin tehlikeye düşebileceği endişesidir (Ünal, 1994, 6).

İdari ve yargısal otoritelerin ayrılığı ve birbirlerine karşı bağımsızlığı ilkesi gereğince, yargı mercileri idareyi herhangi bir hal şeklini uygulamaya zorlayamazlar, onun

yerine geçip icrai kararlar alamazlar. İdari dava açılmakla yürütmenin kendiliğinden durmaması aynı zamanda bu ilkenin de gereğidir. Aksi halde; yani idari davanın açılması üzerine yürütmenin de otomatikman durması, idarenin harekete geçmesinin yargıcın iznine bağlı olması ve idarenin, yargıcın göstereceği yolda hareket etmesi anlamına gelir ki, bu da idarenin yargı merciine bağıllığını ifade eder (Kıratlı, 1966, 175).

Kuvvetler ayrılığı anlayışının belki en önemli gereği, kuvvetin esas sahibi olan halkın bu kuvveti kullanan organları yetkilendirmesidir. Demokratik kurallar sayesinde egemen güç olan halk, yasama ve yürütmeyi seçimle yenileyerek kendi istemlerini devlete yansıtabilmektedir. Seçilmişlerin siyasi istemlerinin sınırını ise anayasa ve yargı iktidarı belirleyecektir (Kutlu, 2001, 85).

Kuvvetler ayrılığı idare ve yargının ayrı ve birbirine karşı bağımsız olmasıdır. Yargı organı, işlemlerini bağımsız ve tarafsız hakim ve savcılar eliyle yürütür. İdari dava açılması ile yürütme işlemleri kendiliğinden duruyor olsa idi, idarenin yeniden bu işlem yönünde harekete geçebilmesi için ancak, yargılama sonunda idari işlemin hukuka uygunluğuna karar verilmesini bekleyerek, idarenin haklı çıkılması halinde işleme devam edilebilmesi söz konusu olacaktı. Bu durumda idari işlemlerin yerine getirilmesi ancak yargıcın kararına bağlı olacaktır ki buda yargıcın idarenin yerine geçmesi anlamına gelecektir. Bu durum kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırıdır (Metin, 2009, 19).

Vergilendirmede genel kural, yasayla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Yasa koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda da kişileri vergi dışında tutabileceği gibi, verginin tümünden ya da bir bölümünden vazgeçebilir. Buna göre, bir takım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışı bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir. Vergi, resim ve harçlara yasalarda sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı bir takım muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yazıyla düzenlenmesi Anayasa gereğidir. Buna göre vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi Anayasa uyarınca zorunludur. Vergiden indirim yapmak ya da vergi kapsamındaki kimi konulara istisna getirmek veya kimi kişileri

vergi dışı bırakarak muafiyet tanımak işlemleri de en az bu sayılanlar ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Muaflık, istisna ve indirimler, yasa koyucu tarafından mali güce göre vergilendirmenin ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için araçlardır. Vergi hukukunda gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan çeşitli vergi, resim ve harç türleri bulunmaktadır. Bu tür yükümlülüklerin her birinde konu, unsur, yükümlü, sorumlu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarife, muaflık, indirim ve istisnalar farklıdır (Seviğ, 2008).

2.1.3.4. İdari İşlemin İcrai Olması ve Resen İcra İlkesi

İdarenin işlemlerinde ihtiyari ya da zorunlu olarak ortaya konulan hukuksal durumlar, "hak ve yükümlülüklerin tamamı" olarak tanımlanabilir. Hiç şüphesiz, İdare, getirmiş olduğu hak ve yükümlülükler ile çeşitli hukuki sonuçlar ve etkiler doğurmak suretiyle hukuk düzeninde değişiklikler yaratmak amacını güder ki, bu amacını gerçekleştirmek için yaptığı işlemler "icrai" özelliğe sahiptirler (Erkut, 1990, 119).

İdari işlemin icrası, birtakım işlem, eylem ve muameleler yaparak idari işlemin öngördüğü hukuki sonuçların gerçekleştirilmesidir. İdari işlem bizzat İdare tarafından İdarenin araç gereçleriyle ve idari eylemlerle icra edilebileceği gibi, ceza, zabıta, haciz gibi yaptırımlar uygulanarak, zorunlu olarak ilgililer tarafından da yerine getirilebilir (Özcan, 2008, 20).

2577 sayılı Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde; iptal davası, idari işlemler hakkında, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak davalar şeklinde tanımlanmıştır. Anılan kanun hükmünde, iptal davalarına konu olabilecek işlemlerin nitelikleri belirtilmemiş ise de, idari yargıda, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı, tek taraflı, kişilerin hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari davaya konu olabileceği kabul edilmektedir (DŞ. 7D. 16.09.2004 T. E.2002/3307, K. 2004/2237).

İdari Yargılama Hukuku ilkelerine göre; İdari davaya konu edilebilecek idari işlemlerin, idare tarafından bir kamu hizmetinin yürütülmesi dolayısıyla, kamu gücü

kullanılarak, tek taraflı idareyle tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler oldukları tartışmasızdır. Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi ise; hukuk düzeninde varlık kazanılabilmesi için gerekli idari prosedürün son aşamasını da geçirmiş bulunmasına ve bir başka idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirebilmesine yani idare edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlı bulunmaktadır (DŞ. 3D. 04.06.1986 T. E.1986/1733, K. 1986/1500).

Öte yandan, idari işlemler re'sen icra edilebilir işlemlerdir. Yani idare, icrailik özelliği taşıyan işlemi, yine bizzat kendisi icra edebilir, bu kararın hukuk alanında doğurduğu değişiklikleri maddi aleme aktarabilir ve maddi alemde uygulayabilir (Gözler, 2003b, 570).

Yargılamanın bir tarafında, idarenin tek yanlı iradesine muhatap olarak temel haklarının ihlal edilmiş olduğunu kısıtlı savunma imkanları ile ortaya koymaya çalışan bireylerin ve diğer tarafında ise her an tesis etmiş olduğu idari işlemi re'sen icra edebilme ayrıcalığı da bulunan ve işlem dosyasının yegane hakimi durumundaki idarenin yer aldığı yargılama sürecinde, idarenin iyi niyeti ve basiretine duyulan güvene bağlı kalarak, idari işlemin etkilerini geçici de olsa durdurabilecek ya da askıya alacak bir koruma rejimi kurulmasının reddedildiği sistemlerin, idarenin yargısal denetiminde "bireyin temel haklarının değil, Kamu Kudreti ayrıcalıklarının gözetilmesi" beklentisi içinde oldukları ifade edilmelidir (Erkut, 2004, 89).

Eşitler arası hukuki ilişkilerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda dahi adliye yargıcına yargılama sürecinin başında, taraflardan birisi aleyhine sonradan telafisi mümkün olmayan bir sonucun doğmaması amacıyla yargılama sonuna kadar çeşitli koruma tedbiri enstrümanlarını kullanma imkânı tanınmış iken; İdarenin tek yanlı hakimiyeti ve üstünlüğüne dayalı olarak tesis etmiş olduğu bir hukuki ilişkiden kaynaklanan uyuşmazlıklarda, hukuki ilişkinin güçsüz ve hatta aciz tarafı lehine bir model geliştirmeyi reddeden Kamu Kudreti inisiyatifinin, "tutuk adalet anlayışını benimseyen bir yaklaşım içinde olduğu açıktır (Erkut, 2004, 89).

İdare, bazı işlemleri başka bir aracıya gerek kalmadan kendisi uygulayabilir. Bu idarenin “resen icra” yetkisi denir. Kural olarak idari işlemlerin bozulması için dava açılmış olması, onların yürütülmesini durdurmaz; ayrıca yargı yerinden yürütmenin durdurulması kararı almak gerekir (Gündoğdu, 2008, 37).

Yargısal denetiminin en önemli yollarından biri yürütmeyi durdurma kararlarıdır. Dava konusu olan bir idari işlemin icra edilmesi halinde telafisi güç ve imkansız zararlara neden olacaksa ve işlem açıkça hukuka aykırı görünüyorsa, işlemin durdurulabilecektir.

2.1.3.5. Hukuka Uygunluk Karinesi

İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. İdari işlemler yargı kararıyla iptal edilinceye kadar hukuka uygun sayılırlar ve icrai sonuçlarını doğurur. İdari işlemin iptali istemiyle açılan davada işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilirse işlemin hukuka uygunluk karinesi askıya alınmış olur başka bir ifadeyle ertelenmiş olur. Ancak daha sonra işlem, iptal edilirse hukuk aleminden silineceğinden işlemin hukuka uygunluk karinesi de son bulacaktır. Zira, işlemin hukuka aykırı olduğu yargı kararıyla hüküm altına alınmıştır. İşlemin yürütülmesinin durdurulması halinde ise sadece hukuka uygunluk karinesi askıya alınır (Kandil, 2007, 31).

İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaları dolayısıyla, ayrıca önceden bir yargıç kararına ihtiyaç duymaksızın icra edilebilme özelliğine sahip olmaları başlı başına Kamu Kudretine dayalı bir ayrıcalık oluşturur. Hiç şüphesiz ki, Kıta Avrupası ülkelerinin benimsediği idari rejim çerçevesinde kabul edilen "Kanuni İdare" anlayışının da doğal bir sonucu sayılan bu Kamu Kudreti ayrıcalığı karşısında, bireyin temel haklarının gözetilmesinin sağlanacağı etkin bir yargısal koruma yapısının kurulması zorunludur (Erkut, 2004, 88).

Kamu hukuku ilişkisi çerçevesinde ortaya çıkan vergileme ilişkisi, doğası gereği kamu gücüne dayanmaktadır. Vergileme ilişkisinin taraflarından olan mükellef, ilişkinin edilgen süjesi durumundadır. Kurallar kamu otoritesi tarafından konulmakta, mükellefe kurallara uyma görevi düşmektedir. İlişkinin böyle bir çerçevede gelişmesi, yapılan işlemlerin doğruluğunun sorgulanmasına ve işlemin hatalı olması durumunda ortadan

kaldırılmasına engel değildir. Yapısı gereği bir idari işlem olan vergi tarhi işlemi de diğer idari işlemler gibi “hukuka uygunluk karinesi”nden yararlanır. İdarenin vergileme işlemlerinde sahip olduğu bu üstün konum, idareye keyfi davranma hakkı vermez (Taş, 2008).

İdari işlemler, mahkeme kararıyla kaldırılıncaya kadar, hukuka ve mevzuat hükümlerine uygun sayılırlar. Bu duruma, idari işlemlerin “hukuka uygunluk karinesi” adı verilir. Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işlemleri, idare resen icra eder. Eğer ki, söz konusu idari işlemler hukuka aykırı olduğundan dava konusu yapılırsa, davanın açılmasıyla hukuka uygunluk karinesi ortadan kalkmaz. İşte, yürütmenin durdurulması müessesesi, menfaati etkilenen davacıları idari işlemlerin bu etkisine karşı korumak amacıyla getirilmiştir.

Bununla birlikte, yürütmenin durdurulması kararıyla, idari işlemler hukuk aleminden silinmezler. Yargılama sonucu verilen iptal kararı ile idari işlemler son bulurlar. Yürütmenin durdurulması kararları ile, idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesi sadece dava sonuçlanıncaya kadar askıya alınır.

2.1.4. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Hukuki Niteliği

Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin toplumun huzuru ve adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı demokratik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu yazılıdır. Yasa'nın 10. maddesinde, Devletin organları ve idari makamlarının bütün eylem ve işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket edilmek gerektiği vurgulanmıştır. Anayasa'nın 125. maddesinde ise, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır.

Değinilen, Anayasa hükümlerinin birlikte incelenmesinden anlaşılan ise, Anayasa'daki temel felsefenin, yargı ve yargılamaya bakış açısının, etkin bir hukuk devletinin hayata geçirilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Ama ne var ki bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesine, ülke Anayasa ve yasalarının iyi ve güzel bir şekilde düzenlenmiş ve kurulmuş olması tek başına yetmemektedir. Hukuk devleti için düzenlemelerin yanında, idarelerin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine açık olmasının yanında,

uyuşmazlıkların yargı yerlerinde hızlı, adil ve tam bir şekilde incelenip karara bağlanması ve verilen yargı kararlarının eksiksiz tam bir şekilde çabuk uygulanması gerekmektedir. Bu açıklamalar, idari eylem veya işlemlerle ilgili olarak açılmış iptal davasında yapılmış süratli bir ön inceleme ile, hukuka aykırı oldukları saptanarak verilmiş bulunan yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanması açısından çok daha önemlidir. Örneğin verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararının, iki veya üç yıl gibi sonuçlanma süreci olan iptal kararı sonuna kadar bekletilmesi, hem yürütme ve hem de iptal kararının uygulamasını fiilen imkansız kılabilir. Halbuki iptal kararı sürecine göre çok daha kısa bir zaman biriminde verilmekte olan yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilmekte olduklarından, sonuçta iptal kararı farklı da çıksa idarelerin hak kayıplarına neden olmamaktadır. Yürütmenin durdurulması kararları, kaynağını Anayasa'dan alan kuvvetin kuvveti durdurması ilkesine dayalı olarak verilmekte olduklarından, Anayasa'nın 36. maddesindeki hak arama hürriyetinin, 125. maddesindeki yargıya gitme hakkının ve 2. maddedeki hukuk devletinin birer müeyyidesini oluşturmaktadır. İşte yürütmenin durdurulması kararlarının hukuktaki yerini ve önemini, değindiğimiz Anayasa düzenlemeleri açık bir şekilde göstermektedir (Polatkan, 2003).

Anayasal zemini oluşturulan yürütmenin durdurulması işleminin yasal dayanağı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesidir. Yürütmenin durdurulması, dava sonuçlanıncaya kadar dava konusu edilen idari işlemin uygulanmasını durduran tedbir mahiyetinde bir karardır. Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Öncelikle davacının talebi gereklidir. Mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Yürütmenin durdurulması kararına karşı, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır (Ünlü, 2011).

Anayasa'nın 125/5. maddesinde, İYUK'un 27. maddesi ile yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi oldukça güç şartlara bağlanmıştır. Buna göre idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe

gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilecektir. Görüldüğü üzere, bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi halinde, idarenin işlem veya eyleminin yürütmesi durdurulacaktır. Oysa bu sayılan şartlardan biri dahi için bu karar verilebilmelidir. Çünkü bu iki koşul gerçekten ağır durumları ihtiva etmektedir. Aksi halde, bireylerin haklarının yerine getirilmesi bazen imkansız, bazen anlamsız hale gelebilir (Yenice, 1980, 126).

Yürütmenin durdurulması kurumu kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasını ve idari icaplarla arasında adil bir dengenin sağlanmasını gerçekleştiren en ivedi ve en etkili yoldur. Böyle bir yetkinin kullanılmaması idare karşısında savunmasız olan bireylerin ezilmesi, ivedi olarak korunması gereken hak ve hürriyetlerinin teminat altına alınmaması sonucunu verecektir. Bu açıdan yürütmenin durdurulması temel hak ve özgürlüklerin etkili bir koruma aracı olmakta, idarenin hukuka ve kanuna aykırı işlemlerde bulunmasını ve onu yürütmesini önlemek amacını gütmektedir. Yürütmenin durdurulması kararıyla birey ve toplulukların özgürlüklerini çiğneyen idari işlemlerin askıya alınması sağlanmaktadır (Aslan M., 2001).

Yargı yetkisinin etkinliği “karar verme” aracının da özgürce ve eksiksiz kullanılmasını gerektirir ki, “yürütmeyi durdurma” önlemi bu “eksiksiz kullanma” kapsamında yer alır.“Dava” kavramı içinde yürütmenin durdurulması da vardır. Mahkemenin yürütmeyi durdurma yetkisi davayı görüp karara bağlama ödevi ve yetkisi içinde bir asamadır. Yürütmenin durdurulması kararı yargı bütünlüğü ilkesinin bir ön uygulamasıdır. Bu karar, sonuç kararından ayrı ama, o dava ile ilgili bir bölümdür. Son kararı vermeye yetkili organın, davanın bir başka bölümü için karar veremeyeceğinin kabulü “yargı yetkisinin eksiksiz kullanılmasıyla bağdaşmaz. Yürütmenin durdurulması, yargılama evrelerinde yargının denetim etkinliğini artırıcı bir araç olarak yargı yetkisinin içinde yer alır (Anayasa Mahkemesi 11.4.1994 T., E 1994/43 K. 1994/42-1).

Yürütmenin durdurulması kararı dava konusu idari işlemi ortadan kaldırmayacağı gibi, idari işlemin sakatlığını ve kanuna aykırılığını da göstermiş olmamaktadır. Yürütmenin durdurulması, sadece dava konusu olan işlemin uygulanmasını sağlayacak işlem ve eylemlerin dava sonuna kadar durdurulması demektir (Onar, 1966, 1971).

Bir kamu hizmetinin yürütülmesi için, idarenin kamu hukuku esaslarına dayanarak, tek yanlı iradesiyle, ilgililerin hukuki durumlarını etkileyecek nitelikte tesis edip, idari işlem olarak adlandırılan idari kararlar, hiçbir makam ve kuruluşun iznine, aracılığına ya da onayına gerek olmaksızın, kendiliklerinden yürütülme özelliğine sahiptirler (Topuz & Özkaya, 2002, 572).

Yürütmenin durdurulması kararı, hukuka aykırılık iddiası ile iptal davasına konu olmuş bir idari işlem hakkında yetkili yargı yerinin idari işlemin kanunilik karinesini geçici olarak askıya alması, durdurmasıdır. Nitekim, idari işlem hem hukuka uygun kabul edilerek etkilerini gösterir, hem de yargı yeri ilerde bir iptal kararı verirse, bunun geriye yürütülmesi, yani işlem hiç yapılmamış gibi bir sonucun ortaya çıkmasını gerektirir. İdarenin gücü, onun adına hareket edenlerin gerçek kişiler olmaları nedeniyle yetkilerini kötüye kullanabilmeleri olasılığı ve idari işlemlerin gerçekleştikleri andan başlayarak kanunilik karinesi uyarınca hukuka uygun varsayılp en azından hukuk alanında etkilerini göstermeleri ve çoğu kez idare tarafından da doğrudan doğruya yürütülüp gereklerinin yerine getirilmesi nedeniyle, iptal davaları, yargısal korunma ve hukuk devleti ilkesinin sağlanması açısından önemli bir kurum haline gelmektedir. Hukuk devletinin temel güvencesi olan iptal davalarını çoğu kez anlamlı kılan da yargı yerinden ancak böyle bir davanın açılmış olması şartına bağlı olarak istenebilecek yürütmenin durdurulması kararlarıdır (Özay, 2001, 165-166).

Yürütmenin durdurulması kararlarının yürütülmesi durdurulan işlemin uygulanmasını askıya aldığı ve bu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağladığı konusunda bugün hem öğretide ve hem de yargısal içtihatlarda görüş birliği vardır.

Yürütmenin durdurulması kararı ile idari işlemin idare tarafından resen ve fiilen icra edilme imkanı ve kuvveti durdurulduğu gibi, hukuka uygunluk karinesi de durmuştur. Şu halde bu karinenin bir sonucu olan “uymak zorunluluğu” da durmuş ve kalkmıştır. Dolayısıyla, idare artık kararını yürütemediği gibi, kararı icra etmek konusunda sahip olduğu sanılan yetkisi ile, icrai işlemin resen ve fiilen icra edilebilme imkanı ve kuvveti de durdurulmuş olmaktadır (Aslan Z. , 2001, 80).

2.1.4.1. Yürütmenin Durdurulması-İptal Kararı

İdare Hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenen idari tasarrufu ve ona bağlı işlemleri ittihaz edildiği tarihten itibaren ortadan kaldırarak o tasarrufun ittihazından önceki hukuki durumu ortaya koyar. Bir iptal davasında verilmiş bulunan yürütmenin durdurulması kararı da aynı niteliktedir. Yani, henüz ortada bir iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen idari tasarrufu ve onun sonucu olan işlemleri durdurur ve bu tasarruf ve işlemlerin ittihaz ve icrasından önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlar (Özeren & Bayhan, 1992, 53).

İptal kararı etkisini otomatik olarak doğurur. Yani iptal kararı işlemin varlığına kendiliğinden son verir. İptal edilen işlemin, idare tarafından geri alınmasına gerek yoktur. Daha önce de belirttiğimiz gibi, iptal kararının hukuksal etkisi ile, bu kararın gereğinin idarece yerine getirilmesi karıştırılmamalıdır. İptal kararının gereğinin yerine getirilmesi için idareye bir takım görevler düşmektedir. İdarenin görevi, iptal edilen işlem dolayısıyla hukuk düzeninde meydana gelmiş sonuçları gidermek, hukuka aykırı durumdan, hukuka uygun duruma dönülmesini sağlamaktır. Genel düzenleyici işlemlerin iptali halinde, işlemin hukuk düzenindeki varlığı kendiliğinden son bulur. Bu açıdan idarenin yapması gereken bir şey yoktur. Birel işlemin iptalinde de işlemin hukuk düzenindeki varlığı kendiliğinden son bulur. İdare bu iptal kararının gereğini yerine getirmek için bir takım tasarruflarda bulunma durumunda kalabilir (Çağlayan, 2001, 128-129).

Hukuk devletinin başlıca unsurlarından olan ve idarenin hukukun içine itilmesini sağlayan, iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı olan, idari yargılama usulüne özgü yürütmenin durdurulması müessesesi olmasaydı, iptal davaları öneminden çok şey yitirirdi. Zira iptal kararı alınıncaya kadar geçen uzun süre ilgililerin haklarının yerine getirilmesini bazen imkansız kılarken bazen de anlamsız hale getirebilir. İptal davaları netice itibarıyla yerlerini tazminat davalarına bırakabilir. Bu da idarenin işlemlerini yargısal denetimden uzaklaştırmak olur. Gerek yürütmenin durdurulması kararının, gerekse iptal kararının, genel olarak da idari yargı denetiminin amacı tazminat alınması değil, hukuk devletinin ve demokratik rejimin garanti altına alınmasıdır (Yenice & Esin, 1983, 575).

Yürütmenin durdurulması kararları, iptal kararlarında olduğu gibi geriye yürür ve geleceğe etkilidir. Öte yandan iptal kararlarına uymak nasıl zorunluysa, yürütmenin durdurulması kararlarına da herkes için uyma yükümlülüğü vardır. Yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmemesi idarenin siyasi, mali ve cezai sorumluluğunu doğurur (Kıvanç, 2007).

Yürütmenin durdurulmasına dair karar, yürütülmesi durdurulan dava konusu idari işlemi ortadan kaldırmaz; sadece, bu idari işlemin icraılığı üzerinde etki yapar. Başka anlatımla; idare ve vergi mahkemeleriyle ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da açılan idari davaya tonu idari işlemin yürütülmesinin durdurulması yolunda verilen karar, işlemin yürütülebilirliğini (icrai olma niteliğini) tesis edildiği tarihten geçerli olarak askıya alır. Bu yüzden; yürütülmesi durdurulan idari işlem, hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik meydana getiremez; kısmen de olsa, hukuk düzeninde kimi değişiklikler meydana getirmişse, bu değişikliklerden önceki hukuki durum geri döner. Yürütmenin durdurulmasına dair kararların bu etkisi, iptal kararlarınıninkine benzer (Candan, 1994a).

Yürütmenin durdurulması idari yargılama usulüne özgü, iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı bir kurumdur. Yürütmenin durdurulması, bir yandan iptal davalarında ilgililer için vazgeçilmez bir güvence oluştururken, diğer yandan idarenin yargısal denetiminde etkinlik sağlar. Hukuka aykırı idari işlemi fazla zararlı olmadan askıya alır; bu suretle işlemi durdururken aynı zamanda kamuyu ve idareyi kollamış olur. Yürütmenin durdurulması kurumu olmazsa iptal davaları öneminden çok şey yitirir. Çünkü iptal kararına kadar geçen uzun süre, ilgililerin haklarının yerine getirilmesini bazen imkansız bazen de anlamsız hale getirebilir. Yürütmenin durdurulması kararları henüz ortada bir iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen idari tasarrufu ve onun sonucu olan işlemleri durdurur ve bu tasarruf ve işlemlerin ittihaz ve icrasından önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlar (Yenice & Esin, 1983, 575,576).

İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararlarını, bir idari davada, davacının istemi üzerine, yargı yerinin bir idari işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelemesi olarak tanımlayabiliriz. Görüldüğü gibi, yürütmenin durdurulması kararları ile iptal kararları arasında nitelik farkı vardır. İptal kararları uyuşmazlığı çözen, kesin hüküm olabilen, işlemi ortadan kaldıran kararlar iken; yürütmenin durdurulması

kararları işlemin uygulanmasını erteleyen koruyucu tedbir niteliğinde ara kararlarıdır. Ancak, iptal ve yürütmenin durdurulması kararları, özellikle etkileri bakımından tam bir benzerlik gösterirler (Uler, 1970, 4).

İptal kararları ve yürütmenin durdurulması kararlarının arasındaki en önemli fark ise, iptal kararları idari işlemi ortadan kaldırılırken, yürütmenin durdurulması kararları, idari işlemi ortadan kaldırmaz, sadece idari işlemin yürürlüğünü durdurur. Fakat iptal kararları ve yürütmenin durdurulması kararları etkileri bakımından benzer yönler taşırlar.

İptal ve yürütmenin durdurulması kararlarının etkileri bakımından eş oldukları Danıştay'ın da çeşitli kararlarıyla ortaya konulmuştur (Aslan Z. , 2001, 33).

İdari tasarruflar, icrai niteliği haiz olup özel hukuk tasarrufları ak sine olarak doğrudan doğruya tesis edildikleri tarihte uygulanırlar. Özel kanunlardaki yargılama usullerinde, davanın açılmasının yürütmeyi durduracağına dair açık bir hüküm bulunması hariç, idari davanın açılması, idari kararın icrai mahiyetine ve idarenin resen hareket yetkisine tesir etmez. Bu husus idare hukukunun kesin bir kuralını teşkil etmekle beraber, idari yargıca verilen iptal ve yürütmeyi durdurma kararları her şeyden evvel bir denetim görevinin ifadesidir. Yürütmenin durdurulması kararları idarenin denetimini etkileyen bir hukuk müessesesi ve idarenin tesis etmiş olduğu işlemin kendiliğinden yürürlük kazanması ve yargı yoluyla yürütmenin durdurulması kararı verilmediği takdirde, idari işlemin icrası durmaz kuralının karşıtı ve dengesidir. Kanunları uygulamakla görevli idare organı kamu hizmetini yürütebilmek için işlem tesis ederken bunların hukuka ve yasaya uygun olmasına dikkat etmek zorundadır. Bu zorunluluğun denetimi ise iptal davaları ve yürütmenin durdurulması istemleri ile yapılabilir. Görülüyor ki amaç sadece idarece tesis edilmiş olan işlemin yürütülmesinden ibaret değildir; aynı zamanda yürütülecek olan bir işlemin hukuka ve kanuna uygun olması da gereklidir (DŞ. 3D. 16.10.1980 T. E.1980/189, K. 1980/193).

İdare hukuku ilkelerine göre; iptal kararları iptali istenen idari tasarrufu ve ona bağlı işlemleri yapıldıkları tarihten itibaren ortadan kaldırarak o tasarrufun yapıldığı tarihten önceki hukuki durumu ortaya koyar. Bir iptal davasında verilmiş olan yürütmenin durdurulması kararı da aynı niteliktedir. Yani, henüz ortada bir iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen idari tasarrufu ve onun sonucu olan işlemleri durdurur ve bunların

yapıldıkları tarihten önceki hukuki durumun yürürlüğünü sağlar (DŞ. 8D. 21.10.1982 T. E.1981/552, K. 1982/1196).

Bir iptal davasında verilmiş bulunan yürütmenin durdurulması kararlarının, henüz ortada iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen işlemi ve ona bağlı işlemleri durduran ve geriye yürüyen sonuçlar doğuran, başka bir anlatımla, işlemin tesis edildiği tarihten önceki hukuki durumun geçerliğini sağlayan kararlardan olduğu ve bu özellikleri nedeniyle iptal kararı ile aynı nitelikte olan kararlardan bulunduğu yolundaki idare hukuku ilkesi göz önüne alınacak olursa, bunun, bu yönden de bir hukuksal zorunluluk halini aldığı ortaya çıkar (DŞ. 1D. 21.06.1983 T. E.1983/116, K. 1983/144).

2.1.4.2. Yürütmenin Durdurulması-İhtiyati Tedbir

İhtiyati tedbir, davacının davayı kazanması halinde dava konusu mala kavuşmasını daha dava sırasında (hatta davadan önce) emniyet altına almaya yarayan tedbirlere denmektedir (Kuru, Arslan, & Ejder, 2002, 703).

Yürütmenin durdurulması kararının konusu sadece idari işlemin veya yargı kararının uygulanmasını durdurmak olduğu halde, ihtiyati tedbirde; yapma, yapmama konusunda taraflara emir verilmesi, bir malın bir yerden alınıp başka bir yere ya da kişiye teslimi, mühürlenmesi devir ve temlikinin önlenmesi, satış bedelinin muhafaza edilmesi gibi her türlü tedbirin alınmasını mümkün kılar (Kılınç, 1998, 31).

Yürütmenin durdurulması kararı da amaç bakımından, davacının haklarını koruma amacını gütmektedir. Fakat ihtiyati tedbirden ayrılan yönleri vardır, ihtiyati tedbirde yargıç, tarafların iradesine yönelik değil, dava konusu olan şeyin muhafazasını amaçlar. Oysa yürütmenin durdurulması kararında, idari işlemin askıya alınması, idarenin iradesinin ertelenmesi söz konusudur. Usul bakımından, ihtiyati tedbir dava açılmadan her hangi bir yerdeki mahkemeden istenebilir, fakat yürütmenin durdurulması ancak dava açıldıktan sonra ve davaya bakan mahkemeden istenebilir. İhtiyati tedbir, her türlü önlemi içerirken, yürütmenin durdurulması sadece işlemin askıya alınması yönünde gerçekleşir. İcra bakımından, ihtiyati tedbir kararı icra dairesince uygulanır, yürütmenin durdurulması kararı ise idare tarafından uygulanır. İhtiyati tedbir nihai karardan sonra, hükmün icrasını

temin için, devam edebilme özelliğine sahip iken, yürütmenin durdurulması kararı kesin hüküm ile birlikte ortadan kalkar. Özete, yürütmenin durdurulması kararı, iptal davasına sıkı sıkıya bağlı, ihtiyati tedbirden farklı, idari yargıya özgü bir denetim biçimidir (Çağlayan, 2001, 87).

Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemin uygulanmasından önceki durumun, geri gelmesini sağlamasına karşılık, ihtiyati tedbir kararının geçmişe geçerliliği yoktur (Kılınç, 1998, 32).

2.1.4.3. Yürütmenin Durdurulması-Ara Kararı

Ara kararlar, yargılamaya son vermeyen, onu yürütmeye, ilerletmeye yarayan kararlardır. Ara kararların ortak niteliği, mahkemenin davadan el çekmeyip bilakis devam etmesidir (Kuru, Arslan, & Ejder, 2002, 539).

Yürütmenin durdurulması kararının hukuki nitelikleri olarak, istisnai bir müessese olması, geçici bir tedbir olması, yukarıda değinildiği gibi ara karar olmaması, kişi yararını korumak için getirilmesi, yargı fonksiyonu içinde yer alması sayılabilir. Yürütmeyi durdurma kararının tıpkı iptal kararı gibi yargısal bir karar olduğu şüphesizdir. Bilindiği gibi yargı yerlerinin ve yargıçların yargı yetkisinin kullanılmasıyla ilgili her türlü işlemi Anayasamıza göre yargısal işlemdir. Yürütmeyi durdurma kararı yargı kararı sayılsa bile yargı fonksiyonu içinde yer alıp almadığı tartışmalıdır (Aslan Z. , 2001, 29).

İYUK'un 20/1. maddesinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir, kuralına yer verilmiştir.

Buna göre, idari yargılama usulünde, re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, davaya bakan hakim veya mahkeme, uyuşmazlığın çözümü için gerekli tüm bilgi ve belgeleri ilgili yerlerden toplayabilir. Bunu yaparken, alacağı kararlar ara kararları olarak

adlandırılır. Bu ara kararlarının yerine getirilebilmesi için ilgisine bir süre verilir. Davanın esası hakkında bir karar verilinceye kadar ara kararı alınabilir.

Yürütmenin durdurulması kararları teknik anlamda ara kararı değildir. Bu kararlar, hakkında ciddi bir şüphenin bulunduğu bir hukuka aykırılığı ve bunun sonradan telafisi güç veya imkansız zararları önlemek amacı ile alınan ve davanın esasına etkisi olmayan koruyucu bir tedbirdir (Aslan Z. , 2001, 39).

2.2. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Kararları

Vergi idaresinin vergi mevzuatının uygulanması, diğer anlatımla, vergileme faaliyeti sırasında almış olduğu kararlar, diğer idarelerin kamu hizmetinin yürütümü dolayısıyla aldıkları kararların tüm özelliklerini taşırlar. Verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline doğrudan doğruya veya dolayısıyla ilişkin bulunan bu kararlar, birer idari işlemdirler ve hukuka aykırı olmaları halinde hukuk düzeninden kaldırılmadan (hiç yapılmamış hale getirilmeleri) idari yargı yerlerinde açılacak bir idari dava ile istenebilir. Kural, idari işlemlere karşı Danıştay'da ve idari mahkemelerde idari dava açılmasının, davaya konu edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmayağıdır. Bu kurala, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 Sayılı Kanunla değişik 27. maddesinin' 3. fıkrasında istisna getirilmiştir. Fıkranın ilk cümlesinde yer alan hüküm, İdari Yargı sistemimizin bu konudaki tek istisnasıdır. Buna göre; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durdurmaktadır. Bunun için, davanın açılmış olması yeterlidir, mahkemenin ayrıca bir karar vermesine gerek yoktur. Başka anlatımla, tahsilat işleminin durması kendiliğinden olmaktadır (Candan, 1994a).

Sözünü ettiğimiz bağlamda "vergi yargısında yürütmenin durdurulması" derken yürütmenin durdurulması kavramının idari yargı dışında farklı bir anlamından söz etmemekteyiz. Bu bakımdan "vergi yargısı" deyimini idari yargının özel bir alanı anlamında kullanmaktayız. Ancak vergi hukukunun kendine özgü olaylarını ve sorunlarını göz önüne alarak, idarenin yaptığı çeşitli işlemler arasından vergisel işlemler üzerinde

yoğunlaştığında, yürütmenin durdurulması kavramının bu özel konu açısından bir tanımının yapılmasına ihtiyaç duyulur (Dönmez, 1987, 13-14).

İdari yargı yerlerinde bakılacak davalarda genel kural dava açılmasının dava konusu idari işlemin yürütmesini durdurmayacağıdır. Ancak, vergi mahkemelerinde görülen vergisel uyuşmazlıklardan kaynaklanan davalar için İYUK'un 27/3. Maddesinde özel hüküm düzenlenmiştir. Buna göre, Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklardan doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26. maddenin 3. fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

Yukarıda metnine yer verilen İYUK'un 27/3. maddesi uyarınca, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Bu tür davalarda mükelleflerin ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmelerine gerek yoktur. Davanın açılması ile birlikte yürütme kendiliğinden durur. Bu kuralın istisnaları anılan yasa hükmünde belirtilmiştir (Sönmez, 2006).

Buna göre, vergi yargısında açılan davalarda, yürütmenin durdurulması müessesesini iki yönden ele almak gerekir. Bunlardan ilki, vergi yargısında dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durması, diğeri ise vergi yargısında yürütmenin mahkeme kararı ile durmasıdır.

2.2.1. Vergi Yargısında Dava Açıldığında Yürütmenin Kendiliğinden Durması

Vergi yargılama hukukuna özgü olarak, vergi davasının bir sonucu da tahsilatın kendiliğinden durmasıdır. Dava ile birlikte yürütmenin durması, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde idari işleme karşı vergi mahkemesinde dava açılması

yürütmeyi kendiliğinden durdurur. Vergi mahkemesi dışındaki yargı mercilerinde açılan davalarda, ki bunlar kanun yolları olarak adlandırdığımız davalardır yürütmenin durabilmesi için mahkemenin yürütmenin durdurulmasına karar vermesi gerekir (Bayraklı, 1998, 114).

Vergi mahkemelerinde açılan davada, dava konusu tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının bir kısmına karşı dava açılması halinde, yürütme sadece dava konusu edilen kısım itibari ile durur. Geri kalan kısım için işlemin yürürlüğü durmaz.

2.2.1.1. Vergi Tarh ve Ceza İşlemlerine Karşı Açılan Davalar

VUK'un 20. Maddesinde verginin tarhı, "Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir" şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin tarhı, kısaca vergi borcunun hesaplanması işlemidir. Bu işlem kısaca "tarhiyat" olarak da adlandırılmaktadır. Buna göre, verginin tarhı vergiyi doğuran olayla başlayan vergileme sürecinde, vergi borcunun somut bir şekilde vergi dairesi tarafından hesaplanmasıdır. Verginin tarhı işleminin en önemli özelliği, bu işlemin idari bir niteliğinde olmasıdır. Beyan usulünde tarh işlemi fiilen vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmektedir. Ancak, vergi idaresi, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının yaptıkları işlemlerin doğruluğunu her zaman için denetlemek hak ve yetkisine sahiptir Bu yüzden, vergi tarhı sonuçta idari bir işlemdir (Pehlivan O., 2007, 67).

Tarh işlemi genel idare hukuku kurallarına göre tesis edilen idari işlemlere yukarıda ifade edilen noktalarda benzemekle birlikte, tarh işleminin genel idari işlemlerden ayrıldığı bazı noktalar da vardır. Genel idare hukuku kurallarına göre, idari işlemlere karşı dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Yürütmeyi durdurma için ayrıca karar alınması gerekir. Oysa tarh işlemine karşı açılan idari dava yürütmenin kendiliğinden durmasını sağlar. Çünkü tarh işleminde tarh edilen verginin hemen alınması halinde

yükümlünün telafisi mümkün olmayacak zararlarla karşılaşma olasılığı doğabilir. Bu nedenle tarh işlemi “askıda geçerli işlemler” sınıfına girer (Karakoç, 2004, 196).

Görüldüğü gibi tarh işlemi, mükellefin ödeyeceği vergiyi (vergi borcunu, devlet açısından vergi alacağını) tayin, tespit ve belli eden bir idari işlemdir. Ancak bu işlemin yapılmış olması her zaman verginin ödenmesi gereken safhaya geldiği, yani mükellefin borcunun kesinleştiği, tahakkuk ettiği anlamına gelmez. Bunun için tebliğ edilmesi ve mükellef tarafından dava açılmamış olması veya açılan davanın reddedilmiş olması gerekir. Beyana dayanan tarhiyatta (VUK md. 25-27) birinci durum, ikmalen ve re’sen tarhiyatta (Vuk md. 29-30) ikinci durum söz konusudur. Fakat bazen de vergi dairesi tarafından herhangi bir işlem yapılmadan kanunda belirtilen olayların gerçekleşmesi ile vergi tarh ve tahakkuk etmiş sayılır ve ödenmesi gereken safhaya gelir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda durum böyledir (25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanununun 41 maddesi ile çevre temizlik vergisi için de benzer durum ihdas etmiştir). Buna resmi tarh diyebiliriz (Baykara, 2001).

İdari davanın tahsilatı kendiliğinden durdurucu etkisi, yalnızca vergi mahkemelerinde açılan davalar için söz konusudur. Davanın konusu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezaları olsa dahi, başka idari yargı yerlerinde, örneğin idare mahkemesinde açılan dava, bu etkiyi yaratmaz. Davanın açıldığı vergi mahkemesi, o dava için yetkisiz olsa dahi, davanın durdurucu etkisi vardır (Candan, 2007, 304).

Vergi mahkemelerinde tahakkukun terkinin istemiyle açılan davalarda tahsilat kendiliğinden dava sonuçlanıncaya kadar durur. Tahsilat işlemlerinin dava sonuçlanıncaya kadar duracağı, mahkeme dava hakkında karar verinceye kadar davalı vergi dairelerinin ödeme emri düzenlenemeyeceği anlamına gelmektedir.

Danıştay 7. Dairesinin bir kararında; “Her ne kadar, mahkemece cezalı tarhiyatın terkinin istemiyle açılan dava reddedilmiş ve davacının yürütmenin durdurulması istemi Danıştay Yedinci Dairesince reddedilmiş ise de; ödeme emrinin düzenlendiği tarihte, cezalı tarhiyatın terkinin istemiyle açılan dava sonuçlanmadan, kesinleşen amme

alacağından bahsedil enleyeceğinden, amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenemeyeceğine” hükmetmiştir (DŞ. 7D 22.12.1998 T. E.1998/2457, K. 1998/4688).

Aynı zamanda vergi tarh ve ceza işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durmasının bir şartı da, davanın süresi içerisinde açılması gerektiğidir. Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi 30 gündür. Tarh ve ceza işlemlerine ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içinde dava açılmadığı halde bu işlemlere ilişkin tahsilat işlemlerine devam edilecek ve ödeme emri düzenlenme aşamasına geçilebilecektir.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında; “Tahakkuka karşı vergi mahkemesinde dava açma süresi içerisinde açılan davanın tahsilatı kendiliğinden durduracağı; tahakkuka konu verginin tahsili için ödeme emri düzenlenemeyeceğine” hükmetmiştir (DŞ. 7D 09.06.1997 T. E.1996/3995, K. 1997/2353)

Danıştay 4. Dairesi tarafından bakılan bir davada; “...tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması tarhiyatın dava edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, tahakkuk edip kesinleşen amme alacağını vadesinde ödemeyenlere de cebren tahsil yoluna gidileceği açıktır. Olayda her ne kadar ödeme emirleriyle takip edilen vergi ve cezalara ilişkin tarhiyat vergi mahkemesinde uyuşmazlık konusu edilmiş ise de tarhiyata karşı yasal süre içerisinde dava açılmadığından... Vergi Mahkemesi 13.11.2000 günlü ve E: 2000. 468, K: 2000.1667 sayılı kararıyla davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verildiği, bu kararın Danıştayca’da onanarak kesinleştiği anlaşılmaktadır. Bu durumda yükümlü adına tarh ve tebliğ edilen ve yasal süre içerisinde dava açmadan kesinleşen vergi, fon payı ve cezaların vadesinde ödenmemesi nedeniyle kesinleşen amme alacağının gecikme faiziyle birlikte tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık görülmediğinden aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır” kararına hükmedilmiştir (DŞ. 4D 19.9.2002 T. E.2001/2231, K. 2001/2951)

Tahsilatın durması, davanın idari yargı yerince (vergi mahkemesince) sonuçlandırılmasına kadar devam eder. Eğer, vergi mahkemesince verilen karar, kamu alacağını konu edinen idari işlemin (örneğin; tarh işleminin) iptali yolunda ise, alacak

hukuk düzeninde doğmamış hale geleceğinden, böyle bir alacak için ödeme emri düzenleme olanağı da ortadan kalkar. Tersine, karar, davanın kısmen reddi yolunda ise, alacaklı kamu idaresi, 2577 sayılı Kanununun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, kesinleşen alacağı davacıya bildirerek, süresinde ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenleyebilir. Davanın tümüyle reddi halinde ise, davacıya yeni bir ihbarname düzenlenmesine gerek yoktur. Bu halde; mahkemece hukuka uygun görülen tarh işlemine konu vergi, 6183 sayılı Kanununun 37'nci maddesi uyarınca yapılacak tebligat üzerine işlemeye başlayan bir aylık müddet içerisinde ödenmez ise, doğrudan, ödeme emri ile istenilebilir (Candan, 2007, 307).

Vergi mahkemelerinde dava konusu olan tarhiyatların tahsil işlemleri, dava sonuçlanıncaya kadar duracağından, vergi daireleri dava sonucunu beklemeden uygulamada söz konusu tarhiyatlara ilişkin ödeme emri düzenlemezler. Eğer vergi daireleri, dava konusu olmuş ve dava aşaması sürmekte olan tarhiyatlara ilişkin tahsil işlemlerini devam ettirerek, ödeme emri düzenlerse, davacı olan mükellefler söz konusu ödeme emirlerini dava konusu yapabilirler. Bu ödeme emirlerine karşı açılan davalar tahsilat aşamasında olduğu için bu işlemlerin yürütmesi kendiliğinden durmayacaktır. Davacının açacağı davada ayrıca yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekecektir. Vergi mahkemesi, bu istemi inceleyerek öncelikle yürütmenin durdurulması hakkında bir karar verecektir.

Bu duruma ilişkin açılan bir davada davacının yürütmenin durdurulması istemine ilişkin vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar şöyledir; ‘ ‘ Dava konusu olayda iptali istenilen ödeme emri içeriği vergi ve cezaların tarhiyatlarına karşı Mahkememizin E:2005/2921 esasında dava açıldığı anlaşılmakta olup; tarhiyata karşı Vergi Mahkemesinde dava açılmasıyla tahsil işlemi yukarıda anılan Kanun maddesine göre kendiliğinden durduğundan kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilmesi mümkün değildir. Bu durum karşısında, ödeme emri ile istenilen kamu alacağı henüz kesinleşmediğinden ödeme emri tanzim ve tebliğinde yasal isabet görülmemiştir. Ayrıca uyuşmazlığa konu işlemin uygulanması halinde davacının telafisi güç zarara uğrayacağı da açıktır. Açıklanan nedenlerle; dava konusu işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu ve davacının ileride telafisi güç zararlarına yol açacağı anlaşıldığından teminat aranmaksızın

davanın esası hakkında bir karar verilinceye kadar yürütülmesinin durdurulmasına karar verildi (Mersin Vergi Mahkemesi 31.01.2006 T, E:2005/2419).

Danıştay 4. Dairesinin bir kararında ise; ‘‘Dosyanın incelenmesinden; ödeme emirlerinin dayanağı olan tarhiyata karşı 25.6.2004 tarihinde dava açıldığı bu davanın İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 24.11.2004 tarih ve E.2004/1974, K.2004/2637 sayılı kararı ile süre aşımı nedeniyle reddedildiği, uyuşmazlık konusu ödeme emirlerinin ise, 11.10.2004 tarihinde düzenlenip 14.10.2004 tarihinde davacıya tebliğ edildiği anlaşılmıştır. 2577 sayılı Yasanın yukarıda sözü edilen hükmü uyarınca tarhiyata karşı dava açılmasıyla tahsil işleminin duracağı, ödeme emrinin ise ancak usulüne uygun şekilde kesinleşmiş alacaklar için düzenlenmesinin mümkün olduğu açıktır. Olayda, vergi mahkemesince her ne kadar usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilip süresinde dava açılmayan ve vadesinde de ödenmeyen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin yasaya uygun bulunduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş ise de, dava konusu ödeme emirlerinin tarhiyata karşı açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesinden önce düzenlenip, tebliğ edildiği, dolayısıyla ortada henüz kesinleşmiş ve ödeme emri ile talep edilebilir hale gelmiş bir amme alacağının bulunmadığı anlaşıldığından ödeme emirlerinin iptali talebi ile açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir (DŞ. 4D 27.4.2006 T. ve E.2005/2390, K.2006/1616).

Ayrıca, Uygulamada, vergi mahkemesinde açılan davanın, Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesine göre hesaplanan gecikme faizinin tahsilinin de duracağı kabul edilmektedir. Bu sonuca, gecikme faizinin fıkırdaki geçen "zam" kavramı içinde mütalaa edilmesiyle varılmaktadır. Fıkırdaki geçen "zam " sözcüğü, bir vergi, resim ve harca veya benzeri mali yüküme bağlı olarak hesaplanan ve üzerinden hesaplandığı vergi, resim ve harç benzeri mali yükümün niteliğini taşıyan ek ödemeleri anlatmaktadır. Oysa; Anayasa Mahkemesi'nin 21.9.1998 gün ve E. 1988/7, K: 1988/27 sayılı kararında da belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizi, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm değildir. Devlet'e ait bir meblağın, zamanında ödenmeyerek haksız kullanılmasının karşılığı, yani bedelidir. Böyle olunca; gecikme faizinin "zam" olarak nitelendirilmesi ve dava açılmakla tahsilinin duracağı kabulü, olanaklı görünmemektedir (Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2006, s. 646).

Son olarak, vergi davası açılması sonucu, mükellefler dava konusu yaptıkları tahsilatı duran tarhiyatın (vergi ve cezaların) ödemesini isterlerse dava sonucunu beklemeden vergi dairelerine yapabilirler. Yargılama sonucu, davacı mükellef davayı kazanırsa, ödediği vergiyi davalı idareden geri alabilir.

Görüldüğü üzere vergi davalarında genel kural dava açılmasının tahsil işlemini durdurması yönündedir. Dava açılmakla tahsil işlemleri kendiliğinden duran vergilendirme işlemleri vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi üzerinden hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak tanımlanan tarh işlemi ile zam ve ceza kesme işlemleridir. Vergi mahkemesinin idari dava açılması, tarh ve ceza kesme işleminin, ancak dava konusu edilen kısmının tahsil işlemini durdurur. Tarh ve ceza kesme işleminin idari davaya konu edilmeyen kısımlarına ilişkin vergi ve cezaların, yasal sürelerinde ödenmesi gerekir. Aksi takdirde, vergi idaresince cebri tahsil yöntemleri uygulanır.

2.2.1.2. Gümrük Vergi ve Cezalarına Karşı Açılan Davalar

Gümrük vergisi ile ilgili uyuşmazlıklar; nitelikleri, çözüm yolları ve sonuçları bakımından diğer vergi uyuşmazlıklarından farklılık göstermektedir. Verginin yapısından kaynaklanan teknik farklılıklar bulunmaktadır. Gümrük vergileri, eşya üzerinden alınan, bir nevi tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türüdür. Dolayısıyla vergilerin hesaplanmasında çıkacak ihtilaflar, dahilde alınan vergiler gibi muhasebe kayıtları esas alınarak yapılan incelemelerde değil, eşyanın nitelik ve kıymeti gibi unsurlar üzerinde yoğunlaşmaktadır (Kızılot & Kızılot, 2007, 478).

Gümrük Kanunu, gümrük vergi ve cezalarına ilişkin düzenlemeleri de ihtiva etmekte olup, ortaya çıkması muhtemel olan değişik uyuşmazlık türlerinin çözümlenmesine ilişkin yolları da belirtmektedir (Çavuş, 2006).

Aynı zamanda gümrük vergisi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki usul ve esaslara tabidir. Bu yüzden, gümrük vergi ve cezalarına ilişkin tahakkuk işlemlerinin dava konusu olduğu durumlarda bu işlemlerin tahsillerinin yürütülmesi dava açıldığında durur.

Daha önce, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinin 3. Fıkrasında; Gümrük idaresince alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel teşkil etmez'' hükmüne yer verilmekteydi. Bundan dolayı, Gümrük Kanunundan kaynaklanan gümrük vergi ve cezalarının tahakkukuna ilişkin uyuşmazlıklara karşı dava açılması halinde, bu tür vergi ve cezalara ait tahsilatın yürütmesi kendiliğinden durmuyordu ve davacının dava açarken ayrıca yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekiyordu.

Ancak, Ordu Vergi Mahkemesi tarafından itiraz yoluyla bu hükmün iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması sonucu, Yüksek Mahkeme, yerel mahkemenin itirazını yerinde bularak, 4458 sayılı Kanununun 245/3. Maddesini iptal etti.

Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu iptal kararında; Anayasa'nın 10. maddesinde, "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." denilmektedir. Bu yasak, birbirinin aynı durumunda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Aynı durumda olanlar için farklı düzenleme eşitliğe aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında değişik uygulamalar yapılamaz. Kimi yasalarda mali yükümlülükler düzenlenmiş olup çeşitli vergi, resim ve harçların her birinin ayrı bir usul ile beyan, tarh ve tahsil edilmesinin kurala bağlanması bu yükümlülüklerin farklı özelliklere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Genel olarak verginin beyanı, tarh, tahakkuk ve vergi mahkemelerinde dava açma usulü ile ilgili kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsile ilişkin kurallar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almıştır. Gümrük vergi ve cezaları konusunda ise verginin beyanı, hesaplanması, tahakkuku, gümrük idaresine itiraz ve dava açılması ile ilgili kurallar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş, gümrük vergi ve cezalarının tahsilat usulü de 6183 sayılı Yasa'da belirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasında "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek

veya tüzelkişidir." denilerek mükellefin tanımı yapılmış, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 11 numaralı fıkrasında da "yükümlü" deyiminin "gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri" ifade edeceği belirtilmiştir. Vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin her biri farklı özelliklere sahip iseler de, diğer vergi mükellefleri ile gümrük vergisi mükelleflerinin, mükellef olma, kendilerinden tahsil edilmesi gereken mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve aynı yargı mercilerinde davacı olarak haklarını arayabilmeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Buna göre, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel, Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırıdır. Kuralın iptali gerekir.' hükmüne varılmıştır (AYM, 18.10.2005, E.2003/7, K.2005/71, 22.2.2006 tarih ve 26088 sayılı RG).

İptal edilen kanun hükmü ile beraber, vergi mahkemelerinde açılan gümrük vergisi ve cezaların tahakkukuna ilişkin davalarda, 2577 sayılı İYUK'nun 27/3. Maddesi dikkate alınarak yargılama yapılacaktır. Böylece, dava açılması halinde, gümrük vergisi ve cezaların tahakkukuna ilişkin uyuşmazlıkların dava konusu edilen bölümünün tahsiline ilişkin işlemler için yürütme kendiliğinden duracaktır. Ayrıca yürütmenin durdurulması istemine gerek yoktur.

Uygulama da, davacılar bazen gümrük vergisi tahakkukuna ilişkin açtıkları davalarda yürütmenin durdurulması isteminde bulunabiliyorlar. Vergi mahkemeleri, bu istemleri 'yürütmenin durdurulması hakkında karar verilmesine yer olmadığına' hükmü ile karara bağlamaktadır.

Bununla ilgili bir Vergi Mahkemesi kararında; 'Dava konusu olayda, iptali istenilen Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü kararında yer alan gümrük para cezalarının niteliği diğer vergilere ait cezalar ile aynı olduğundan buna karşı Vergi Mahkemesinde dava açılmasıyla tahsil işlemi yukarıda sözü edilen 2577 sayılı Kanunun 27/3.maddesi

gereğince kendiliğinden duracaktır. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına oybirliği ile karar verildi” hükmüne yer verilmiştir (Mersin Vergi Mahkemesi 27.04.2006 T, E:2006/3159).

2.2.2. Vergi Yargısında Yürütmenin Mahkeme Kararı ile Durması

Vergi Kanunlarında yürütmenin durdurulması genellikle “tahsil” açısından ele alınmıştır. Tahsil işlemlerinin durdurulması ile yürütmenin durdurulması eş anlamda kullanılmıştır. Gerçekten, vergilendirme süreci içerisinde düşünüldüğünde, vergisel işlemlerin sonuçta nihai hedef olarak tahsile yöneldiği görülür. Ancak vergi idaresinin yaptığı icrai nitelikteki işlemlerden bazıları her ne kadar sonunda yine vergi alacağının tahsilini amaçlasa da- ilk planda yükümlüleri herhangi bir para borcunun ödenmesi dışında bir takım yükümlülükler altına sokar. Vergi hukuku alanında yapılan parasal yükümlülük ve biçimsel yükümlülük ayırımına uygun olarak vergi idaresi, mükellefleri bazı biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeleri için zorlayabilir. Ayrıca vergi ilişkisi dışındaki üçüncü kişilere yönelik idari işlemlerde bulunabilir. Bu tür işlemlerin yürütülmesi için tahsil işlemlerinin yapılması gerekmez (Kıvanç, 2007).

2.2.2.1. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunmayı Gerektiren Haller

2.2.2.1.1. İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelere Dayanılarak Yapılan Tarh İşlemleri

İhtirazi kayıt, Osmanlıca bir terkip olup terki ben asıl yapısı “kayd-ı ihtirazi”dir. İhtirazın sözlük anlamı “geri durma”, “çekinme”, “ön koşul” ya da “kabul etmeme” olarak ifade edilmektedir. Bu durumda, ihtirazi kayıt tamlamasının karşılığını “çekinme kaydı” ya da “çekince kaydı” veya “kabul etmeme kaydı” olarak düşünebiliriz (Yerlikaya, 2005, 4).

Vergi Usul Kanunu’nun 378/2 maddesinde “mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükmüne yer verilerek, mükelleflerin kendi yaptıkları beyanlara karşı dava yolu kapatılmış olmasına rağmen, bu kuralın istisnasını ihtirazi kayıtlarla beyan usulü oluşturmaktadır.

İhtirazi kayıtla beyan usulü ilişkin bir düzenlemeye Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmemiştir. Ancak İYUK'un 27/3. Maddesinde "... ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz ..." hüküm gereğince, mükelleflerin kendilerince yapılan beyanlara ihtirazi kayıt koymaları halinde dava açılabileceği anlaşılmaktadır.

Genel hukuk ilkelerine esasen vergi uygulamasına girmiş ola ihtirazi kayıt ile beyan gerek Vergi Usul Kanununda gerekse diğer vergi kanunlarında özel şekilde düzenlenmiş bir müessese değildir. Bu uygulamaya göre mükellefler vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, ihtiraz kaydıyla beyanda bulunmakta ve beyan ettikleri matrah üzerinden salınan vergiye de itiraz etmektedirler. Böyle bir yöntem ile V.U.K. 378. madde ikinci fıkra hükmü aşılmakta ve mükellefler beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere ilişkin olarak kendilerine dava hakkı yaratmış olmaktadır (Özbudak, 1995, 21).

Mükelleflerin ihtirazi kayıt koyarak beyanda bulunmaları; onlara, ihtirazi kayıt koyarak beyan ettikleri matrah veya matrah kısmı için vergi mahkemeleri nezdinde dava açma hakkını vermektedir. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi İYUK'un 7. maddesine göre özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde 30 gün olarak belirlenmiştir. Aynı maddeye göre 30 günlük dava açma süresi, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden başlamaktadır. Buna göre ihtirazi kayıtla beyanda bulunulması halinde; davaların, tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde açılması gerekmektedir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açma süresi içerisinde vergi mahkemelerinde dava açılmaması durumunda söz konusu vergiye karşı dava açma hakkı kaybedilmektedir (Pehlivan Y. , 2005).

İhtirazi kayıt ile verilen beyannameler diğer beyannamelerden farklı değildir. İhtirazi kayıt ile verilen beyannamenin vergi dairesince diğer beyannamelerden ayrılabilmesi için beyannamenin üzerine "ihtirazi kayıtla beyandır" şeklinde not düşülmesi gerekir. Maliye Bakanlığı, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 58. maddesinde "Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota

“ihtirazi kayıt” adı verilir” denilerek beyannamenin üzerine kanuni gerekçenin yazılmasını istemişse de fiziki olarak bu mümkün olmayabilir. Bu nedenle beyannamenin görünen yerine “ihtirazi kayıtla beyandır” şeklinde not konularak gerekçesinin ekli dilekçede olduğu belirtilmesi ve beyannameye bu dilekçenin eklenmesi uygun olur (Kızılot & Kızılot, 2007, 499).

İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin vergiye tabi olmadığını düşündükleri gelirleri veya istisna, muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yoldur. Böyle durumlarda mükellefler ihtirazi kayıtla beyanname vererek, daha sonra dava yoluna gidip haksız ödedikleri vergiyi geri isteyebileceklerdir. Bu şekilde beyanname, süresi içinde verilerek cezalı duruma düşülmesi önlenmekte, ancak diğer taraftan da dava açma hakkı saklı tutulmaktadır. Kural olarak, verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiye karşı açılan dava, verginin ödenmesini durdurmamaktadır. Ödemenin durması için, mahkemeden yürütmenin durdurulmasının da talep edilmesi gerekir. Mahkeme bu talebi uygun görürse, ödeme mahkeme kararına kadar ertelenmiş olacaktır (Bilici, 2010, 127).

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarh işlemlerine karşı açılacak davalarda, dava açılması ile dava konusu tarh işleminin yürütmesi kendiliğinden durmaz. Davacı mükellefin, ayrıca yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekmektedir. Davaya bakan vergi mahkemesince, bu istem değerlendirildikten sonra, dava konusu işlemin yürürlüğünün durdurulup, durdurulmayacağına karar verilir. Dava açılırken dava konusu işlemin yürürlüğün durdurulması istenmez yada, mahkeme, davacının yürütmenin durdurulması istemini reddederse, vergi dairesi tarafından tahsilat aşamasına geçilerek ödeme emri düzenlenebilir.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında; “... Yukarıda belirtilen maddenin incelenmesinden ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmış olmasının bu vergilerin tahsiline devam edilmesini engelleyemeyeceği, ancak yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve mahkemece bu istemin kabulü yönünde karar verilmesi halinde tahsil işleminin duracağı anlaşılmaktadır. Olayda, davacı 1998 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla vermiş ve tahakkuk işlemine karşı açtığı davada, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü

ve ... sayılı kararıyla yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verilmiş olması karşısında, tahsil işlemini gerçekleştirmeye yönelik olarak ödeme emri düzenlenmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Bu durumda, Mahkemece ödeme emri içeriğinde yer alan vergilere karşı dava açıldığından, amme alacağının henüz kesinleşmediği dolayısıyla düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğundan bahisle iptali yönünde verilen kararda isabet görülmemiştir... denilmiştir (DŞ. 4D 18.04.2001 T. ve E.2000/502, K.2001/1626).

Danıştay 7.Dairesi'nin bir kararında ise "İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle idari dava açılmış bulunmasına karşın, davada yürütmenin durdurulması isteminde bulunulmadığından; tahakkuk eden gümrük vergisinin ödeme emri ile istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığına" hükmüne yer verilmiştir (DŞ. 7D 29.11.2005 T. ve E.2002/3668, K.2005/2952).

2.2.2.1.2. Tahsilat İşlemleri

2.2.2.1.2.1. Ödeme Emri İşlemleri

Ödeme emri,, alacaklı kamu idaresi olarak tanımlayacağımız Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin kamu alacağının tahsili amacıyla sahip buldukları bu imkanın ilk aşamasını oluşturmaktadır. Kamu borçlusuna ödeme konusunda son kez yapılan uyarı niteliğindedir. Kamu alacağının bu uyarıya rağmen ödenmemesinin sonucu, cebren tahsil yöntemlerinin uygulanmasıdır (Candan, 2007, 271).

İdari yargı yerlerinde iptal dava açılması, tersi yasada öngörülmedikçe, dava konusu olan idari işlemleri yürütülmesini durdurmaz. Şu kadar ki, mahkeme, taraflardan birinin istemi üzerine, yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Mahkemenin bu yolda bir kararı yoksa, yasa da açıkça öngörülmemişse, yürütme kendiliğinden durmaz. Her ne kadar vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda, dava açılması yürütmeyi durdursa da, bir idari işlem olan ödeme emrine karşı dava açılması durumunda yürütmenin durdurulmasının istenilmesi gerekir. Aksi halde ödeme emri, sonuçlarını doğurmaya devam eder. İdari işlemler, tersi saptanıncaya kadar, hukuka uygun sayılır ve yürütülür. Kişilerin, idari

işlemlere karşı dava açmaları üzerine, idari işlemlerin yürütülmesinin kendiliğinden durması yolunun benimsenmesi, idarenin işlerini güçleştirir ve kimi durumlarda, idareyi çalışamaz duruma getirebilir. İdari işlemlere karşı dava açıldıktan sonra, yürütmenin durdurulup durdurulmasının takdirinin yargı yerlerine bırakılması, yerinde bir yol olarak düşünülmüştür. Mahkemece, yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi durumunda, esas dava karara bağlanıncaya kadar, eski durumun devamı sağlanır. Başka bir deyişle, ilgililerin idari yargıda dava konusu yaptıkları ödeme emrinin uygulanması, dava sonuna kadar ertelenir. Yürütmenin durdurulması, bu ertelemeyi sağlayan geçici bir önlemdir. Dava açılmış olmak kaydıyla yürütmenin durdurulması her zaman istenebilir (Gözübüyük Ş., 1999, 966).

6183 sayılı AATUHK'un 55. Maddesinde "Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "Ödeme emri" ile tebliğ olunur" hükmüne yer verilerek, amme borçlusuna iki seçenek bırakılmıştır. Birincisi, 7 gün içinde borcunu ödemek, ikincisi ise yine aynı süre içerisinde mal bildiriminde bulunmak.

Yine aynı kanunun 58. Maddesinde "Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur hükmüne göre ise, amme borçlusuna kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı dava açabileceği seçeneği sunulmuştur.

Maddede geçen vergi itiraz komisyonu nezdinde itiraz da bulunma terimi, ilgili vergi mahkemesinde dava açma yoluna anlatmaktadır.

Ödeme emrine karşı idari dava açılması, ödeme emrinin konusu olan kamu alacağının tahsilini kendiliğinden durdurmaz. Yani; İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddenin 3'üncü fıkrasında, vergi mahkemesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezaları dolayısıyla açılan davalara tanınan tahsilatı kendiliğinden durdurucu etki, ödeme emrinin iptali istemişle açılan idari davalara

tanınmamıştır. Alacaklı kamu idaresi, açılan idari davaya karşın, alacağın tahsili için ödeme emrinden sonra yapılması gereken işlemlere devam edebilir; örneğin, haciz kararı alarak, uygulayabilir. Davacı, tahsilat işlemlerine devam edilmemesini arzu ediyorsa, davanın açıldığı idari yargı yerinden, yürütmenin durdurulmasına karar verilmesini isteyebilir (Candan 2007, 346).

İptal davasında verilen kararın niteliğine göre mahkemece daha önce verilen yürütmenin durdurulması kararının ya hüküm ve neticeleri ortadan kalkar ya da geçici bir önlem olma niteliği, kesin hüküm niteliğine dönüşür. Dolayısıyla iptal davası açılmadan yürütmenin durdurulmasını sağlamak amacıyla dava açılmaz. Yürütmenin durdurulması kararının verildiği durumlarda davanın esastan karara bağlanmasıyla yürütmenin durdurulması kararının varlığı sona erer. Esastan verilen karar ödeme emrinin iptali şeklinde ise, yürütmenin durdurulması kararı geçici olma özelliğini kaybeder ve iptal kararının kesin hüküm niteliği devreye girer. Esastan verilen karar davanın reddi ise, yürütmenin durdurulması kararının geçici olan hüküm ve sonuçları böylelikle sona ermiş olur. Mahkeme kararıyla dava konusu ödeme emrinin hukuka uygunluğu tespit edilmiş olur. Böylece ödeme emri tekrar icrailik niteliğini kazanarak uygulanabilir bir nitelik kazanır (Atay E. , 2007).

2.2.2.1.2.2. Teminat İstenmesine İlişkin İşlemler

AATUHK'un Teminat İsteme başlıklı 9. Maddesinde, amme borçlusundan hangi hallerde teminat istenmesi gerektiğine yer verilmiştir. Buna göre; 13 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359 uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir. Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir.

Alacaklı kamu idaresi tarafından teminat istenmesi işlemine karşı dava açılması dava konusu işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Mükellef bu süre içerisinde istenilen teminatı vermek suretiyle hukuka aykırı işlem dolayısıyla belirli bir süre mal

varlığının tasarruf yetkisinden yoksun kalabilir. Bu nedenle mükellef açtığı davada yürütmenin durdurulması kararı almak suretiyle hukuka aykırı işlem nedeniyle uğrayacağı zararları önleyebilecektir (Toprak, 2006, 43).

Kanun hükümleri ve içtihatlarla rağmen, şartları oluşmadan mükelleflerden teminat istenilmesi durumunda, mükellef teminatın istenilmesine ilişkin olarak yapılan idari işlemin iptalini, yürütmenin durdurulması talepli olarak isteyebilmektedir. Nitekim bu konuda, Danıştay Dördüncü Dairesi yakın tarihli bir Kararı'nda da; "... davacı şirket hakkında yukarıda metni verilen Yasa maddesinde belirtilen şekilde ve sayılan durumlara temas eden bir vergi incelemesine başlanılmış, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılan inceleme elemanlarınca inceleme tamamlanıp inceleme ile ilgili Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiş, bu rapora dayanılarak da şirket hakkında tarhiyat yapılarak düzenlenen vergi/ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmiştir. İncelemenin tamamlanıp düzenlenen inceleme raporunun ve buna göre yapılan tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin tebliğinden sonra davalı idarece bu kez 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca davacıdan aynı Kanun'un 10. maddesinde sayılan teminatların gösterilmesi istenmiştir. Yukarıda yer verilen yasa maddesi ve açıklamalara göre incelemenin tamamlanıp buna ilişkin tarhiyatın yapılarak ilgisine tebliğinden sonra teminat istenmesine olanak bulunmadığından, davacıdan teminat istenmesine ilişkin olarak tesis edilen işlemde ve bu işleme karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir" gerekçesiyle, mükellefin, teminat istenmesi işlemine karşı "yürütmenin durdurulması talepli" olarak yaptığı başvuruda, mükellef lehine yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir, (Kızılot Z., 2009), (DŞ.4D,01.10.2009 T E. 2009/6440).

2.2.2.1.2.3. İhtiyati Haciz İşlemleri

İhtiyati haciz işlemine karşı açılan davanın konusu, AATUHK' da sayılan şartların varlığı halinde, kamu alacaklarının güvence altına alınması amacıyla kamu borçlusunun borcuna yetecek kadar malına ihtiyati haciz uygulanmasıdır. İhtiyati haciz işlemi, yükümlendirme işlemi biçiminde ortaya çıkan bireysel-özel bir idari işlemdir. Mallarına ihtiyati haciz uygulanan kamu borçlusu, bu idari işlemi, yetki, şekil, konu, sebep veya

amaç unsurlarında var olduğunu ileri sürdüğü hukuka aykırılıklar nedeniyle dava konusu yapılabilir (Şarлак, 2007, 53).

İhtiyati haczin de bir tahsil işlemi olması nedeniyle, dava açılması yürütmeyi durdurmuyacaktır. İhtiyati hacze karşı dava açılmasına rağmen idare haciz işlemi yürütebilecek ve borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisini sınırlandırabilecektir. Yürütmenin durdurulabilmesi için İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen iki koşulun somut olayda gerçekleşmesi gerekir. Bu iki koşuldan biri giderilmesi güç bir zararın doğması, diğeri ise açıkça hukuka aykırılıktır (Dönmez, 1987, 67).

İhtiyati haciz işlemi yapılabilmesi için, 6183 sayılı AATUHK'un 13. maddesinde sayılan sebeplerden en az birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu madde de; ihtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmayı ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,
7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkarmanın diğeri malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa ‘’ hükmüne yer verilmiştir.

Maddede yazılı bu durumlardan olmayan bir sebebe dayanılarak ihtiyati haciz kararı alınamaz; alınırsa, karar, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur. Ayrıca; karara esas alınan sebebin gerçek olması da gerekir. Uyuşmazlık halinde, dayanılan sebebin gerçekliğinin, idare tarafından kanıtlanması gerekir (Candan, 2007, 95).

Konu ile ilgili bir Vergi Mahkemesi'nin yürütmeyi durdurma kararında;'' Olayda, davalı idare tarafından davacı hakkındaki ihtiyati haczin 6183 sayılı Kanunun 13'ncü maddesinin 1'nci fıkrasının 2. ve 3'ncü bentleri uyarınca uygulandığı belirtilmekte ise de; bu bentler uyarınca ihtiyati haciz kararı alınmasının nedenleri açık olup, davacının ikametgahının bulunmadığı, mallarını kaçırmaya gibi bir durumun varlığı konusunda davalı idareye yeterli bilgi ve belgeler sunulmamaktadır. Bu durumda; davalı idarenin ihtiyati haciz işleminin tesisine dayanak oluşturan gerekçe ve unsurları açıkça ortaya koyması hukuka bağlı idarelerde zorunluluk olup, dava konusu ihtiyati haciz işlemine neden gösterilen 6183 sayılı Kanunun 13. maddesinin 1. fıkrasının 2. ve 3'ncü bentlerindeki şartların olayda ne şekilde gerçekleştiği ortaya konulmadığından davacı hakkında uygulanan ihtiyati haciz işleminde bu yönüyle hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı Yasanın 27. maddesi hükmü uyarınca açıkça hukuka aykırılığı saptanan dava konusu işlemin yürütülmesinin devamı halinde davacı açısından telafisi güç zararların doğmasına neden olabileceğinden teminat aranmaksızın dava sonuna kadar dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmiş, ve bu karar Bölge İdare Mahkemesi tarafından onanmıştır (Trabzon Vergi Mahkemesi, 25.03.2009 Tarih, E:2009/59).

2.2.2.1.2.4. İhtiyati Tahakkuk İşlemleri

İhtiyati tahakkuk uygulaması ile vergi idaresi, henüz tahakkuk etmemiş vergi alacağını derhal tahakkuk ettirebilir. Bu uygulamaya, vergi dairesi müdürü'nün yazılı isteği üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanının vereceği kararla gidilmektedir. Hangi hallerde ihtiyati tahakkuka gidilebileceği AATUHK'nun 17. maddesinde sayılmıştır:

1. Yukarıda saydığımız teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı halinde,
2. Borçlunun belli ikametgâhının bulunmaması halinde,

3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yollara başvurması ihtimali varsa,
4. Mal bildirimine çağrılan borçlu, belli edilen müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya eksik bildirimde bulunmuşsa,
5. Mükellefin haczi sonuçsuz bırakmak için mallarını kaçırmaya yönelik ban davranışlar içine girmesi (örneğin mallarını mülkünden çıkarması, gizlemesi veya başkasının üzerine geçirmesi),
6. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmişse.

İhtiyati tahakkuka gidilmesi, bu uygulamaya konu olan vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarının ödeme zamanları gelmeden tahsil edilmesi imkanını vermez. Ancak, bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulaması tatbik olunur, ilerde bu vergiyle ilgili kesin tahakkuk yapıldığı vakit daha önce gerçekleştirilen ihtiyati tahakkuk işlemi düzeltilir (AATUHK m. 19). Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulamasına gidilen kişiler, ihtiyati tahakkuk nedenlerine ve miktarına karşı 7 gün içinde vergi mahkemesine itiraz edebilirler (AATUHK m. 20) (Bilici, 2010, 102-103).

İhtiyati tahakkuk, vergi idaresinin, İdare Hukukunda, idari davaya konu edilebileceği kabul edilen türde bir idari işlemdir. Başka anlatımla, Kamu Hukuku alanında, vergi idaresinin, tek yanlı irade beyanı ile kesin olarak; yani, idari prosedürün son aşamasında tesis edilmiş ve yürütülmesi zorunlu nitelikte işlemidir. Bu yüzden; idari davaya konu edilmesi olanaklıdır. Ancak; 20'nci madde, ihtiyati tahakkukun idari davaya konu edilebilmesini, ilgili hakkında ihtiyati haciz uygulanmış olması koşuluna bağlı kılmıştır. Bunun sebebi, ihtiyati tahakkuk işleminin mükellefe tebliğinin gerekli olmaması; mükellefin böyle bir tahakkukun varlığını, ihtiyati haciz uygulamasıyla birlikte öğrenmiş bulunmasıdır. Danıştay içtihadı, ihtiyati tahakkuk yapılmasının, ihtiyati haciz uygulamasından önce, mükellefin menfaatini ihlal etmeyeceği ve, bu nedenle de, idari davaya konu edilemeyeceği yolundadır. Dolayısıyla; mükellefin, ihtiyati haciz uygulamasından önce, herhangi bir biçimde, ihtiyati tahakkuku öğrenmiş olması; hatta, gerekmediği halde, mükellefe tebliğ edilmiş bulunması durumunda dahi, idari dava açabilmek için, ihtiyati haciz uygulamasını beklemesi gerekmektedir (Candan, 2007, 126).

İhtiyati tahakkuk işlemi her ne kadar, bir tahsil işlemi gibi görünmese, etkinliğini ihtiyati haciz ile birlikte doğuracağından ve ihtiyati haczin uygulanması ile gerçekleşeceğinden, ihtiyati tahakkuk işlemine karşı açılan davalarda, işlemin yürütmesi kendiliğinden durmayacaktır. Ancak, yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması halinde mahkeme bu istemi değerlendirecek ve bu istem hakkında bir karar verecektir.

2.2.2.1.3. Vergi Hataları İle İlgili Yapılan Başvurulara İlişkin İşlemler

V.U.K.'un 116. maddesi vergi hatasını, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlamıştır. 117. ve 118. maddelerde ise hesap hataları ve vergilendirme hatalarının neler olduğu açıklanmıştır. Vergi hataları konusunda önemli olan husus bu hatalar nedeni ile verginin haksız yere fazla veya eksik alınmasıdır. Yoksa verginin miktarına ilişkin olmayan hatalar vergi hatası olarak nitelendirilemez. Buna göre; hata tanımında belirtilen unsurlara ilişkin bir işlem 117.ve 118.maddelerde yer alan hata türlerinden birinin kapsamında ise bu hatanın düzeltme konusu yapılabileceği sonucuna varılır (Tülü, 2006, 101).

Vergi hatalarının düzeltme başvurusuna rağmen düzeltilmesi mümkün olmayabilir. Veya idarece re'sen düzeltme yetkisi vergi yükümlüsünün aleyhine sonuç doğuracak şekilde kullanılabilir. Bu durumda, vergi yükümlüsü hakkını, ancak yargı yoluna başvurarak, yani dava açarak arayabilir (Candan, 2006b, 243).

Mükellefler, vergi hatasının yapıldığını düşündükleri vergi tahakkuklarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğinden itibaren 30 gün içinde, yani dava açma süresi içinde, vergi idaresine düzeltme talebinde bulunurlarsa, başvurularının reddine ilişkin işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler.

Vergi hatası düzeltme zamanaşımı, tahakkuk zamanaşımı ile aynıdır. Yani mükellefler, ancak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren 5 yıl içerisinde, düzeltme yoluna başvurabilir.

İşte, zamanaşımı süresi içerisinde olup, dava açma süresi geçen vergiler için hata söz konusu ise, mükellef, yaptığı düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Maliye Bakanlığı'nca bu başvuruya olumsuz yanıt verilmesi halinde, davacı tarafından söz konusu işleme karşı vergi mahkemesinde süresi içerisinde dava açılabilir.

Vergi hatalarına ile ilgili yapılan düzeltme ve şikayet başvurularına ilişkin dava açılması halinde, dava konusu idari işlemin yürütmesi kendiliğinden durmaz. Davacıların mahkemededen ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmesi gerekir.

Danıştay konuyla ilgili bir kararında;”... Olayda, davacı tarafından verilen 1997 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesine göre tarh ve tahakkuk eden vergilerin 2 ve 3'üncü taksitlerinin vadesinde ödenmemesi nedeniyle, amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. Davacının davalı idareye verdiği 13.4.1998 tarihi dilekçeyle düzeltme talebinde bulunmuş olması tahakkuk eden verginin tahsili işlemini durdurmaz. Düzeltme talebinin kabul edilmemesi üzerine şikayet yolu ile müracaat ve sonrasında dava yoluna gidilmesi ayrı bir prosedür olup kesinleşen vergi borcunun tahsili işlemini durduramayacağına...” hükmetmiştir (DŞ.4D,12.06.2000 T. E:1999/2681, K:2000/2716).

2.2.2.1.4. Uzlaşma Komisyonu Kararları

Uzlaşma, bazı vergi uyuşmazlıklarında, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek, uyuşmazlığın anlaşma yoluyla ortadan kaldırılmasıdır. Vergi cezaları, doğrudan uzlaşma konusu yapılamaz. Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle ilgili olarak yapılabilir. Bu şekilde, mükellefin aleyhinde tarh edilen vergilerin uzlaşma ile kısmen ya da tamamen kaldırılması, bu vergilere bağlı olarak kesilmiş olan cezayı da ortadan kaldırır (Pehlivan O. , 2007, 110).

Vergi uyuşmazlıklarının, yargı aşamasına intikal etmeden, idari aşamada çözümlenmesi, hem mükellefin hem de vergi idaresinin yararındadır. Uyuşmazlığın idari aşamada uzlaşma yolu ile çözümlenmesi sonucu; her iki taraf açısından da emek ve zaman kaybı önlenmekte, dava ile ilgili masraflardan ve kırtasiyecilikten kurtulmakta, parasal

anlamda da bir avantaj sağlanmaktadır. Mükellef, davayı kaybetmesi halinde belki de tamamını ödeyeceği vergi ve cezanın, bir kısmını ödemekte, idare ise; davayı kaybetmesi halinde, hiç tahsil edemeyeceği vergi ve cezayı, kısmen dahi olsa tahsil etmiş olacaktır (Kızılot Z., 2006).

Vergi uzlaşma komisyonları ve mükellefler arasında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucu, uzlaşma vaki olursa, mükellefler uzlaşılan vergilere karşı dava açamazlar. Fakat, uzlaşma vaki olmaması durumunda, mükellefler tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Uzlaşmanın vaki olmamasına halinde mükellefler tarh edilen vergilere karşı dava açtıklarında, dava konusu vergilerin yürütmesi kendiliğinden duracaktır. Çünkü, söz konusu vergiler için henüz tahakkuk aşaması devam etmekte olup, tahsil işlemleri daha başlamamıştır.

Bununla birlikte; uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşma talebine ilişkin başvurunun uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı, ve uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı yönlerinden yaptığı incelemeler sonucu uzlaşma başvurusu reddedileceğinden, mükellefler tarafından başvurunun reddine ilişkin uzlaşma komisyonu kararlarına karşı dava açma hakları vardır. Çünkü uzlaşma komisyonunun kararları hukuki niteliği bakımından kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlemdir. Fakat, uzlaşma komisyonu kararlarına karşı açılan davalar ile uzlaşmanın vaki olmamasından dolayı açılan davalar arasında yürütmenin durdurulması müessesesi bakımından fark vardır

Yukarıda bahsettiğimiz gibi, uzlaşma vaki olmadığından bahisle açılan davalarda, yürütme kendiliğinden dururken, uzlaşma başvurusunun reddine ilişkin komisyon kararlarına karşı açılacak davalarda dava konusu işlemin yürütmesi kendiliğinden durmaz. Davacının, ayrıca dava açarken mahkemeden yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekir.

Konuyla ilgili Danıştay'ın bir kararında; "... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27.maddesinin 1.fikrasında Danıştay'da veya İdari Mahkemelerde idari dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmayacağı hükme bağlanmış olmasına ve dosyanın incelenmesinden vergi mahkemesi nezdinde uzlaşma komisyonu kararının iptali dileğiyle açılan davada yürütmenin durdurulmasının istenilmediğinin ve bu yolda bir karar verilmediğinin anlaşılmasına göre, tahsili kabil bir kamu alacağının varlığı ortadadır. Aynı maddenin 8.fikrasında vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması tarh edilen vergilerle bunlara bağlı cezaların tahsil işlemini durduracağı açıklanmış ise de bu davalar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı,diğer bir deyimle tarhiyatın terkinini dileğiyle açılan davalardır. Olayda, uzlaşma komisyonunun vergi ve cezalarda uzlaşamadığına ilişkin bir kararı bulunmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 205 sayılı Kanunla eklenen bölümde yer alan Ek 7.maddesiyle tanınan 15 günlük ek dava süresi içinde tarhiyata yönelik olarak açılacak yukarıda belirtilen türde bir dava söz konusu olmadığından 27.maddenin 8 numaralı bendine göre tahsil işleminin kendiliğinden durması söz konusu olamaz.." hükmüne yer verilmiştir (DŞ.4D,17.06.1985 T E:1985/1738, K:1985/1795).

2.2.2.1.5. Takdir Komisyonu Kararları

Vergi Usul Kanunu'nun 72 ila 76. maddeleri arasında'' Takdir komisyonları, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli vergi idaresinin ve mükellef kesiminin temsilcilerinden oluşan sürekli ya da geçici komisyonlardır'' şeklinde tanımlanmıştır.

Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy

muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

Dikkat edilirse burada davacı konumunda yükümlü değil, bazı kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Yükümlü ancak, takdir komisyonunun emsal bedel takdirlerine karşı vergi davası açabilmektedir. "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir "(VUK md 267). Emsal bedeli esas olarak üç sırada tespit edilir. Birinci sıra, ortalama fiyat esas, ikinci sıra maliyet bedeli esasdır. Emsal bedel bu iki sıradaki yollardan tespit edilemiyorsa, emsal bedeli takdir komisyonu tarafından tespit edilir. İşte yükümlü bu emsal bedele karşı vergi mahkemesinde vergi davası açabilir. Ancak bu dava verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (Bayraklı, 1998, 71).

Kısaca, arsa ve arazi birim değerlerinin tespitine ilişkin ve emsal bedel tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı ilgilileri tarafından dava açıldığında, söz konusu vergilere ilişkin tahsil işlemlerinin yürütmesi durmaz. Mahkemenin, ayrıca yürütmenin durdurulması kararı vermesi gerekir.

2.2.2.2. Yürütmenin Durdurulması İstemi ve İstemde Bulunmanın Usul ve Şartları

Yürütmeyi durdurma kararı verilmesinin usul ve şartları İYUK'un 27. maddesinde hükme bağlanmış olup bu maddenin 2. No.lu bendinde, idari işlemin uygulanmasının telafisi güç veya imkansız zararlar meydana getirmesi ile idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması yürütmeyi durdurma kararının iki şartı olarak kabul edilmiştir. Yürütmeyi durdurma kararı verilmesi için ayrıca açılmış bir dava olması gerekmektedir. Zira bu istem ya dava açılması sırasında ya da davanın görüşülmesi sırasında davanın esası hakkındaki karar kesinleşinceye kadar her safhada bir dilekçe ile veya yalnızca dava, temyiz, cevap vs. dilekçelerin üzerine "yürütmeyi durdurma istemlidir" şerhi konularak istenebilmektedir. Yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi ilk derece mahkemelerinden talep edilebileceği gibi temyiz yerlerinde de yürütmenin durdurulması talep edilebilir. Yürütmeyi durdurma kararı kural olarak teminat karşılığında verilmesine rağmen teminat aranmaksızın da yürütmenin durdurulması kararı verilebilmektedir. Bu konuda yargı yerlerinin takdir yetkisi bulunmaktadır (Kayı, 1999).

İdari yargı yerlerinde dava açılması ve kanun yollarına başvurulması, davaya konu edilen idari işlemin ve kanun yolu başvurusuna konu edilen kararın yürütülmesini, kanunda getirilen istisna dışında, kendiliğinden durdurmaz. İdari işlemin veya idari yargı yeri kararının hukuka aykırılığını iddia eden taraf dava veya başvuru sonuçlanıncaya kadar, idari işlem veya yargı kararının hukuki sonuçlarını meydana getirmesini arzu etmiyorsa, dava veya başvuruyu inceleyen idari yargı yerinden, yürütmenin durdurulmasına karar verilmesini istemek zorundadır. Ancak; Kanun koyucu, özellikle, idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasını sıkı koşullara bağlamıştır. Kamu hizmetinin aksamamasını temin amacına yönelik bulunan bu koşulların gerçekleşmesi durumunda, yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Bu nedenle; istemde bulunan, bu koşulların gerçekleşip gerçekleşmediklerinin araştırılmasında re'sen hareket edebilen idari yargıca, gerekli belge ve bilgilerle yardımcı olmalıdır (Candan, 1994a).

2.2.2.2.1. Yürütmenin Durdurulması İsteminin İncelenmesi

Vergi yargısında açılan davalarda, yürütmenin kendiliğinden durmadığı hallerde, davacı dava konusu işlemlerin yürürlüğünün durmasını istiyorsa, dava dilekçesini yürütmenin durdurulması istemli olarak mahkemeye sunmalıdır. Acil işlerden olan ve mümkün olan çabuklukla karara bağlanması gereken yürütmenin durdurulması istemli dava dilekçelerini içeren dava dosyaları davanın tek hakim tarafından yada heyet olarak bakılması hususuna göre mahkeme heyeti yada hakim tarafından öncelikli olarak incelenir. Dava dilekçelerinde, ilk inceleme hususlarında herhangi bir usulsüzlük görülmez ise, dava dilekçesi davalı idareye tebliğ edilmeksizin, yürütmenin durdurulması istemi hakkında bir karar verilir. Bu karar dava dilekçesi ile beraber davalı idareye tebliğ edilir.

Ayrıca, davacı tarafından dava açılırken dava dilekçesinde yürütmenin durdurulması isteminde bulunulmamışsa, dava açıldıktan sonra da ek bir dilekçe vererek yürütmenin durdurulması istenebilir ve bu istem yine öncelikli olarak yargı yeri tarafından incelenir.

Yürütmenin durdurulması istemli davalarda İdari Yargılama Usulü Kanununun 16. maddesinde öngörülen tebligat süreleri kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir (m. 27/4). Eğer yargı yeri, yürütmenin durdurulması

istemi hakkında karar vermeden önce, karşı tarafın savunmasını alma ya da bazı konularda bilgi edinme gereksiniminde ise, özel tebligat yoluna gidebilmektedir. Bu yolla, dava dosyasının daha kısa süre içinde tekemmül etmesi sağlanır (Gözübüyük & Dinçer,1996, 452).

Dava dilekçesinin veya yürütmenin durdurulması istemine ilişkin dilekçede yapılan açıklamaları ve dava dosyasına konulan belgeleri inceleyen idare yargı yeri, her iki koşulun birlikte gerçekleşmiş olduğu kanısına varırsa, gerekçe göstermek suretiyle yürütmenin durdurulmasına karar verir. Değilse; istemi reddeder. Veya, istemin karara bağlanması kimi bilgi ve belgelerin getirilmesini gerekli kılmakta ise, istemin, idarenin savunmasının ve/veya ara karar ile istenilen bilgi ve belgelerin alınmasından sonra incelenmesine yahut bu durumların gerçekleşmesine kadar kabulüne verebilir (Candan, 2006a, 651).

2.2.2.2.2. Yürütmenin Durdurulması İstemine İlişkin Süreler

Yürütmenin durdurulması isteğinin incelenmesi ivedi yargılama işlerinden olduğu için yasa koyucu bu isteme ilişkin özel süre kuralları getirmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 4 numaralı fıkrasına göre, yürütmenin durdurulması istemini inceleyen hakim, mahkeme veya Danıştay dairesi, yasanın 16. maddesinde belirtilen cevap sürelerini kısaltabilir. 30 günlük cevap süresini takdir edeceği bir süre ile sınırlayabilir. Genel olarak işlemin uygulanmasında önlenemez zararların oluşması açıkça belli olan uyuşmazlıklarda karşı tarafın cevap süresi 15 veya 20 gün ile sınırlı tutulur (Coşkun & Karyağdı, 2001, 282).

2.2.2.2.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunmanın Usul ve Şartları

İdari işlemlere karşı açılan davalarda, işlemin yürütülmesinin durdurulmasına ilişkin olarak karar verilebilmek açısından karara dayanak teşkil edecek asli ve temel nedenler İYUK'un 27. maddesinde, istemin şekline ilişkin hususlar ise anılan Yasa'nın 1 ve müteakip maddelerinde açıklanmış bulunmaktadır. Vergi tarhiyatına ilişkin olanlar hariç olmak üzere bir iptal davasının sırf açılmış olması hali, tek başına idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasına yetmemektedir. Çünkü idarelerin görevli ve yetkili

kılındıkları bir alanda kamu hizmeti olarak tarif edilmiş etkinlikler bakımından bunların uygulanmalarını, işin başında yasa koyucu tarafından yürütülmesi gerekli ve hukuka uygun birer işlem olarak tavsif edilmiş bulunmaktadır. Bu özelliği nedeniyledir ki, davaya konu yapılmış ve fakat uygulaması süren bir idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasını sağlamak, davanın açılması veya açılmış bir davanın sonuçlanmasından önceki bir aşamasında, yazılı bir biçimde yürütmenin durdurulmasını istemek ve ayrıca idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve işlemin hukuka aykırı olması koşullarının birlikte gerçekleşmiş olması koşullarına bağlanmış bulunmaktadır. Ayrıca, yazılı bir şekilde yapılmış bulunan anılan istemin, şekli noktalarında İYUK'un hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir (Polatkan, 2003).

Yürütmenin durdurulması ancak açılmış bir dava var ise istenebilir. İstemle birlikte bir dava açılıyor olması da mümkündür. Ortada açılmış bir dava yoksa, ihtiyati tedbir niteliğinde yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz. İdari Yargılama Usulü Kanununun yürütmenin durdurulmasını düzenleyen 27. madde hükmünde yer alan "yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir" ifadesi bunu açıkça belirtmektedir (Dönmez, 1987, 81).

Yürütmenin durdurulması kararı istem üzerine verilir. İdari yargı mercileri, yürütmenin durdurulması konusunda kendilerinden bir talepte bulunulmamış ise bu konuyu re'sen inceleyemezler. Yani idari işlem aleyhine dava açılması veya kanun yollarına başvurulması ile yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Bunun için dava dilekçesinde veya yargılamanın devam ettiği sırada ilgililerin talebi gerekmektedir (Uğur, 2006, 18).

2.2.2.2.4. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü Şartları

Yürütmenin durdurulması istemi ancak açılan bir iptal davası içerisinde istenebilir. Dava açılmadan herhangi bir işlemin doğrudan doğruya yürütmesinin durdurulması istemiyle yargı yerlerine müracaat mümkün değildir. Yargı yerleri de, eğer ki yürütmenin durdurulması konusunda kendilerinden bir talepte bulunulmamış ise, bu konuyu re'sen inceleyemezler. Yürütmenin durdurulması istemi, davacının şahsına bağlı bir haktır. Bu nedenle istemin bizzat davacı (varsa vekili) tarafından yapılması gerekir (Sönmez, 2006).

Yürütmenin durdurulmasını istemek için yasada sayılı koşulların bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu konuda davacı tarafından ileri sürülen bir talep olmalıdır. Mahkeme talep olmadan idari işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar veremez. İstek dava dilekçesinde ya da sonradan verilecek ek dilekçede yapılabilir. Söz konusu işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması gerekir. Son iki koşul İYUK m. 27/2’de idari yargı yerlerince yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar verilebilmesi için öngörülmüştür. İdari yargı yerinin bu kararı verebilmesi için bu iki koşulun birlikte uygulanması gerekmektedir (Candan, 1995, 670).

Yürütmenin durdurulması, idari işlemin uygulanmasını belli bir süre ve de en geç dava sonuçlanıncaya kadar engeller. Bu yüzden geçici bir tedbir niteliğindedir. Davanın karara bağlanması ile birlikte, yürütmenin durdurulması tedbiri de geçerliliğini kaybeder. Dava kabul edilerek, işlem iptal edilmişse, yürütmenin durdurulmasına gerek kalmaz. Buna karşılık, dava reddedilmiş ise, yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden ortadan kalkar; idare işlemini uygulamaya devam eder. Ancak, yürütmenin durdurulması kararı, dava devam ederken de, davaya bakan mahkemece de kaldırılabilir (Kalabalık, 2003, 323).

2.2.2.2.4.1. Telafisi Güç ve İmkansız Zararların Doğması

Yürütmenin durdurulması kararı verebilmesi için gerekli koşullardan bir, işlemin uygulanması halinde giderilmesi güç veya imkansız zararların doğması halidir. Bu zararlar maddi ve manevi nitelikte olabilir. İşlemin uygulanması halinde muhatabının maddi ve manevi yönden “ zor durumda “ kalması ve bu zor durumun “tahammül edilmesi güç ağırlıkta olması”, kanunun kabul ettiği “ giderilmesi güç veya imkânsız zarar “deyiminin objektif niteliğini belirler (Karavelioğlu, 1997, 691).

İdari yargı yeri, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğma olasılığının bulunup bulunmadığını, dava konusu işlemin davacının hukukunda (daha geniş olarak hukuk düzeninde) meydana getireceği değişiklikleri, bu değişikliklerin etki ve sonuçlarını araştırarak saptamaya çalışır. Bu konuda, davacının getireceği bilgi ve belgeleri de dikkate alır. Yürütmenin durdurulmasına karar verebilmesi için, bu olası zararın giderilmesinin, (maddi ve/veya hukuki bakımdan) olanaksız olması

şart değildir; olağan koşullarla sağlanamayacak olması, yani güç bulunması yeterlidir (Candan, 2006a, 650).

Zararın telafisinin güç olması, zararın giderilmesinin maddi veya manevi büyük fedakarlıklar gerektirmesidir. İmkansız olması ise, artık meydana gelen zararın giderilmesinin imkan dışı olmasıdır. Bunun tespiti her bir olay ve kişi için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Bu iki şartın birlikte bulunması halinde, mahkeme yürütmenin durdurulması gerektiği konusunda gerekçe hazırlaması gerekir. Anayasa gereği her karar gerekçeli olmak zorunda ise de; buradaki karar, uyuşmazlığı sona erdiren bir karar değildir. Sadece, yürütmenin durdurulmasına karar verilmesini gerektiren durumların hukuki gerekçelere bağlanmasıdır (Bayraklı, 1998, 117).

İdarenin yaptığı işlem ile kişi için giderilmesi zor bir zarar meydana gelmiş ise böyle bir durum söz konusu olur. Aslında burada belirtilen zarar somut zarar değildir. İdarenin tahsis ettiği işlem ile davacının zarara uğrayıp uğramama ihtimalidir. Davacının hukukunda meydana gelecek değişikliklerin etki ve sonuçlarının değerlendirilmesiyle tespit edilmelidir. Bulunması gereken zararın niteliği objektif olmalıdır. Sadece davacı için değil, mahkeme içinde zararın anılan nitelikte olması gereklidir.

Sonradan giderilmesi güç bir zararın doğup doğmayacağını her olayda ayrı ayrı araştırılmak gerekir. Somut olayın niteliğine ve davacının kişisel durumuna göre idari işlemin yürütülmesi davacıya önemli bir zarar verecekse, bu koşulun gerçekleştiği kabul edilmelidir. Söz gelimi, yükümlü vergi borcunu ödemediği takdirde zor duruma düşecekse ve olayda hukuka aykırılık gerçekleşmişse yürütme durdurulmalıdır. Bu koşul değerlendirilirken “vergi kaynağının korunması ilkesi” göz önünde tutulmalıdır (Kıvanç, 2007).

Davacının haczedilen taşınmazlarının ihale yoluyla satışına ilişkin vergi dairesi işleminin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan bir davada; ...’Davalı idareden; Dava konusu ihale yoluyla satış ilanının davacıya tebliğ edilip edilmediğinin sorulmasına ve tebliğ alındısının istenilmesine,

Dava konusu işlemin uygulanması halinde telafisi güç zarar doğurabilecek nitelikte bulunması nedeniyle, davalı idarenin savunması ve ara kararı cevabı alınıp ya da savunma ve ara kararına cevap verme süresi geçip yeni bir karar verinceye kadar dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına, savunma ve ara kararına cevap verilebilmesi için davalı idareye (7) gün süre tanınmasına...’’ kararı verilmiştir (Trabzon Vergi Mahkemesi 10.07.2009 T, E:2009/313).

Görüldüğü gibi vergi mahkemesi, dava konusu haciz işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararlar doğurabileceği sonucuna vararak yürütmenin durdurulması istemini davalı idarenin savunması ve ara kararı cevabı alınca kadar kabul etmiştir.

2.2.2.2.4.2. Açıkça Hukuka Aykırılık

Yürütmenin durdurulması karar verilebilmesi için, idari işlemdeki hukuka aykırılık halinin açık "olması gerekir. Açık hukuka aykırılıktan kasıt, sıradan bir vatandaşın kolayca anlayabileceği hukuki sakatlıklar değildir; davaya bakan yargıçların, mesleki bilgi ve deneyimlerine dayanarak, herhangi bir özel araştırma ve incelemeye gerek olmaksızın, ilk bakışta görebilecekleri sakatlıklardır. Dava dilekçesinde veya yürütmenin durdurulması istemine ilişkin dilekçede yapılan açıklamaları ve dava dosyasına konulan belgeleri inceleyen idari yargı yeri, her iki koşulun birlikte gerçekleşmiş olduğu kanısına varırsa, gerekçe göstermek suretiyle yürütmenin durdurulmasına karar verir. Değilse; istemi reddeder veya istemin karara bağlanması kimi bilgi ve belgelerin getirtilmesini gerekli kılmakta ise istemin, idarenin savunmasının ve/veya ara karar ile istenilen bilgi ve belgelerin anılmasından sonra incelenmesine yahut bu durumların gerçekleşmesine kadar kabulüne karar verebilir. Yürütmenin durdurulması istemini inceleyen idari yargı yeri, gerekli görürse, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16.maddesinde Öngörülen sürelerin kısaltılmasına, hatta tebligatın memur eliyle yapılmasına karar verebilir. Kanun, savunma ve cevap sürelerinin kısaltılması konusunda idari yargı yerini sınırlamamıştır. İdari yargı yeri, bu konuda, takdir yetkisini olayın koşullarına göre kullanır (Candan 1994a).

Buna göre, işlemin açıkça hukuka aykırı olması hükmünün, davanın iptali ile sonuçlanacağına kabul edilir görünmesi, hakim de davanın esasın kabul edilme şansının

büyük olduğu kanaatinin oluşması veya idari işlemin dava sonunda iptal edilmesinin olması görülmesi halleri şeklinde anlaşılması gerekir (Aslan Z. , 2001, 46).

İYUK'un 2/1. maddesinde;” idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptal davası açılabilceği öngörülmüştür. Bununla birlikte, yürütmenin durdurulması kararı verebilmek için gerekli olan en önemli şart, açıkça hukuka aykırılık şartı ile söz konusu maddede geçen hukuka aykırılık şartı arasında elbette fark vardır.

Yürütmenin durdurulması istemini inceleyen yargı yeri, açıkça hukuka aykırılık şartının farkına varırsa ve yürütmenin durdurulması istemini kabul ederse, davayı da esastan kabul edeceği anlamına gelmez. Her ne kadar, yürütmenin durdurulması istemleri kabul edilen davaların, esasları hakkında verilen karar sonuçları da işlemin iptali yönünde yada davanın kabulü yönünde olsa da, bu bir kural değildir. Burada bahsedilen açıkça hukuka aykırılık kavramından, davaya ilk bakışta anlaşılabilen hukuki sakatlıkları anlamalıyız.

Açıkça hukuka aykırılık idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından birinde gerçekleşebilir. Ancak daha davanın başında davayı esastan çözecek nitelikte bir karar vermek mümkün olmayacağından, burada yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için makul bir yanılma payı içerisinde davanın ilk bakışta haklı görülmesini yeterli bulmak gerekir. Özellikle vergi davalarında idarenin yaptığı bir işlemin açıkça hukuka aykırı olup olmadığını başlangıçta belirlemek oldukça zordur. Bu nedenle hukuka aykırılık koşulu yorumlanırken esnek davranmak yerinde olacaktır (Kıvanç, 2007).

2.2.3. Yürütmenin Durdurulması ve Teminat

İYUK'un 27/5. maddesinde; “Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz “ kuralına yer verilmiştir.

Genel olarak teminat, dava açandan ileride davasını kaybetmesi durumunda bu dava nedeniyle, karşı tarafın uğrayabileceği bir zararı karşılamak üzere önceden bir güvence alınması anlamına gelir. Yürütmenin durdurulması kararlarında alınacak teminat da, mahkemenin ilkin dava konusu işlemin yürütmesini durdurması; ancak uyuşmazlığın nihai çözümünde davacı aleyhine (YD kararının aksine) karar vermesi halinde karşı tarafın yürütmenin durdurulduğu süre içinde uğrayabileceği zararlara karşılık bir güvence alınması anlamındadır (Karavelioğlu, 1997, 693).

Teminat, İYUK'un 31. Maddesinde HUMK'na atıf yapılan haller arasında sayılmıştır. Buna göre HUMK'un 96-100. Maddeleri arasında sayılan teminata ilişkin hükümler idari yargıdaki teminat kavramı için de geçerlidir.

Bu hükümlere göre, teminat olarak para ve paraya çevrilen mal ve haklar yanında kişisel güvence de geçerlidir. Ancak idari yargıda para, kambiyo senetleri, Devlet tahvilleri (borçlanma senetleri), banka teminat mektupları ile paraya çevrilebilen varlık ve hakların teminat olarak kabul edilmesine karşın kişisel teminatın (kefil) kabulüne ilişkin bir örneğe rastlamadık (Coşkun & Karyağdı, 2001, 289).

Öte yandan, yine İYUK'nun 31 inci maddesindeki atıf nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarında Vergi, Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanacağından; bu tür davalarda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10 uncu maddesinde gösterilen değerlerin teminat olarak gösterilmesi mümkündür (Karavelioğlu, 1997, 694).

Söz konusu kanun maddesinde teminat olarak şunlar kabul edilir:

1. Para,
2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler
4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Teminat konusu miktarı ve geçerlilik süresi yargı yeri tarafından takdir edilir. Yürütmenin durdurulması isteği teminat verilmesi şartıyla kabul edilirse, teminat cins veya miktarı ile geçerlilik süresi kararda yer alır. Yürütmenin durdurulması müessesesi için teminat istenmesi kural olsa da, mahkeme davanın konusuna ve olayın niteliğine göre teminat aramayabilir.

Taraflar arasında teminat istenmesine ilişkin bir anlaşmazlık olması halinde, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren mahkeme ya da daire tarafından bu anlaşmazlık çözülebilir.

Vergi mahkemelerinde tahakkuk işlemlerine karşı açılan davaların reddedilmesi durumunda, davacı mükellefler dava konusu vergi tahakkukuna ilişkin verilen davanın reddine dair kararı kanun yoluna taşıyıp yürütmenin durdurulması istemli olarak Danıştay'da temyiz ederler. Danıştay, tahakkuka ilişkin vergi mahkemesinin verdiği kararın yürütmesinin durdurulması istemini geçerli bir teminat karşılığı kabul edebilir. Bu durumda, davacı teminatı göstermediğinde veya gösterilen teminat yeterli olmadığında, davalı vergi daireleri dava konusu tahakkuka ilişkin tahsil işlemlerine başlayıp ödeme emri düzenlerler.

Yüksek mahkeme, vergi mahkemesi kararının yürütmesinin durdurulmasını teminat gösterme şartına bağladığından, davacının bu teminatı göstermediği veya eksik göstermesi durumunda yürütmenin durdurulması kararı oluşmayacaktır. Bununla birlikte, mahkeme kararı hakkında yürütmeyi durdurma kararı oluşmadığından ödeme emri düzenlemek yerinde değildir. Çünkü taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire tarafından çözümlenmelidir.

Bu durumda vergi dairelerinin, davacı mükellefin teminat şartını yerine getirmediğinden dolayı, ilgili Danıştay dairesine başvurması gerekmektedir. Danıştay, söz

konusu teminata ilişkin uyuşmazlığı çözümler ve gerekirse yürütmenin durdurulması kararını kaldırır.

Vergi idareleri teminat gösterilmediğinden bahisle ödeme emri düzenlemesi durumunda, davacı mükellefin söz konusu ödeme emrine karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır.

Konuyla ilgili açılan bir davada vergi mahkemesi; ‘...1998/4. aya ilişkin gelir (stopaj) vergisi, ağır kusur cezası ile gecikme faizini ödememesi ve yeterli teminat göstermemesi nedeniyle davacı adına ödeme emri düzenlenmiştir. ... Vergi Mahkemesi, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/5. maddesinde, yürütmenin durdurulması kararlarının teminat karşılığı verileceği ve teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıkların yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, veya hakim tarafından çözümleneceğinin belirtildiği, dosyanın incelenmesinden, davacının 1997 yılı işlemlerinin gayrimenkul satış istisnası yönünden incelenmesi sonucu ikmalen salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi ve hesaplanan fon payı ile geçici vergi için kesilen ağır kusur cezasına karşı açılan davanın kısmen reddine ilişkin ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararına yönelik temyiz başvurusu sonuçlanıncaya kadar Danıştay Dördüncü Dairesinin E:2000/3540 sayılı kararıyla geçerli teminat karşılığı yürütmenin durdurulmasına karar verildiği, bu kararlar üzerine gösterilen teminatların borcu karşılamadığı belirtilerek cebri takibat işlemlerine başlanacağına davacıya bildirilmesine karşın ödemede bulunulmaması ve yeterli teminat gösterilmemesi üzerine ödeme emri düzenlenip, tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, olayda, uyuşmazlığın teminata bağlanmasıyla muhtemel kamu alacağının güvence altına alınmasının amaçlandığı, temyiz aşamasında mahkeme kararının teminat karşılığı yürütmesinin durdurulmasına karar verildiği, davacının da teminat göstermesiyle mahkeme kararının yürürlüğünün durduğu, ancak gösterilen teminatın yetersiz olmasından dolayı dava konusu ödeme emrinin düzenlenmesine karşın 2577 sayılı Kanunun anılan 27/5 inci maddesinde teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıkların yürütmenin durdurulmasına karar veren Dairece çözümleneceğinin ifade edilmesi nedeniyle, teminatın yetersizliğinden dolayı davalı İdarenin yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmasını isteyebileceği, halihazırda mahkeme kararının yürütmesi durdurulmuş bulunduğundan ödeme emriyle istenebilecek kesinleşmiş bir vergi borcunun bu aşamada bulunmadığı gerekçesiyle ödeme

emrinin iptaline karar vermiştir. Danıştay ise vergi mahkemesinin bu kararını onamıştır (DŞ.4, 25.11.2002 T, E:2001/4228, K:2002/3660).

2.2.4. Vergi Mahkemelerinde Yürütmenin Durdurulması İstemi Üzerine Verilebilecek Kararlar

Yürütmenin durdurulması istemine ilişkin vergi mahkemelerinde, davanın konusuna ve olayın niteliğine göre çeşitli kararlar verilebilir.

2.2.4.1. Yürütmenin Savunma Alınıp Yeni Bir Karar Verilinceye Kadar Durdurulması

Genel olarak, savunma hakkı idari yargılama usulümüzde de yer almıştır. Mevzuatımız da dilekçelerin ve savunmaların taraflara karşılıklı olarak kaç kez gönderilecekleri ve her seferde ne kadar süreye sahip oldukları bile ayrıntılı olarak hükme bağlanmıştır (Kızılot & Kızılot, 2007, 665).

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda savunmaya kadar kabul düzenlenmemiştir. Yargı içtihatlarıyla uygulamaya girmiştir. Savunmaya kadar kabul kararı özellikle giderilmesi güç veya imkansız zararların doğması şartının gerçekleştiği durumlarda verilir. İşlemin hukuka aykırı olup olmadığı hususunun tespiti söz konusu olamadığından sadece telafisi güç zarar şartı aranır (Kandil, 2007, 75).

Savunma alınca kadar yürütmenin kabulü kararı geçici nitelikte bir karardır. Yani dava konusu işlemin yürütmesi davalı idarenin savunması gelinceye kadar durdurulur. Davalı idarenin savunması geldiğinde, mahkeme savunma ve ekindeki tüm bilgi ve belgeleri inceleyerek yürütmenin durdurulması hakkında yeniden karar verir.

Aynı zamanda mahkeme yürütmenin durdurulması kararı verebilmek için dava konusu işleme ilişkin bir takım bilgi ve belgelere ihtiyaç duyabileceğinden ilgili yerlere ara kararı yapabilir. Bu durumda, dava konusu işlem ilk bakışta hukuka aykırı gözüküyor ve telafisi güç ve imkansız zararlara sebebiyet verebileceği anlaşılıyorsa, savunma ve ara kararı gelinceye kadar yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

Gayrimenkul sermaye iradından kaynaklanan gelir vergisi ve fon payı ile vergi ziyai cezası ve gecikme faizi borçlarının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle açılan davada; vergi mahkemesi yürütmenin durdurulması istemini özetle şöyle karara bağlamıştır; ‘...Dosyanın incelenmesinden, dava konusu ödeme emri içeriği cezalı gelir vergisi ve fon payı tarhiyatına karşı yasal süresi içinde 03.06.2003 tarihinde dava açıldığı, dolayısıyla, ödeme emrinin düzenlendiği 19.02.2004 tarihinde borcun henüz kesinleşmemiş olduğu, ayrıca anılan dava sonucunda Mahkememiz Hakimliğinin 05.07.2004 gün ve E:2003/934, K:2004/1068 sayılı kararıyla cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verildiği görülmüştür.

Bu nedenle, yürütmenin durdurulması isteminin 2577 sayılı Kanunun 27/2. maddesi uyarınca davalı idarenin birinci savunması alındıktan veya savunma verme süresi geçtikten sonra yürütmenin durdurulması istemi hakkında yeniden bir karar verilmeye kadar kabulüne, 20.07.2004 tarihinde karar verildi...’ (İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, 20.07.2004 T, E: 2004/1840).

Söz konusu mahkeme kararında, her ne kadar davalı idarenin savunması alınmadan dava konusu işlemin hukuka aykırılığı açıkça tespit edilemese de; davacı adına düzenlenen ödeme emrinin yürürlüğünün devam etmesi halinde davacının telafisi güç ve imkansız zararlarına neden olabileceği göz önüne alınarak, geçici bir yürütmenin durdurulması kararı verilmiştir.

Yürütmenin durdurulması isteminin ara kararı cevabı ve idare savunmasının (veya bunlardan sadece birinin) gelmesine kadar kabulü yolundaki kararların, geçerlik süresi ara kararı cevabı ve savunma geldiğinde biter. Bu durumda mahkeme, dava dilekçesi ve ekindeki belge ve bilgiler ile ara kararıyla getirtilen belgeleri ve idare savunmasındaki bilgi ve açıklamaları ve varsa savunma ekinde verilen belgeleri inceleyerek edindiği kanaate göre istemi kabul veya reddeder. İkinci kez verilen karar büyük bir ihtimalle istemin kabulü yolunda olur. Çünkü, yargı yeri daha ilk incelemede işlemde büyük bir sakatlık görmüş ve işlemin yürütülmesi halinde davacının giderilmesi güç veya imkansız zararlarının doğacağına kanaat getirerek yürütmeyi durdurmuştur. Eğer ki yargı yeri, yürütmenin durdurulması şartlarının gerçekleşmediği konusunda tereddüt etseydi, Kanunun açık hükmü karşısında ilk aşamada yürütmenin durdurulması kararı veremezdi. O

nedenle de ara kararı cevabı ve savunmanın, ilk aşamada yürütmenin durdurulması istemini kabul eden yargı yerinde başlangıçta hakim olan düşünceye tesir ile onu değiştirmesi ve yargı yerini aksi bir kanaata götürmesi uzak bir ihtimaldir (Karavelioğlu, 1997, 690-691).

2.2.4.2. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma ve Ara Kararından Sonra İncelenmesi

Dava açıldığında yürütmenin durdurulması istemli dava dilekçesini inceleyen mahkeme, dava konusu hukuki olayı belirlemek ve yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar vermek için, daha davanın ilk aşamasında bir kısım bilgi ve belgelere ihtiyaç duyabilir. Bu durumda mahkeme hem davalı idarenin savunması geldikten sonra hem de ilgili yerlerde istediği bilgi ve belgeler için yaptığı ara kararına ilişkin cevap geldikten sonra yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesine ilişkin karar verir.

Ödeme emrine karşı yürütmenin durdurulması istemli olarak açılan davada vergi mahkemesi; ‘...Davalı idareden; Dava konusu ödeme emirlerine konu olan vergi-ceza borçlarının nevelerinin belirtilerek, hangi gerekçelerle hangi mükellef adına tahakkuk ettirildiğinin ve ne şekilde davacıya yöneltilecek ödeme emrine konu edildiğinin sorulmasına, Dava konusu ödeme emirlerinde yer alan vergi-ceza borçlarına yönelik olarak davacıya ihbarname tebliğ edilip edilmediğinin, tebliğ edilmişse buna karşı dava açılıp açılmadığının sorulmasına ve uyuşmazlığa ilişkin diğer tüm bilgi ve belgelerin istenilmesine, Olayın niteliğine ve davanın durumuna göre yürütmenin durdurulması isteminin, davalı idarenin birinci savunması alındıktan ve ara kararı gereği yerine getirildikten sonra incelenmesine... karar vermiştir (Trabzon Vergi Mahkemesi 15.04.2009 T, E:2009/191).

Dava konusu olayda, bir tahsil işlemi olan ödeme emrine karşı dava açılması ile yürütme kendiliğinden durmayacaktır. Bundan dolayı, mahkeme dava konusu hukuki uyuşmazlığı bir an önce çözüme kavuşturmak ve yürütmenin durdurulması hakkında bir karar vermek için davalı idarenin savunması ile birlikte gerekli tüm bilgi ve belgeleri de davalı idareden ara kararı ile istemektedir. Yürütmenin durdurulması istemi ile ilgili kararı ise savunma ve ara kararı cevabı alındıktan sonra karara bağlayacaktır. Savunma ve ara kararı cevabı geldikten sonra, mahkeme dava konusu uyuşmazlığın açıklığa kavuşturulması

için başka bilgi ve belgelere ihtiyaç duyarsa, yine ara kararı yapar ve yürütmenin durdurulması istemini bu ara kararından sonra inceler.

2.2.4.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunmanın Alınmasından Sonra İncelenmesi

Genel olarak davanın dilekçe aşamasında kanıtlar ortaya tam olarak konulamamış olabileceği için yürütmenin durdurulabilmesi için aranan koşulların bulunup bulunmadığı anlaşılabilir. Bu nedenle, dava dilekçesinin davalı idareye tebliğ edilerek savunmasının alınmasına gerek duyulabilir. Bu durumda, yürütmenin durdurulması isteminin kabulü veya reddi ya da bir karar verilmeksizin, idarenin savunmasının alınmasından sonra yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesine karar verilir. Savunma alındıktan sonra uyuşmazlık aydınlığa kavuşmuşsa ve bir ara kararına da gerek görülüyorsa istem incelenerek yürütmenin durdurulmasına veya yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verilir (Coşkun & Karyağdı, 2001, 280).

Haciz işlemin iptali ve öncelikle yürütmesinin durdurulması istemiyle açılan davada vergi mahkemesi; ‘‘...Yürütmenin durdurulması isteminin davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma verme süresi geçtikten sonra incelenmesine...’’ karar vermiştir (İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 10.11.2006 T, E:2006/2995).

Mahkeme kararında, savunma verme süresinden kasıt, otuz gündür. Davalı idare söz konusu kararın kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde savunmasını mahkemeye göndermelidir. Aksi halde, 30 gün geçtikten sonra savunma verilmemesi halinde, mahkeme yürütmenin durdurulması istemini inceleyecektir.

2.2.4.4. Yürütmenin Durdurulması Kararı

Mahkeme tarafından idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması yönlerinden değerlendirilip her iki koşulun var olduğu yönünde gerekli kanıya ulaşılması halinde, yürütmenin durdurulması istemi olumlu yanıt bulacaktır (Uslu, 2006).

Uygulamada, çoğu davada açık hukuka aykırılık şartının gerçekleşmiş olmasının yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için yeterli görülmektedir. Çünkü, açıkça hukuka aykırı işlemin uygulanması halinde telafisi güç ya da imkansız zararlar doğabilecektir (Toprak, 2006, 73).

Ortağı bulunduğu şirketin vergi borçlarından dolayı sorumlu olan davacı mükellefin gayrimenkullerine ihtiyati haciz uygulanmasına ilişkin işleme karşı yürütmenin durdurulması istemli açılan bir davada, vergi mahkemesi yürütmenin durdurulması istemini şöyle karara bağlamıştır; ‘...Olayda, davalı idare tarafından davacı hakkındaki ihtiyati haczin 6183 sayılı Kanununun 13’ncü maddesinin 1’nci fıkrasının 2. ve 3’ncü bentleri uyarınca uygulandığı belirlenmekte ise de; bu bentler uyarınca ihtiyati haciz kararı alınmasının nedenleri açık olup, davacının ikametgahının bulunmadığı, mallarını kaçırma gibi bir durumun varlığı konusunda davalı idarece yeterli bilgi ve belgeler sunulmamaktadır. Bu durumda; davalı idarenin ihtiyati haciz işleminin tesisine dayanak oluşturan gerekçe ve unsurları açıkça ortaya koyması hukuka bağlı idarelerde zorunluluk olup, dava konusu ihtiyati haciz işlemine neden gösterilen 6183 sayılı Kanununun 13. maddesinin 1. fıkrasının 2. ve 3’ncü bentlerindeki şartların olayda ne şekilde gerçekleştiği ortaya konulamadığından davacı hakkında uygulanan ihtiyati haciz işleminde bu yönüyle hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı Yasanın 27. maddesi hükmü uyarınca açıkça hukuka aykırılığı saptanan dava konusu işlemin yürütülmesinin devamı halinde davacı açısından telafisi güç zararların doğmasına neden olabileceğinden teminat aranmaksızın dava sonuna kadar dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına 25.03.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi...’ (Trabzon Vergi Mahkemesi, 25.03.2009 T, E:2009/59).

Söz konusu kararda, ihtiyati haciz uygulama işlemine dayanak gösterilen kanun maddesindeki şartların oluştuğu ortaya konulamadığından, söz konusu işlemin hukuka aykırılığı açıkça görülmektedir. Bununla birlikte, ihtiyati haciz işlemi uygulandığı takdirde davacı için telafisi güç ve imkansız zararlar meydana gelebilecektir. İşte vergi mahkemesi bu iki durumu değerlendirerek, yürütmenin durdurulması isteminin kabulü için gerekli olan şartların var olduğunu kabul etmiş ve ‘yürütmenin durdurulması istemi kabul ‘kararı vermiştir.

Mahkemece verilen yürütmenin durdurulması kararı, iptali istenen ihtiyati haciz işlemi ortadan kaldırmaz. Sadece işlemin uygulanmasını dava sonuna kadar, yani mahkeme esas hakkında karar verinceye kadar, davalı idarede tarafından uygulanmasını durdurur.

Ayrıca, mahkemeler tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmesi, esas hakkında da davayı kabul edip, işlemin iptaline karar verilmesi anlamına gelmez. Fakat, uygulamada, yürütmenin durdurulması kararı verilen işlemlerin çoğunluğunun dava konusu işlemin iptali ile sonuçlandığı görülmektedir.

Yukarıda bahsedilen ihtiyati haciz işlemi ile ilgili davada mahkeme esas hakkında, yürütmenin durdurulmasının kabul edildiği kararın aynı gerekçesi ile ihtiyati haciz işlemini iptal etmiştir. Mahkemenin bu kararı ise temyiz aşamasında Danıştay tarafından onanmıştır (Trabzon Vergi Mahkemesi, E:2009/59, K:2009/206, DŞ.9, 28.12.2010 T, E:2009/5375, K:2010/7050).

2.2.4.5. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi Kararı

Yürütmenin durdurulması istemini inceleyen mahkeme, İYUK'un 27. maddesinde belirtilen açıkça hukuka aykırılık ve telafisi güç ve imkansız zarar koşullarının dava dosyasında oluşmadığı kanaatine varırsa yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verir. Bu karar sonucu, davalı idare dava konusu işlemin uygulamasına devam edebilir. Yürütmenin durdurulması isteminin reddedilmesi davanın esasının da reddedileceği anlamına gelmez. Sadece yürütmenin durdurulabilmesi için aranan koşulların oluşmadığı gösterir.

Kanuni temsilcisi olduğu şirketin sorumlu olduğu vergi borçlarına ilişkin düzenlenen ödeme emrinin yürütmesinin durdurulması istemine ilişkin vergi mahkemesi "... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinde; idari işlemlerin uygulanması halinde telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ve işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verileceği hükmü yer almıştır. Dosyadaki bilgi ve belgelerin incelenmesi sonucunda, açıklanan durum ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre anılan

maddede belirtilen şartların gerçekleşmediği ve dolayısıyla yürütmenin durdurulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından, yürütmenin durdurulmasına ilişkin isteğin reddine...” karar vermiştir (Trabzon Vergi Mahkemesi 21.10.2009 T, E:2009/395).

Görüldüğü gibi mahkeme yürütmenin durdurulmasına ilişkin koşullar gerçekleşmediğinden istemi reddetmiştir.

Yürütmenin durdurulması talebinin reddi ile kabulü noktasında ortak bir durum da yürütmenin durdurulması isteminin kısmen kabulü, kısmen reddi şeklinde olmaktadır. Aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılması ya da istemlerin birden fazla olması durumunda kanunda öngörülen şartlar işlemlerden ya da taleplerden birisi hakkında gerçekleşmiş diğeri yönünden gerçekleşmemiş ise yürütmenin durdurulması talebinin kısmen reddine, kısmen kabulüne karar verilmektedir. Hal böyle olunca işlemlerden hakkında yürütülmesinin durdurulması kararı verilen işlem icrailik vasfını kaybetmekte, sonuç doğurması askıya alınmakta, hakkında yürütmenin durdurulması isteminin reddine yönelik işlemin ise icralik niteliği devam ettiğinden idare tarafından uygulanacaktır (Kandil, 2007, 73).

2.2.4.6. Yürütmenin Durdurulması Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığı Kararı

Vergi mahkemelerinde, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün yürütmesi kanunen kendiliğinden durur. Bazı durumlarda bu tür işlemlere karşı dava açanlar dava dilekçelerinde davanın kabulünü veya işlemin iptalini istemenin yanında dava konusu işlemin yürütmesinin durdurulmasını isterler. Aslında bu istem davanın açılması ile birlikte yerine geldiğinden mahkemenin ayrıca bir yürütmenin durdurulması kabul kararı vermesine gerek yoktur. Fakat ortada, davacı mükellefler tarafından dava dilekçelerinde bir istem bulunduğundan, mahkeme bu istemi karara bağlar. Bu tür istemler için yürütmenin durdurulması hakkında karar verilmesine yer olmadığına kararı verilir.

Vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin tahakkukuna ilişkin ihbarnameler kaldırılması istemiyle yürütmenin durdurulması istemli olarak açılan davada vergi

mahkemesi yürütmenin durdurulması istemi hakkında; "... 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 27'nci maddesinin 3'ncü bendinde "Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur." hükmü yer almıştır. Bu durumda, anılan yasa hükmü uyarınca, uyuşmazlığa konu cezalı tarhiyat işlemine karşı dava açılması ile tahsil işlemleri kendiliğinden duracağından, ayrıca yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına..." karar vermiştir (Trabzon Vergi Mahkemesi, 04.11.2009 T, E:2009/492).

Dava konusu olayda iptali vergi ziyai cezaları ihbarname esasına göre tarh edildiğinden ve tarhiyata karşı vergi mahkemesinde dava açılmasıyla tahsil işlemi durduğundan mahkeme böyle bir karar vermiştir.

Yine ek gümrük vergisi ve gümrük vergisine bağlı katma değer vergisi tahakkukun iptali ve yürütmenin durdurulması istemli olarak açılan bir davada vergi mahkemesi; "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 4001 sayılı Kanunla değişik 27. maddesinin 3. fıkrasında; Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı hükme bağlanmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanununun 245. maddesinin (3) sayılı fıkrasında yer olan " Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz." hükmü Anayasa Mahkemesinin 22.02.2006 günlü 26088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.10.2005 tarih ve E:2003/7, K:2005/71 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bu durumda; anılan madde hükmü gereğince işbu dava açılmakla tahsil işlemleri kendiliğinden duracağından ayrıca yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına..." kararını vermiştir (Trabzon Vergi Mahkemesi, 15.07.2009 T, E:2009/295).

Anayasa Mahkemesinin 18.10.2005 tarih ve E:2003/7, K:2005/71 sayılı kararı ile gümrük vergisi tahakkuk işlemlerine karşı dava açılması ile söz konusu vergilere ilişkin tahsil işlemleri kendiliğinden duracağından, davacıların herhangi bir yürütmeyi durdurma kararı istemesine gerek yoktur.

2.2.5. Kanun Yollarında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi

Kanun yolu kavramı, davanın tarafına kendi aleyhine olduğunu düşündüğü ve henüz kesinleşmemiş bir ilk derece mahkemesi kararının üst derece mahkemesinde incelenmesini talep etme hakkını veren bir hukuki durumu ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile kanun yoluna başvurma, bir yargı düzeninin en üst mahkemesine ilk derece mahkemesinde verilen kararın usule ve hukuka uygun olmadığına denetlenmesi için başvurmak demektir. Kanun yolu davanın taraflarına tanınan bir hukuki imkandır. Yanlış olduğu düşünülen ilk derece mahkemesi kararlarının üst mahkemede tekrar incelenmesini sağlar (Çağlayan, 2002, 19).

Türk İdari Yargı Sisteminde kabul edilmiş olan, yürütmenin durdurulması müessesesi, ilk derece idari yargı yerlerinde ve ilk derece idari yargı yeri sıfatıyla Danıştay'da açılan davalarda ve kanun yolları (temyiz, itiraz ve kararın düzeltilmesi başvuruları) aşamasında olmak üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 ve 52'nci maddelerinde ayrı ayrı düzenlenmiştir (DŞ.7, 14.11.2006 T, E:2005/3672, K:2006/3397).

İdari yargıda ilk derece mahkemeleri idari işlemlerin yürütmesinin durdurulması istemleri incelemesi neticesinde İYUK'un 27. maddesindeki koşulların oluşup oluşmadığını değerlendirerek yürütmenin durdurulması istemleri hakkında karar verirler.

Üst derece mahkemelerinde de yine idari yargıya özgü olan yürütmenin durdurulması müessesesi mevcuttur.

Mahkeme idari uyumsuzluğa ilişkin esas hakkında karar verdikten sonra, davanın tarafları kanun yoluna başvurabilir. Mahkeme kararına karşı kanun yoluna başvurusu sonucu mahkemenin esas hakkında verdiği kararın kaldırılması istenir. Bununla birlikte temyiz yada itiraz yoluna başvurusu mahkeme kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak tarafların kanun yoluna başvurusunda ayrıca mahkeme kararının yürürlüğünün durdurulmasını isteyebilirler.

İYUK'un 52. maddesinde " Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27 nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır. İptal davalarında teminat istenmeyebilir. İdareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz. Kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur " hükümlerine yer verilmiştir.

İYUK'un 52. madde hükmüne göre temyiz ve itiraz aşamasında yürütmenin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili mahkeme karar verir. Daha açık bir ifadeyle, tek yargıyla verilen kararların yürütülmesinin durdurulmasına, bölge idare mahkemesince; idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının yürütülmesinin durdurulmasına, görevli Danıştay dairesince; ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dairesince verilen kararların yürütülmesinin durdurulmasına, ilgisine göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarınca karar verilir (Sönmez, 2006).

İtiraz veya temyiz başvurusunu inceleyen üst idari yargı yerinin 52.maddenin ilk fıkrasının ikinci cümlesi hükmü uyarınca durdurulmasına karar verdiği husus, bu başvuruya konu edilen ilk derece idari yargı yeri kararının yürütülmesi, yani infazıdır (Candan, 1994b).

Temyiz ve itiraz yoluna başvurulması, mahkeme veya Danıştay dairesi kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, davacının mahkemece veya Danıştay dairesince verilen ret, davalının ise iptal kararına karşı temyiz veya itiraz yoluna başvurularında, yetkili yargı mercilerinden (Danıştay dava dairesi, kurulu ve Bölge İdare Mahkemesi), mahkemece ve Danıştay dava dairesince verilen kararın yürütülmesinin durdurulmasını istemeleri mümkündür. Yetkili merci, gerekli şartların varlığı halinde, temyize konu kararın yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir. Temyiz edilen kararın yürütülmesinin durdurulması için temyiz ya da itiraz yerinin aradığı iki şart vardır. Bunlar: Temyiz veya itiraz konusu mahkeme veya daire kararının esastan incelenmesinde bozulma ihtimalinin

yüksek olması ve yargı yeri kararının uygulanmasının ilgili taraf için giderilmesi güç veya imkansız bir zarar meydana getirmesidir (Karavelioğlu, 1997, 962).

2.2.5.1. Temyiz istemlerinde Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması istemi, dava aşamasında olduğu gibi temyiz aşamasında da temyiz başvurusundan bağımsız olarak yapılamaz. Ancak bir temyiz başvurusu ile birlikte veya temyiz başvurusundan sonra yapılabilir. Temyiz isteminde bulunulması temyize konu kararın yürütülmesini durdurmaz. Yürütmenin durdurulması istemli temyiz dilekçeleri tebligat yapılmaksızın kararı veren idare veya vergi mahkemesince dava dosyası ile birlikte Danıştay'a gönderilir. Danıştay'ın görevli dava dairesince yukarıda belirtilen ilk inceleme yapıldıktan sonra eksiklik giderilmişse yürütmenin durdurulması istemi konusunda düşünce alınmak üzere dosya Danıştay Başsavcılığı'na gönderilir. Danıştay Savcısı iki gün içinde yazılı düşüncesini vererek Başsavcılık kalemi aracılığıyla dosyayı dairesine gönderir. Daire kıdemli tetkik hakimi tarafından bir tetkik hakimine verilen dosya yürütmenin durdurulması istemi yönünden incelenir. Tetkik hakiminin anlatımları, savcı düşüncesi ve dosya içeriğini değerlendiren Danıştay görevli dava dairesi teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir veya yürütmenin durdurulması istemini reddedebilir (Coşkun & Karyağdı, 2001, 528).

Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıkları üzerine açılan davalarda, dava konusu tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin tahsil işlemi durmaktadır. Mükellefin ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak vergi mahkemesinde dava açılmış olması sebebiyle idari işlemin kendiliğinden durması sadece davanın ilk aşaması için geçerlidir. Yani dava hakkında mükellef aleyhine karar verilmesi halinde, idare mahkemelerine yapılan itiraz ya da kararın Danıştay'da temyiz edilmesi hali, idarenin tahsilat işlemini durdurmamaktadır (Uslu, 2006, 5-7).

Vergi mahkemesince davacı mükellef aleyhine karar verilmesi durumunda, mahkeme kararının idareye tebliğinden sonra, bu karara göre tespit edilecek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile faiz ve cezaların miktarı vergi dairesince ihbarname düzenlenerek yükümlüye tebliğ edilir. Vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergi ve

benzeri mali yükümlerin ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (VUK md. 112). Eğer mükellef bu süre içinde temyiz istemini incelemeye yetkili mahkemeden yürütmeyi durdurma kararı getirirse vergi dairesi tarafından başlatılan tahsil işlemleri durur. Yükümlünün açtığı davayı kazanması durumunda vergi dairesince yapılacak herhangi bir işlem yoktur. Buna karşın, davayı kaybeden vergi dairesinin temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmenin durdurulması kararı alması durumunda, ikinci ihbarnameyi düzenleyerek mükellefe tebliğ eder. Böylece ihtilafı verginin tahsiline gidilir. Yükümlünün davayı kısmen kazanması, kısmen kaybetmesi durumunda vergi dairesi, yükümlünün kaybettiği miktar için ikinci ihbarnameyi yükümlüye tebliğ eder (Sönmez & Ayaz, 1998).

Konuyla ilgili bir mahkeme kararında; “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28/1. maddesinde; Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idarenin gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu, bu sürenin hiç bir şekilde kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günü geçemeyeceği, 5. fıkrasında da; vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idarece mükellefe bildirileceği, 52/1. maddesinde de; temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olmasının hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmayacağı ancak bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verileceği hüküm altına alınmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3. fıkrasında vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanların, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği kurala bağlanmıştır. 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açılabileceği hüküm altına alınmıştır. ...Dosyanın incelenmesinden; ... davacının 2001 vergilendirme döneminde elde ettiği kazancının eksik beyan etmesi nedeniyle adına re'sen

salınan vergi ziyayı cezalı geçici vergiye karşı açılan davanın Mahkememizin 30.07.2007 gün ve E:2007/287,K:2007/400 sayılı kararı ile kısmen kabul edilerek geçici vergi aslının kaldırılmasına, vergi ziyayı cezasının ise tasdikine karar verilmesi üzerine söz konusu vergi ziyayı cezası ve hesaplanan gecikme faizinin düzenlenen ihbarnameye rağmen süresinde ödenmemesi sebebiyle tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin dava konusu edildiği anlaşılmaktadır. Yukarıda atıfta bulunulan Kanun maddeleri uyarınca mahkeme kararına göre hesaplanan ve mükellefe bildirilen vergi ve cezaların bir aylık süre içinde ödenmesi gerekmekte olup, olayda bir aylık süre içinde herhangi bir ödeme yapılmadığı ve mahkeme kararına karşı Danıştay nezdinde yapılan temyiz başvurusunda yürütmenin durdurulması isteminin Danıştay Üçüncü Dairesinin 13.11.2007 tarih ve E:2007/3836 sayılı kararı ile reddedildiği anlaşıldığından düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davanın reddine...” karar verilmiştir (Trabzon Vergi Mahkemesi, 26.03.2008 T, E:2007/666, K:2008/116).

Görüldüğü gibi, davacı mükellefin söz konusu vergi ve cezalar için açtığı dava sonucunda mahkeme davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar vermiştir. Davanın reddedilen kısmına ilişkin davalı idare tarafından mahkeme kararına göre tarh edilen vergilere ilişkin davacı adına ihbarnameler düzenlenmiştir. Mahkeme kararına göre düzenlenen ihbarnamelerin kanun gereği 1 ay içinde ödenmesi gerekir, ya da bu kısım için kanun yoluna gidilebilir. Kanun yoluna gidilmesi tahsil işlemleri durdurmaz. Davacının ayrıca yürütmenin durdurulmasını talep etmesi gerekir. Hakeza, davacı, mahkeme tarafından reddedilen kısım için Danıştay’a yürütmenin durdurulması istemli olarak başvuru yapmıştır. Bunun üzerine Danıştay yürütmenin durdurulması istemini reddetmiştir. Davalı vergi dairesi ise, süresinde ödenmemesi ve davanın reddine ilişkin mahkeme kararının Danıştay nezdinde yürütmesinin reddedilmesi üzerine ödeme emri düzenlemiştir. Bu ödeme emrinin iptali istemiyle davacı tarafından vergi mahkemesinde açılan dava sonucunda ise yukarıda belirtilen gerekçe ile dava reddedilmiştir.

Kısaca, bir vergi tarhiyatına karşı vergi mahkemesinde açılan dava, davacı aleyhine sonuçlandığında, dava konusu vergi miktarına göre bu karara karşı bölge idare mahkemesi veya Danıştay’da açılacak dava, ilgili vergi dairesinin bu miktar üzerinden yapılacak tarhiyat ve vadesinde de ödenmemesi halinde cebri icra yolu ile takibata geçmesine mani değildir. Ancak, davacı istemde bulunmuş ise bölge idare mahkemesi veya Danıştay

teminat karşılığında vergi mahkemesince verilen hükmün yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir. Bunun dışında bölge idare mahkemesi veya Danıştayca davanın esası tetkik edilerek vergi mahkemesinin kararı bozulmuş ise bozma kararı doğal olarak vergi mahkemesi kararının yürütülmesini kendiliğinden durdurur (Ertuğ, 1983, 93).

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda yürütmenin durdurulmasına kararlarının itirazın incelendiği mercii, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'dur.

2.2.5.2. İtiraz İstemlerinde Yürütmenin Durdurulması

Vergi yargısında tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemelerinde itiraz edilebilir. Söz konusu mahkeme kararlarına itiraz edilmesi bu kararların yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Karara itiraz ile birlikte, yürütmenin durdurulması isteminde de bulunmak gerekir.

İptal ve kabule ilişkin kararlarda itiraz konusu kararın yürütülmesinin durdurulması istenilebilir. Davanın reddine ilişkin kararlara itiraz durumunda ise, itiraz konusu kararla birlikte dava konusu işlemin de yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi istenilebilir. İtiraz aşamasında dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilebilmesi, 2577 sayılı Kanunun 27. maddesindeki koşulların (kanuna açıkça aykırılık ve giderilmesi güç zarar) bulunmasına bağlıdır. 52. maddede kanun yolları incelemesinde yürütmenin durdurulması kararının teminat karşılığında verilebileceği belirtilmiştir. Ancak uygulamada teminat aranmaksızın da kanun yolu aşamasında yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir. Bu uygulama karşısında, teminat alınıp alınmayacağına takdir kararı veren bölge idare mahkemesine aittir denilebilir. Yasada ancak iptal davalarında teminat aranmayabileceği belirtilmiştir. İdarelerden ve adli yardımdan yararlananlardan da teminat alınmaz. Esastan inceleme sonucunda karar bozulursa, kararın yürütülmesi kendiliğinden durur. Yürütmenin durdurulması istemli dosya tebligat yapılmaksızın bölge idare mahkemesine ulaştıktan sonra kalemde kaydı yapılarak esas numarası verilip bölge idare mahkemesi başkanı tarafından bir üye hakime havale edilir. Hakim ilk inceleme ve yürütmenin durdurulması istemi yönünden gerekli incelemelerini yapıp dosyayı öncelikle mahkeme kuruluna getirerek açıklamalarda bulunur. Bölge idare mahkemesi başkanı,

gerekli görüşlerin açıklanmasından sonra en kıdemsiz üyeden başlayarak oyları alır (Coşkun & Karyağdı, 2001, 496-497).

2.2.6. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtiraz

İtiraz kavramı, idari yargılama usulünde farklı hukuk alanlarını ifade eder. Bu nedenle itiraz kavramının hangi konuya ilişkin olduğunun belirtilmesi kolaylık sağlayacaktır. Bir kanun yolu olan ve tek hakim tarafından uyuşmazlığın esası hakkında verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine yapılan itiraz, yürütmenin durdurulması istemine ilişkin kararlar nedeniyle yapılan itirazın dışındadır (Coşkun & Karyağdı, 2001, 283).

Kanun her ne kadar bu kavram için itiraz deyimini kullanmış ise de bu aslında bir kanun yoludur. Bilindiği gibi itiraz, vergi mahkemesinin tek hakimle verilen kararları için bölge idare mahkemesinde açılan bir davadır. Oysa, temyiz aşamasında Danıştay'ın yürütmenin durdurulması talebinin reddi kararlarına karşı da itiraz edilebilmektedir. Burada teknik bir konu üzerinde duralım. Kanun yolu, olay mahkemelerinin nihai kararlarına karşı gidilen bir yargılama yoludur. Oysa, yürütmenin durdurulması talebi üzerine verilen kararlar nihai karar değildir. Çünkü, mahkeme bu kararı ile dosyadan el çekmemektedir. Ancak, kanun koyucu böyle bir düzenlemeye ihtiyaç duymuştur (Bayraklı, 1998, 119).

İYUK'un 27/6. maddesinde; “Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim 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 hakimin 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” hükmüne yer verilmiştir.

Fıkra, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara yapılacak itirazdan söz etmektedir. Bu nedenle, anılan istemler hakkında nihai olmak kaydıyla idari yargı yerlerince verilecek her türlü karar, itiraz başvurusuna konu edilebilir. Yürütmenin durdurulması yolunda yapılmış istemleri nihai olarak sonuçlandıran kararlar; yürütmenin durdurulması yolunda yapılmış isteminin kabulüne, reddine ve, hatta, kimi durumlarda verildiği üzere, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair kararlardır. Özellikle; bu son halde, istem hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen karara dayanak alınan nedenin mevcut olmadığı veya olayın yanlış nitelendirildiği gibi itirazlar yöneltilebilir. Buna karşılık; davaya bakan idari yargı yerlerince, henüz, istem hakkında son söz söylenmemiş olduğundan (verilen karar, istemi nihai olarak karara bağlamış olmadığından), yürütmenin ve/veya mahkemece verilen ara kararına cevap alındıktan sonra incelenmesi yahut istemin davalı idarenin savunması ve/veya ara kararına cevap alınıncaya kadar kabulü yolundaki kararlar, itiraza konu edilemezler (Candan, 2006a, 655).

2.2.6.1. Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtirazın Şartları

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz edebilmenin bir takım usul ve şartları vardır.

2.2.6.1.1. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Verilmiş Bir Karar Bulunması

İtiraz başvurusu yapabilmek için, idari yargı yeri tarafından davanın taraflarının yürütmenin durdurulması istemini karara bağlaması gerekmektedir. Bu karardan kasıt, yürütmenin durdurulması isteminin reddi ya da kabulü veya kısmen kabulü kısmen reddi şeklindeki kararlardır.

Yürütmenin durdurulması istemi savunma ya da ara kararında sonra incelenmesine ilişkin kararlar dava hakkında bilgi toplamaya ve yürütmenin durdurulmasının koşullarının oluşup oluşmadığı bakımından yapılan kararlar olduğundan bu çeşit kararlar için itiraz yoluna başvurulamaz.

2.2.6.1.2. İtiraz Edenin Davanın Taraflarından Olması

İtiraz hakkı, yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen karardan menfaati ihlal edilen tarafça kullanılabilir. Bu taraf istemin reddi halinde davacı; kabulü, yani yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde ise, davalı idaredir (Candan, 2006a, 655).

Davaya müdahil olarak katılanlar tek başına yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin itiraz yoluna başvuramazlar. Çünkü müdahil katıldığı taraf ile beraber hareket etmek zorundadır.

2.2.6.1.3. İtirazın Yasal Süresi İçinde Yapılması

İtiraz başvurusunda bulunmak, ancak, yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde ve bir defaya mahsus olmak üzere mümkündür. Bu süre geçtikten sonra yapılacak başvuru, incelenemez. Aynı şekilde; ilk başvurunun reddi ya da kabulü üzerine, bu yolda verilen karara itiraz olanağı da yoktur (Candan, 2006a, 655).

Kuşkusuz genel kurala uygun olarak sürenin bitimi hafta sonu tatili veya diğer resmi tatil günlerine rastlarsa yedi günlük itiraz süresi de tatili izleyen çalışma günü çalışma saati sonunda sona erer. Yalnız bu itiraz süreleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan diğer süreler gibi (dava açma süresi, savunma ve cevap süresi gibi) çalışmaya ara verme dönemi sonrasına uzamaz. Çalışmaya ara verme hak kaybına yol açar. Bu nedenle yürütmenin durdurulması istemine ilişkin kararlara itiraz süresinin bitiminin çalışmaya ara verme süresine rastlaması sürenin geçmesi yönünden olaya bir değişiklik getirmeyeceği için eğer düşünülüyorsa, itiraz hakkının mutlaka bu yedi gün içinde kullanılması gereklidir (Coşkun & Karyağdı, 2001, 284-285).

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı itiraz süresi geçtikten sonra itiraz edilmesi halinde itiraz isteminin esasını incelenmez ve itirazın süre aşımını nedeniyle reddine karar verilir.

Konuyla ilgili bir mahkeme kararında; “.....Şti.'nin vergi borçları nedeniyle kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenerek tebliğ edilen 21.10.2008 tarih ve 27-28-29-30 takip nolu ödeme emirlerinin iptali ile davacı adına uygulanan yurt dışı çıkış yasağının kaldırılması ve yürütmenin durdurulması istemiyle Trabzon Vergi Mahkemesinin 2009/5 sayılı esasına kayden açılan davada, bu mahkemece verilen 13.02.2009 günlü yürütmenin durdurulması isteminin reddine dair karara karşı yapılan itirazı inceleyen Trabzon Bölge İdare Mahkemesi; “...Yürütmenin durdurulması isteminin reddi hakkında Trabzon Vergi Mahkemesince verilen karara yapılan itiraz üzerine mahkememize gönderilen dosya içindeki belgeler incelendi. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 21. Maddesinin 6. fıkrasında; idare ve vergi mahkemeleri tarafından yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebileceği hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, 18.02.2009 tarihinde davacı tarafından tebliğ edilen Trabzon Vergi Mahkemesinin 13.02.2009 gün ve 2009/5 sayılı yürütmenin durdurulması isteminin reddine ilişkin kararına karşı 7 günlük itiraz süresi geçirildikten sonra 27.02.2009 tarihinde Trabzon Vergi Mahkemesi kayıtlarına giren dilekçeyle itiraz edildiği anlaşılmıştır. Açıklanan nedenlerle, esasının incelenmesi olanağı bulunmayan itirazın süre aşımı yönünden reddine, ...” karar verilmiştir (Trabzon Bölge İdare Mahkemesi, 04.03.2009 T, YD İtiraz No:2009/66).

2.2.6.2. İtirazı İnceleyecek Yargı Yerleri

Vergi mahkemeleri tarafından tek hakimle veya kurul halinde verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı yapılan itirazları mahkemenin bağlı bulunduğu bölge idare mahkemesi inceler ve karara bağlar.

Çalışmaya ara verme süresi içerisinde nöbetçi mahkemeler tarafından verilen yürütmenin durdurulması istemine ilişkin kararlara mahkemenin bağlı bulunduğu bölge idare mahkemesine değil en yakın bölge idare mahkemesine itiraz başvurusu yapılır. İtiraz edilecek en yakın bölge idaresi mahkemesi, mahkemenin vermiş olduğu yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararda belirtilir.

Danıştay dava daireleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması istemine ilişkin kararlara karşı davanın konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına itiraz edilir.

Yürütmenin durdurulması istemi hakkındaki kararın, çalışmaya ara verme süresi içinde ve Danıştay'ın Nöbetçi Dairesince verilmesi halinde itirazın nereye yapılacağı düzenlenmemiştir. Bu durumda, yedi günlük itiraz süresinin son gününün çalışmaya ara verme süresine rastlaması halinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "Bu Kanunda yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır. " hükmünün devreye gireceği ve bu süre içerisinde, ilgisine göre, İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarından birine itirazda bulunulabileceği düşünülebilir. Ayrıca, uzayacak olan, yalnızca yedi günlük itiraz süresi değildir. İtiraz hakkında karar verme süresi olan ikinci yedi günlük süre de, son günün çalışmaya ara verme zamanına rastlaması koşuluyla, aynı şekilde uzar (Candan, 2006, 656).

2.2.6.3. İtiraz Üzerine İtiraz Mercilerince Verilen Kararın Çeşitleri

İdari yargı yerleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması istemine ilişkin kararı itirazın incelenmesi sonucu itiraz mercii itirazı kabul eder veya yapılan itirazı reddeder.

Uygulamada itiraz mercilerince itirazın reddine veya kabulüne karar verildikten sonra itiraz mercii'nin verdiği kararın kaldırılması için yapılan başvuruya, bu mahkemelerce verilen kararların kesin olduğu gerekçesiyle incelenmeksizin reddine karar verilmektedir. Bunun yanında, itiraz mercilerince itiraz üzerine verilen karardan sonra tekrar davayı esasın inceleyecek mahkemeye başvurularak ikinci defa yürütmenin durdurulması veya yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmasının istenemeyeceği görüşü ağırlıklıdır. Bu durumda ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunmanın ancak, dava esasın karara bağlanmadan önce davanın sonucunu etkileyecek dolayısıyla yürütme kararının değiştirilmesini gerektirecek çok önemli bir belge veya maddi bir delil

elde edilmesi durumunda mümkün olabileceği kanaatindeyiz (Kızılot & Kızılot, 2007, 682).

2.2.6.3.1. İtirazın Kabulü

İtiraz mercilerinin itirazın kabulüne karar vermesi hem davacı, hem de davalı idare tarafından yapılan itirazlara ilişkin olabilir.

Vergi mahkemelerinde davacılar tarafından dava konusu yapılan işlemlerin yürütmesinin durdurulması istemlerine ilişkin olarak, mahkeme yürütmenin durdurulması için gerekli koşulların oluştuğuna kanaat getirirse davacının istemini kabul eder. Böylece yürütmenin durdurulmasına karar verir. Karşı taraf, yani davalı idare bu durumda yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde bölge idare mahkemesine başvurur. İşte itirazı inceleyecek olan bölge idare mahkemesi eğer itirazın kabulüne karar verirse, vergi mahkemesi tarafından verilen yürütmenin durdurulmasının kabulüne ilişkin kararı kaldırır.

Bununla birlikte eğer, vergi mahkemesi dava konusu işlemin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin istemi reddederse, bu sefer davacı tarafından süresi içerisinde bölge idare mahkemesine itiraz başvurusu yapılarak mahkemenin verdiği yürütmenin durdurulması isteminin reddine ilişkin kararın kaldırılmasını istenir. İtirazı inceleyen yargı yeri yürütmenin durdurulması gerekli koşulların oluştuğuna karar verirse itiraz istemini kabul eder ve yürütmenin durdurulması isteminin reddi kararını kaldırarak işlemin yürütülmesinin durdurulması isteminin kabulüne karar verir.

Konuyla ilgili bir kararda; Trabzon Böle İdare Mahkemesice verilen itiraza ilişkin kararda;Şti'nin vergi borçları nedeniyle,söz konusu şirketin ortağı olan'nin ve müdürü olan 'nin menkul ve gayrimenkullerine haciz konulmasına ilişkin işlemin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle Trabzon Vergi Mahkemesinin 13.05.2010 gün ve 2010/247 sayılı kararıyla;''... söz konusu vergi borçlarının tahsili yolunda ortaklık ve kanuni temsilcilik sıfatı nedeniyle davacılar adına ödeme emri düzenlenip tebliğ olunmadan, menkul ve gayrimenkul mallarıyla haklarına haciz uygulanabilmesine hukuksal olanak bulunmadığından açıkça hukuka aykırılık görülmüş olup, uygulanması

halinde de telafisi güç zararlar ortaya çıkabileceği...” gerekçesiyle vermiş olduğu yürütmenin durdurulması kararına davalı idare tarafından yapılan itirazı inceleyen Trabzon Bölge İdare Mahkemesi;... davacılar hakkında yapılan haciz işlemleri 09.02.2007 tarih 2853 ve 30.03.2007 tarih 8470 sayılı iki ayrı işlem olup, her iki işlemde ayrı ayrı kişiler adına tesis edilmiştir. Bu kişilerden biri şirket ortağı, diğeri ise şirket müdürüdür. Her iki kişinin de hukuki durumları ve sebep-sonuç ilişkileri farklıdır. Ayrı ayrı işlemlere karşı birlikte dava açan iki kişinin karı-koca olmalarının dışında aralarında başkaca maddi ve hukuki birlik bulunmamaktadır. Bu nedenle adlarına ayrı ayrı tesis edilmiş işlemlere karşı birlikte dava açmaları usul hükümlerine uygun değildir. Belirtilen nedenlerle öncelikle ilk inceleme hususunda bir karar verilip, ilk incelemeye ilişkin usul hükümlerine aykırılıkların giderilmesi gerekirken, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesi yerinde değildir. Açıklanan nedenlerle; davalı idare itirazının kabulü ile Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 13/05/2010 gün ve E: 2010/247 sayılı yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmasına...” karar vermiştir (Trabzon Bölge İdare Mahkemesi, 04.06.2010 T, YD. İtiraz No:2010/134).

Söz konusu kararda, vergi mahkemesince maddi olay incelendikten sonra dava konusu işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararlara neden olacağından yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir. Bilindiği gibi, davaların esasları hakkında karar vermek için açılan davaların usul yönünden bir ilk incelemesinin yapılması ve bu hususlarda bir sakatlık olmaması gerekir. Mahkemenin verdiği yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın kaldırılmasını isteyen davalı idare, süresi içerisinde itirazda bulunmuş ve Bölge İdare Mahkemesi tarafından itiraz incelenmiştir. İtirazın incelenmesi sonucunda, Bölge İdare Mahkemesi vergi mahkemesi tarafından ilk inceleme hususunda bir karar verilip, ilk incelemeye ilişkin usul hükümlerine aykırılıkların giderilmesi gerekirken, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesi yerinde olmadığı gerekçesiyle davalı idarenin yaptığı itiraz başvurusunu kabul etmiş ve vergi mahkemesinin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararını kaldırmıştır.

2.2.6.3.2. İtirazın Reddi

İtirazı değerlendirecek olan itiraz mercii tarafından, yapılan itiraza ilişkin başvurudaki iddiaların değerlendirilmesi ve dava dosyasındaki bilgi ve belgeleri incelemesi sonucunda itiraz yerinde görülmezse itirazın reddine karar verilir.

Davacı adına kayıtlı görünen 53 plakalı araca ilişkin olarak tahakkuk ettirilen 2006 yılına ilişkin motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen 23.06.2008 tarih ve 4132 takip nolu ödeme emrinin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle Trabzon Vergi Mahkemesi Hakimliği'nin 2008/728 sayılı esasına kayden açtığı davada, bu mahkemece verilen 20.01.2009 günlü yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne dair kararın; vadesinde ödenmeyen Motorlu Taşıtlar Vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde kanuna aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kaldırılması istemiyle itiraz yolu ile Trabzon Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurulması üzerine, Bölge İdare Mahkemesi;...'Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü hakkında Trabzon Vergi Mahkemesince verilen karara yapılan itiraz üzerine mahkememize gönderilen dosya içindeki belgeler incelendi. Dava dosyasındaki mevcut bilgi ve belgelere göre, mahkemece yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen kararda hukuka aykırılık bulunmadığından, itiraz isteminin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 6. fıkrası uyarınca reddine...' karar vermiştir (Trabzon Bölge İdare Mahkemesi, 12.02.2009 T, YD İtiraz No:2009/32).

2.2.6.4. İtiraz Üzerine Verilen Kararların Kesinliği

İYUK'un 27/6. maddesi; İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir. " hükmünü taşımaktadır.

İtiraz mercii itiraza ilişkin kararlarını yedi gün gibi kısa bir süre içinde vermek zorundadır. Yürütmenin durdurulması istemlerine ilişkin idari yargı organları tarafından verilen kararlar kesindir ve itiraz bir defaya mahsus olarak kullanılabilir. İtiraz mercii tarafından verilen kararlara karşı itiraz edilemez ve kanun yoluna başvurulamaz. Örneğin,

bölge idare mahkemesi tarafından verilen yürütmenin durdurulması hakkındaki itiraz kararlarına karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidilemez.

Kanun koyucu itiraz üzerine verilen kararların karar verme süresini çok kısa tutması ve bu kararların kesin olduğunu belirtmesinin amacı, yürütmenin durdurulması aşamasının mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılmasıdır. Bundan dolayı, itiraz mercileri, yürütmenin durdurulması istemlerine ilişkin kararların itirazına bakarken, dosyadaki mevcut bilgi ve belgelere göre yeni araştırmalar yapmaksızın kanunda belirtilen süre içinde itirazı kabul veya reddederek kesin kararlarını verirler.

Davacı adına ihtirazi kayıtlarla verilen 1991 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi ile geçici vergiye karşı açılan davada yürütmenin durdurulması isteminin reddi yolundaki İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 15.10.1992 gün ve E:1992/285 sayılı kararına karşı yapılan itirazı reddeden İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 18.11.1992 gün ve E:1992/463 sayılı kararının bozulması istemiyle Danıştay'a yapılan başvuruda Danıştay 3. Dairesi; "... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 12. bendinde, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde, bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebileceği, itiraz üzerine verilen kararların kesin olduğu hükmüne yer verildiğinden İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 18.11.1992 gün ve E:1992/463 sayılı kararının bozulması yolundaki istemin incelenmeksizin reddine ..." karar vermiştir (DŞ.3, 14.01.1993 T, E:1993/60, K:1993/309).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunca verilen itiraz hakkındaki karar karşı yapılan itiraz hakkında verilen kararda; "...2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında, Danıştay dava dairelerince verilen kararlara karşı, konusuna göre İdare veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebileceği, itiraz üzerine verilen kararların kesin olduğu hükme bağlanmış bulunmaktadır. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı tarafından İtiraz edilen Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun 13.1.1995 günlü, İtiraz: 1994/490 sayılı karar ise, Danıştay Beşinci Dairesince verilen yürütmenin durdurulması isteminin

reddine ilişkin 8.12.1994 günlü. E: 994/7958 sayılı karara davacı tarafından İdari Dava Daireleri Genel Kuruluna yapılan itiraz üzerine verilmiş bir karar olup; yukarıda anılan kanun hükmü gereğince itiraz üzerine verilen kararlar kesin olduğundan bu kararın bir kez daha itiraz yoluyla Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenmesi olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, davalı idare itirazının incelenmeksizin reddine” hükmüne yer verilmiştir (Karavelioğlu, 1997, s. 700), (DİDDK 31.03.1995 T, YD İtiraz No:1995/103).

İtiraz mercii itiraza ilişkin kararını verdikten sonra dava dosyasını mahkemesine geri gönderir. Dava devam ederken, mahkeme henüz esas hakkında kararını vermeden önce, davacı ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunursa, mahkemenin bu isteme ilişkin verdiği karara itiraz edilemez.

Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun konuyla ilgili bir kararında; “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27.maddesinin 6. fıkrasında; yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara hangi mercilerde itiraz edilebileceği belirtilmiş ve itiraz üzerine verilen kararların kesin olduğu hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması isteminin reddine ilişkin olarak Danıştay Beşinci Dairesince verilen ... günlü, ... sayılı karara davacı tarafından yapılan itirazın Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun ... günlü, YD İtiraz No:1997/114 sayılı kararıyla reddedildiği; davacının ikinci kez yürütmenin durdurulmasını istemesi üzerine, Danıştay Beşinci Daire adına karar vermeye yetkili Danıştay Nöbetçi Dairesince itiraza konu kararla ve 2577 sayılı Kanunun 27.maddesinin 2.fıkrasında yazılı koşulların oluşmadığı gerekçesiyle bu istemin reddedildiği anlaşılmaktadır. 2577 sayılı Kanunun yukarıda anılan 27.maddesinin 6. fıkrası hükmü uyarınca, davacının ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminin, itiraz üzerine verilen Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu kararı gereğince esasen incelenme olanağı bulunmadığından, davacı itirazının incelenmeksizin reddine...” karar vermiştir (DDDK, 17.10.1997 T, 1997/612).

Yürütmenin durdurulmasının dava sonuna kadar birkaç kez istenebilecek olması karşısında, birbirinden ayrı her karara karşı ayrı ayrı itiraz edilebilmesi olanağının bulunduğu söylenebilir. Ancak daha önceki karara itiraz süresinin geçirilmiş olması

durumlarında, yeni istek ve dolayısıyla itirazlar yapılması olanağının verilmemesi düşüncesinin bu karara etken olduğu anlaşılmaktadır. Ancak yeni hukuksal gelişmeler üzerine alınacak kararlara karşı itiraz edebilme olanaklı olmalıdır. Kesinliğin bir diğer sonucu, yürütme konusundaki uyuşmazlığın sonuçlandırılmış olması gerekliliğidir. İtirazı inceleyen yargı yeri konuyu, ilk kararı veren mahkemenin başkaca bir incelemesine bırakmadan sonuçlandırmalıdır. Aksi durumda, yukarıda aktarılan Danıştay içtihadının vurguladığı kesinliğin işlevsel olarak oluşması ertelenebilir. Anlaşmazlığı bitirmeyen ancak ilk kararı veren yargı yerinin bazı araştırmaları yapmasını sağlamak için itiraza konu kararın kaldırılması yolunda karar verilmesi söz konusu olmamalıdır. Çünkü bu durumda, yedi günlük itiraz ve yedi günlük karar süresiyle güdülen amacın, yani yürütmenin durdurulması konusunun sürüncemede bırakılmaması gereğinin göz ardı edilmesi sonucunu doğar. Bunun yanında, yürütmenin durdurulması kararına birden fazla itiraz yolu getirilmiş olur ki, bu da itiraz kararının kesinliği ilkesiyle çelişir (Apalak, 1998, 11-16).

2.2.6.5. Üst Derece Mahkemeleri Tarafından Verilen Yürütmenin Durdurulması İstemleri Hakkındaki Kararlara Karşı İtiraz Yolunun Bulunmaması

İdari yargılama usulünde bölge idare mahkemelerinin ilk derece sıfatıyla davalara bakma görevi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bölge idare mahkemelerince ilk derecede davaya bakılmadığından bölge idare mahkemelerinden yürütmenin durdurulması talep edilmesi mümkün olmadığından itiraz da söz konusu değildir. Ancak tek bir halde bölge idare mahkemesinin ilk derece sıfatıyla davaya bakmasının mümkün olduğu bir durum vardır. Bu hal; idare ve vergi mahkemelerinde birden fazla hakimin çekinmesi veya reddi durumunda ret talebinin kabulü üzerine yürütme talebi hakkında da bölge idare mahkemesi karar verir ve bölge idare mahkemesinin bu kararına en yakın bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. Bu istisna dışında bölge idare mahkemelerinin ilk derece sıfatıyla uyuşmazlıkları karara bağlaması söz konusu değildir (Kandil, 2007, 95).

Danıştay daireleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarına karşı ancak ilk derece mahkemesi olarak bakılan davalar için davanın konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarınca incelenir. Temyiz davasına bakılan davalarda ilgili Danıştay dairesi tarafından verilen kararlara karşı itiraz yolu bulunmamaktadır.

İdari Dava Daireleri Kurulu'nun Danıştay'ın temyiz mercii olarak baktığı davada vermiş olduğu yürütmenin durdurulmasına ilişkin yapılan itirazı şöyle karara bağlamıştır; "...Bu durumda, 2575 ve 2577 sayılı Kanun hükümlerinin incelenmesinden, ancak Danıştay'ın idari dava dairelerim ilk derece mahkemesi olarak baktıkları davalarda yürütmenin durdurulması istemleri hakkında vermiş oldukları kararlara ilgisince itiraz edilebileceği; Danıştay idari dava dairesinin, temyiz mercii olarak incelediği dava dosyasında mahkeme kararına yönelik yürütmenin durdurulması istemi hakkında vermiş olduğu karara ise, 2577 sayılı Kanunun 27.maddesinin 6. fıkrası hükmüne göre itirazın mümkün olmadığı, anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, temyiz aşamasında mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulması isteminin kabulüne ilişkin Danıştay Beşinci Dairesinin 7.7.1994 günlü, E: 1994/ 2088 sayılı kararına yapılan itirazın esasının incelenme niteliği bulunmadığından, istemin incelenmeksizin reddine 30.9.1994 günü oybirliğiyle karar verildi" (Karavelioğlu, 1997, s. 700-701), (DİDDK, 30.09.1994 T, YD İtiraz No:1994/264).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ SONUÇLARI VE UYGULANMASI

3.1. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Sonuçları

İdari yargı mercileri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararıyla hukuk düzeninde icrai karar ile oluşan değişiklik askıya alınmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararıyla, işlemlerin idare tarafından resen ve fiilen icra olunabilme imkanı ve kuvveti durdurulduğu gibi hukuka uygunluk karinesi de durmuştur. Bunun yanında, bu karar öncelikle, hukuk düzeninde ve uygulamada hiç mevcut olmayan yepyeni bir durum yaratmaz. Sadece öncelikle esasen mevcut olan bir hukuki ve fiili durumu iade etmek gibi bir sonuç yaratmakta; dava konusu işlemde daha önceki kanuni ve idari durumun geri dönmesini sağlamaktadır (Aslan Z. , 2001, 80).

Yürütmenin durdurulması her şeyden evvel davacıyı koruyan bir karardır. Fakat bunun yanında, kamu yararı, kamu düzeni ve hukuk düzeni de korunmuş olmaktadır. Çünkü, yürütmenin durdurulması kararı, işlemin tesis edildiği ana kadar geri yürür biçimde ortadan kalkmasını sağlayan iptal kararının gereğinin idarece yerine getirilmesinin imkansızlaşmasını, davanın başlangıç safhasında önlemektedir. Yürütmenin durdurulması, ileride giderilmesi veya düzeltilmesi imkansız yahut zor durumları önlemekle idare hayatının düzen, istikrar ve ahengini sağlamış olur. Böylece de kamu düzeni, kamu yararı, hatta bizzat idarenin menfaatleri gözetilmiş olur (Özdeş, 1976, 24-25).

Yürütmenin durdurulması kararları, iptali istenen idari bir işlemin yargı süzgecinden geçirilmesi sonucu bu işlemin "hukuka aykırılığını" tespit eden kararlardır. Yürütmenin durdurulmasından amaç, "kamu düzeni"nin ve giderek "hukuk düzeni"nin korunmasıdır. Yürütmenin durdurulması kararları ile ileride giderilebilmesi veya düzeltilmesi zor, karışık durumlar önlenir; yönetimde düzen ve istikrar sağlanır. Bu bağlamda, verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı ile "hukuka aykırılığı" tespit

edilmiş bir işleme dayalı olarak yeni işlemler kurulması kabul edilemez. Böyle bir uygulamanın hukuk düzenine aykırı bir uygulama olacağı ve yönetimdeki düzen ve istikrarı bozacağı ortadadır (DŞ.5, 17.04.2006 T, E:2006/1462, K:2006/2095).

Yürütmeyi durdurma kararları daha önce de değinildiği gibi, esastan sonuçlanmasına kadar dava konusu idari işlemi askıya alan ve hukuki etkisi esas kararın verilmesi ile sona eren kararlardır. Başka bir anlatımla esas karar, yürütmenin durdurulması kararı ile aynı yönde de olsa, farklı yönde de olsa yürütmenin durdurulması kararını sona erdirir. Esas karar eğer yürütmenin durdurulması kararı ile zıt yönde olursa, durdurulan idari işlem tekrar yürürlüğe giren ve kendisini durduran işlemi sona erdirir. Esas karar, yürütmeyi durdurma kararı ile aynı yönde olursa, idare tarafından durdurulan işlem tekrar kendiliğinden yok olacaktır. Yani yürütmeyi durdurma kararı esas karara bağlanmış olacaktır. Esas kararın yürütmeyi durdurma kararının aksi yönünde olması durumunda, idari işlem tekrar yürürlüğe girecektir. Böyle bir durumda mükelleflerin nasıl bir vergisel sonuçla karşılaşacakları tartışma konusudur Konu ile ilgili olarak Danıştay 3. Dairesi'nin "Vergi Mahkemesi kararına göre iade edilip, Danıştay kararına göre tekrar alınan verginin iki yargı organı kararı arasında davacıda kaldığı süre için gecikme zammı istenemez" şeklindeki kararı, esas karar üzerine geriye dönüp verginin tahsil edilmesini ancak gecikme zammı uygulanmaması gerektiğini göstermektedir. Zaten mahkeme kararı ile yürütülmemesine karar verilen bir kararın gereğine uyan mükelleften geriye dönük olarak gecikme zammı istenmesi pek adil olmayacaktır. Bu durum, mahkemelerce verilen yürütmeyi durdurma kararları ile iptal kararlarının hukuki değerleri arasında bir fark olmamasının da doğal bir sonucu olarak görülmelidir. Sonuçta, yürütmenin durdurulması kararı ile esas karara kadar yürütmenin kesintiye uğradığı kabul edilmektedir (Uslu, 2006, 5-7).

İptal kararı verilmeden önce, yürütmenin durdurulması kararı ile, iptale benzer sonuçlar elde edilerek durum korunur ve sonuç olarak iptal kararı verilirse, bu kararın gereği gibi uygulanması olanağı elde tutulmuş olur. Bu bakımdan, sakat işlemlerin sonuçlarının çok uzaklardan geri döndürülmesini önleyen yürütmenin durdurulması kararı, aynı zamanda idari kararlılığı sağlayıcı bir görev de yapmış olur (Uler, 1970, 113).

İdari davada verilen iptal kararının, iptali istenen idari işlem ve ona bağılı işlemleri tesis edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak, işlemin tesisinden önceki hukuki durumu yaratacağı, diğere bir ifadeyle, iptal edilmiş bulunan işlemi, hukuk aleminde hiç doğmamış hale getireceğı, bir iptal davasında verilen yürütmenin durdurulması kararında, henüz ortada bir iptal kararı bulunmadığı halde, iptali istenen idari işlemi ve onun sonucu olan işlemleri durduracağı ve tesisinden önceki hukuki durumu yaratır (DVDDK, 26.02.1999 T, E:1998/19, K:1999/139).

İdari yargı mercileri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararları idari işlemi ortadan kaldırmaz. Dava konusu işlem hakkında iptal kararı verilmedikçe idari işlem hukuk aleminde mevcudiyetini sürdürür. Yürütmenin durdurulması kararı sadece geçici olarak işlemin icrasını durdurur. Dava konusu olan idari işlemler hakkında verilebilecek iptal kararlarının gecikebilirler. Bu gecikme sonucunda söz konusu iptal kararları gerçek etkisini yitirebilirler. İşte yürütmenin durdurulması kararları bu etkisizleşmenin sakıncalarını gidermek için vardır.

Yürütmenin durdurulması kararları davanın esası hakkında bir karar verilinceye kadar etkisini sürdürür. Mahkeme yürütmenin durdurulması kararı verdiği dava konusu işlem için esası hakkında davayı reddeder ve işlemi hukuka uygun görürse, otomatik olarak yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar da ortadan kalkmış olur ve idari işlemin icrailiğı devam etmeye başlar. Eğer mahkeme esas hakkında da işlemi hukuka aykırı görür ve dava konusu işlem hakkında iptal kararı verirse, yine yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden ortadan kalkar. Çünkü mahkemenin iptal kararı vermesi ile dava konusu işlem hukuk aleminden silinmiş ve ortada yürütmenin durdurulması kararını uygulayacak bir işlem kalmamıştır.

İdari işlemler kural olarak tesis edildikleri andan itibaren yürürlüğe girerler ve idare kamu gücüne dayanarak tesis etmiş olduğu işlemi yürütür. Bu işlemin yürütülmesi ancak bir idari yargı kararı ile durdurulabilir. İdari yargı bir işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verdikten sonra yaptığı incelemeler sonucu dava konusu işlemde bir sakatlık tespit edemeyerek davayı reddedebilir. Bu halde, yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden ortadan kalkmış olur, dolayısıyla evvelce tesis edilmiş ve idari yargı tarafından yürütülmesi durdurulmuş olan işlem tekrar hukuki bakımdan hayatiyet

kazanarak idarece yürütülmesi mümkün hale gelir ve yürütmenin durdurulması kararından önceki hukuki durum avdet eder (Aslan Z. , 2001, 87).

3.2. Yürütmenin Durdurulmasının Uygulanması

Anayasa'nın 138. maddesinde; ‘‘..Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez..’’ hükmüne yer verilmiştir.

İYUK'nun 28/1. maddesinde ise; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez’’ kuralı yer almaktadır.

Yargı kararlarının uygulanma zorunluluğuna ilişkin Anayasa'nın amir hükmü ve yasal düzenleme karşısında idare bağlı yetki içinde bulunmakta ve idarelere yargı kararlarının uygulanması noktasında yorum ve değerlendirme yoluyla takdir yetkisi tanınmamaktadır. Aksi durumun yargı kararlarına ve hukuka duyulması gereken güveni sarsacak bir davranış olması yönüyle açık ve emredici Anayasa ve yasa kurallarıyla bağdaştırılması mümkün değildir. İdarenin yargı kararlarına uyması ve bu kararların gereklerine göre işlem ya da eylemde bulunmak zorunda olması aynı zamanda "hukuk devleti" ilkesinin de bir gereği olup, idarenin maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını "aynen" ve "gecikmesiz" uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır (Aydın, 2011).

Yargı kararlarının bağlayıcılığı açısından idarenin durumu özellik göstermektedir. Yasama ve yargı organlarının yargı kararları ile bağlılıkları daha çok, edilgendir (pasiftir). Bu organlar yargı kararlarını tartışmayacaklar, onlara uyacaklar ve hukuksal gerçekliklerini tanıyacaklardır. İdare ise aynı biçimde bağlı olduktan başka, çok kez bunları uygulama görevini de birlikte yüklenmektedir (Uler, 1970, 80).

Anayasamızın 138. maddesi yargı kararlarının yerine getirilmesi zorunluluğunu düzenlerken, "yargı kararları" araşınca hiç bir ayırım yapmayarak, her türlü mahkeme kararının yerine getirilmesinin zorunlu olduğunu tartışılmaz bir hukuk ilkesi olarak kabul etmiştir. 138. maddenin metninde yalnızca esasa ilişkin kararların açıklanmak istendiğini gösteren hiçbir kayıt bulunmamak tadır. Bu nedenle, yargı kararlarının bağlayıcı kavramı, yargı yerlerinin yapmış oldukları her türlü kararları kapsamına, alacağından, yürütmenin durdurulması kararlarının da yerine getirilmesi zorunlu ve bağlayıcı olduğu bir gerçektir (Söylemez, 1990).

Yürütmenin durdurulması kararı, işlemin varlığına dokunmaz, sadece icrailik ve kanunilik karinesini askıya alır. Fakat iptal kararı gibi geçmişe etkilidir. Hukuki sonuçlarını kendiliğinden doğurur. Dolayısıyla, yürütmenin durdurulması kararında da işlemin geri alınması diye bir sorun olmaz. Yürütmenin durdurulmasında sorun, geçmişe etkililiğin nasıl sağlanacağına, yani kararın uygulamasının nasıl yapılacağına çıkabilir. Bazı durumlarda eski durumun geri gelmesi için idarenin yeni işlemler yapmasına gerek kalmaz, ilgiliye durumu bildirmesi yeterli olur. Örneğin görevden alma işlemi hakkında yürütmenin durdurulması kararının verilmesi durumunda, idarenin ilgiliye görevine devam etmesini bildirmesi yeterlidir. Bazı durumlarda, eski durumun kendiliğinden geri gelmesi ya yetersiz, ya da çok güç hatta imkansız olabilir. Örneğin idarenin bir olumsuz (ret) işlemi hakkında yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde, eski durum geri gelmiştir yani ret işlemi ortadan kalkmıştır fakat ortada kabul de yoktur. Bu, karardan istenen netice değildir. Burada yürütmenin durdurulması kararı idareden istenenler için bir başlangıç oluşturur, idarenin aktif olarak bazı işlem ve eylemlerde bulunması zorunludur (Çağlayan, 2001, 207).

Mahkeme kararı olduğundan şüphe bulunmayan yürütmeyi durdurma kararı üzerine, yürütme organının ve idarenin Anayasal görevi; icrai kuvveti yani kendiliğinden uygulanma gücü durdurulmuş, ertelenmiş olan tasarrufu askıya almak, bu karar, yeni bir yargı kararıyla ortadan kaldırılıncaya veya dava sonuçlanıncaya kadar, tasarruftan önceki hukuksal durumu derhal yerine getirmekten ibarettir (Aslan Z. , 2001, 85).

Yürütmenin durdurulması kararı ile idari işlemin idare tarafından re'sen ve fiilen icra edilme imkanı ve kuvveti durdurulduğu gibi, hukuka uygunluk karinesi de durmuştur.

Ŗu halde bu karinenin bir sonucu olan “uymak zorunluluğu” da durmuŖ ve kalkmıŖtır. Dolayısıyla, idare artık kararının yürütemediği gibi, kararı icra etmek konusunda sahip olduğu sanılan yetkisi ile, icrai iŖlemin re’sen ve fiilen icra edilebilme imkanı ve kuvveti de durdurulmuŖ olmaktadır (Aslan Z. , 2001, 80).

İptal kararlarına uyulması ve gereklerinin yerine getirilmesiyle, yürütmenin durdurulması kararlarına uyulması ve gereklerinin yerine getirilmesi arasında herhangi bir fark olmaz. Bu nedenle idare, iptal kararı üzerine ne gibi bir iŖlem veya eylem yapacak ise, aynı iŖlem veya eylemi yürütmenin durdurulması kararı üzerine de aynen yapmak durumundadır. BaŖka bir anlatımla, (iptal kararı üzerine ortaya çıkan hukukî duruma göre idare, ne gibi fiili bir durum yaratmak zorunda ise, yürütmenin durdurulması kararı üzerine de aynı fiili durumu yaratmak zorundadır (Karavelioğlu, 1997, 720).

Yürütmenin durdurulması kararı üzerine eski durumun geri gelmesi kimi durumlarda kendiliğinden, kimi durumlarda da yönetimin alacağı yeni bir karar ile olur. Örneğin, kapatma kararının iptali için açılan davada yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde, yönetimin ayrıca kapatılan yerin yeniden açılmasına karar vermesine gerek yoktur. Bir verginin, ya da tarifenin artırılması kararı için yürütmeyi durdurma kararının verilmesinde de durum aynıdır; yönetimin yürütmeyi durdurma kararını yerine getirmesi için, yeni bir iŖlem yapması gerekmez; eski vergi oranı, ya da tarife uygulanmaya devam edilir. Burada, «yürütmeyi durdurma kararlan 30 gün içinde yerine getirilir» kuralı da uygulanmaz. Bu kural ancak, yürütmeyi durdurma kararlarının yerine getirilebilmesi için, yönetimce bir iŖlem yapılması gereken durumlar için söz konusu olabilir. Kısaca belirtmek gerekirse, yürütmenin durdurulması kararı verilmesi üzerine eski durum geriye gelir. (Gözübüyük & Dinçer, 1996, 460).

3.3. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmama Halleri

3.3.1. Hiç Uygulamama

Davalı idarenin, idari yargı makamlarınca verilen kararların icaplarına göre tesisi gereken iŖlemi veya yapılması gereken eylemi, 28. maddede belirtilen süre içerisinde ve bu

süre geçirildikten sonra da hiçbir şekilde tesis etmemesi veya yapmaması, başka bir deyişle idarenin tamamen hareketsiz kalması demektir (Candan, 2006a, 684).

Mahkeme kararlarının bağlayıcılığı ve uygulanmalarının zorunlu olduğu konusunda hukuken herhangi bir tereddüt bulunmamakta ise de, bazı durumlarda vergi mahkemelerince verilen yürütmeyi durdurma kararlarının uygulanmasına ilişkin idarede duraksamaların yaşandığı ve mahkeme kararına rağmen mükellefler hakkında karar doğrultusunda işlem tesis edilmediği ya da uygulamanın sürüncemede bırakıldığı gözlenmektedir. Konuyla ilgili Anayasal ve yasal düzenlemelerde yer alan hükümler yeterince açıktır. Bununla birlikte idarede yukarıda belirtilen nitelikte duraksamaların yaşanması, hukuk düzenince öngörülmediği halde özellikle bazı uyuşmazlıklarla ilgili olarak vergi mahkemelerince verilen yürütmeyi durdurma kararlarının etkisiz kalması sonucunu doğurmaktadır (Sekdur & Akgüner, 2005).

Yürütmenin durdurulması kararı Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda belirtilen nitelikte bir yargı kararı olduğuna göre, bu yolda karar verilmiş bir davada idarenin; esas kararın verilmesini, bu karar temyiz edilmiş veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmuş ise verilecek kararı beklemesi bu yolla, verilen yürütmenin durdurulması kararını sürüncemede bırakması, savaşılması ve etkisiz kılması gibi bir seçeneği yoktur (DŞ.6, 09.10.1996 T, E:1995/7076, K:1996/4029).

İdari yargı kararlarının gereklerine göre kanunda belirtilen otuz günlük süre içinde işlem tesisi ve eylemde bulunulması, her zaman, kararın zamanda yerine getirildiğini, başka bir anlatımla, idarenin infaz etmeme veya gecikerek infaz etme durumuna düşmediğini göstermez. Aksine, derhal ve geciktirilmeksizin ya da daha kısa sürede kararı uygulama olanağına sahip olan idarenin, gerekenden daha fazla sürede işlem tesis etmesi veya eylemde bulunması da kararın infaz edilmediği hal olarak sayılmalıdır (Candan, 2006a, 688).

3.3.2. Gereği Gibi Uygulanmaması

Her zaman mahkeme tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararının idare tarafından yerine getirilmesi, mahkeme kararının gerektiği gibi uygulanması anlamına

gelmez. Bazı durumlarda, idare yargı kararının uygulanması, fakat, geç, eksik yada şekli biçimde uygulanır. Kısaca bu durumları açıklayacağız.

Yargı kararlarının uygulanmamasının veya eksik ve geç uygulanmasının ağır hizmet kusuru olduğu; bu nedenle uğranılan zararların ilgili idareye tazmini gerektiği açıktır (DŞ.10, 25.10.1994 T,E:1993/5339, K:1994/5161).

3.3.2.1. Geç Uygulama

İdare, gerçekte, kararın, gereklerini yerine getirmiştir. Ancak, kararın gereklerinin yerine getirildiği tarihte, kanunda idareye tanınan otuz günlük süre geçirildiği için, infaz zamanında değildir. Dolayısıyla; idare edilenlerin bu yüzden uğradıkları zararlar bakımından, infaz tarihine kadar geçen sürede, ademi infaz söz konusudur (Candan, 2006a, 685).

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların idare tarafından uygulanması İYUK'un 28/1. Maddesine göre idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez

Unutulmamalıdır ki, maddede belirtilen süre, uygulanması zaman alabilecek kararlar içindir, yoksa idare yargı kararlarını otuz günlük süre içinde uygulamalıdır demek değildir. İdare yargı kararlarının gereklerini gecikmeden, derhal yerine getirmelidir. Her somut olaya göre değerlendirilmesi gereken geç uygulamada, idarenin kararın geç uygulanmasından dolayı idare edilenin zararının doğmuş olması ve kararın makul süre içinde uygulanıp uygulanmadığı esas alınır. Kısaca, kanunda belirtilen sürenin geçirilmesinden sonraki zamanlarda yapılan uygulama geç uygulamadır ve ilgisine maddi ve manevi tazminat hakkı doğurur (Pınar, 2008, 111).

3.3.2.2. Eksik Uygulama

İdarenin, kararın icaplarından olan idari işlem veya eylemlerden bir kısmını yapıp; diğer kısmını ise, infaz için kanunun tanıdığı sürenin geçmesine rağmen yapmaması, noksan infazın varlığını gösterir. Bu halde, tesis edilmeyen işlem ya da yapılmayan

eylemler bakımından adem-i infaz söz konusudur. Örneğin; vergi idaresinin, vergi ve cezayı miktar itibariyle yeniden hesaplayarak, fazla aldığı vergi ve cezayı iade etmesine karşın, cezanın türünü değiştirmemesi, mahkemenin aksine kararına rağmen kaçakçılık cezası kesmekte ısrar etmesi, noksan infazı gösterir ve bu durum, cezanın tümü bakımından adem-i infaz sayılır (Candan, 2006a, 685).

3.3.2.3. Şekli Uygulama

Uygulamada en çok görülen uygulamama biçimidir. Şeklen (muvazaalı) uygulamada idare, yargı kararlarının gereklerine göre işlem tesis ediyor görünürken, gerçekte uygulamamaktan kaynaklanan yaptırımlardan kurtulmak istemektedir (Pınar, 2008, 111).

İdare makul süre içinde, kararın gerektirdiği işlemleri yapar, fakat hemen arkasından bu kararı etkisiz hale getirecek işlem ve eylemlerde bulunur ki, yargı kararında belirtilen durum ve şartlara da aykırı hareket edilmiş olur. Danıştay, bu tür karar uygulamalarını, kararın uygulanması olarak kabul edilemeyeceğini belirtmektedir (Çağlayan, 2001, 264).

Biçimsel uygulamalar genellikle, kararı uygulamakla yükümlü kamu görevlilerinin uygulamama kasdından kaynaklanmaktadır. Kamu görevlileri, yaptıkları işlem ve eylemlerin suç olduğunun bilincinde olduklarından yargı kararlarını uygulamış gibi görünerek gerçekte uygulamaması için hukuka aykırı yöntemlere sapsamaktadırlar. Kuskusuz hiçbir hukuk sistemi, yetkinin ve hakkın kötüye kullanılmasını korumaz, koruyamaz (Altay, 1999, 83).

3.4. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Sorumluluk

İdare, özellikle yürütmenin durdurulması kararlarının niteliğinden hareket ederek, bunların nihai karar olmadığını, bu nedenle ancak esas karar çıktıktan sonra uygulanabileceği düşüncesinden hareketle, zaman zaman yürütmenin durdurulması kararlarını da infaz etmeme yoluna gitmiştir. Halbuki yürütmenin durdurulması kararları idari işlemi askıya alan ve idari işlemin tesisinden önceki hukuki duruma dönmeyi

sağlayan nitelikte kararlar olduğu için, bu görüşü sadece kaçamak görüş olarak değerlendirmek mümkündür (Hondu, 2004, 28).

Yürütmenin durdurulması kararlarının gereğini yerine getirmeyen ya da uygulamakta geciken idare, ağır hizmet kusuru işlemiş olur. İdare, böyle bir davranışı ile verdiği maddi ve manevi zararları karşılamakla yükümlüdür. Ayrıca kamu görevlisi de kişisel olarak sorumludur. İdarenin, hizmet kusurundan dolayı sorumlu olması, kamu görevlisinin kişisel sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. İdare ile kamu görevlisinin sorumluluğu ortaktır. Zarar, idare ve/veya kamu görevlisi tarafından karşılanmış olsa da, idarenin yürütmenin durdurulması kararının gereğini yerine getirme zorunluluğu devam eder (Sekdur & Akgüner, 2005).

3.4.1. İdarenin Sorumluluğu

Bir hukuk devletinde idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemler yapmaması gerekir. Yukarıdaki bölümlerde idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun koşullarının neler olduğunu ve bu eylem ve işlemlerin hukuka aykırı olması hâlinde bunların ne gibi müeyyidelerle karşılaşacaklarını gördük. Ancak idarenin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinin birtakım müeyyidelerle karşılaşması, onlara son verilmesi, bu eylem ve işlemlerden kaynaklanmış olan zararlı sonuçların ortadan kaldırılmasına her zaman yetmemektedir. Zira kişiler idarenin bu hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden dolayı maddi ve manevi zararlara uğramış olabilirler. Hukuka saygılı bir idarenin kendi eylem ve işlemlerinden kaynaklanmış bu zararları da karşılaması gerekir. Bir hukuk devletinde idare, sadece hukuka uygun eylem ve işlemler yapmakla yükümlü değildir; aynı zamanda idare, kendi kusurlu ve hatta bazen kusursuz eylem ve işlemleriyle bireylere verdiği zararları da tazmin etmek yükümlüdür, idarenin bireylere verdiği zararları tazmin yükümlülüğüne "idarenin sorumluluğu" denir (Gözler, 2003a, 927).

2577 sayılı Kanun'un 28/1. maddesindeki düzenlemeye göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu, bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemeyeceği kuralına yer verilmiştir. Aynı maddenin 3. fıkrasında

ise; ‘‘Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir ‘‘ hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu maddelere göre idare yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları gecikmeksizin yerine getirmek zorunda olduğu ve bu zorunluluğa uymayan idarelerin uygulamadıkları karardan dolayı sorumlu olduğu, bu sorumluluk kapsamında ise idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği anlaşılmaktadır.

Danıştay, idare tarafından yargı kararlarının uygulanmamasını ağır hizmet kusuru olarak nitelendirmiştir. Buna göre Danıştay 5. Dairesinin bir kararında; ‘‘... Davalı idarelerin, yukarıda da açıkça belirtildiği üzere Anayasa hükümlerini hiçe sayarak yargı kararlarını uygulamama kastı ile hareket ettiği ve bu şekilde ağır bir hizmet kusuru işlediği açık olup, ağır hizmet kusuru nedeniyle davacının uğradığı manevi zararın idarece tazmini gerekmektedir. Öğretide de kabul edildiği üzere manevi tazminat, patrimonial meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı olmayıp, manevi tatmin aracıdır. Başka türlü giderim yollarının bulunmayışı veya yetersiz kalışı, manevi tazminatın parasal olarak belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir. Olayın gelişimi ve sonucu, ilgilinin durumu itibariyle uğradığı manevi zarara karşılık takdir edilecek manevi tazminatın, manevi tatmin aracı olmasından dolayı zenginleşmeye yol açmayacak miktarda, fakat idarenin olaydaki kusurunun niteliğini ve ağırlığını ifade edecek ölçüde saptanması zorunlu bulunmaktadır. Diğer taraftan, tazminat sadece maddi değerlerde meydana gelen eksilmelerle sınırlı bir giderim yolu değildir. Aynı zamanda kişinin, yaşamında ortaya çıkan olumsuzluklar nedeniyle duyduğu her türlü sıkıntı ve üzüntüden kaynaklanan manevi zararların da manevi tazminat ödenerek tazmini Anayasal ve yasal düzenlemelerin gereği olduğuna...’’ hükmüne yer verilmiştir (Dş.5.D, 29.09.2004 T, E: 2000/3316, K: 2004/3372).

Yargı kararlarının idare tarafından uygulanması zorunluluğu bu kararların kesin hüküm kuvvetine sahip olmasının bir sonucudur. Diğer bir deyişle, yargı kararların uygulamayan idare kesin hüküm ilkesine aykırı hareket etmiş olmakta ve bu davranış onun hukuki hatta cezai sorumluluğuna yol açmaktadır (Uler, 1970, 123).

İdarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamada en etkili araç olan idari yargı mercilerince verilen kararların idare tarafından uygulanması zorunluluğu, hukuk devleti anlayışının bir gereğidir. İdari yargı kararlarının idarece yerine getirilme zorunluluğu, bu kararın idareye bildirim tarihinde doğar (DŞ.10.D, 25.09.1997 T, E:1995/1694, K:1997/3132).

Danıştay Üçüncü Dairesi'ne yansıyan bir uyuşmazlıkta davacı tarafından Kod 2 ve Kod 5 listelerine alınma işleminin iptali istemine karşı açılan davada mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verilmiştir. Davacı da ilgili vergi dairesine başvurarak mahkemenin verdiği yürütmeyi durdurma kararı doğrultusunda Kod 2 ve Kod 5 listesinden çıkarılmasını istemiştir. Ancak idare davacının bu talebini yerine getirmemiş ve esas hakkında verilecek karar üzerine bu talebinin yeniden değerlendirileceğini belirtmiştir. Bunun üzerine davacı tarafından yargı kararına rağmen idare tarafından Kod listelerinden çıkarılmaması suretiyle zarara uğranıldığı ileri sürülerek 100.000 TL maddi, 100.000 TL manevi olmak üzere tazminat istemiyle idare aleyhine vergi mahkemesinde dava açılmıştır. Mahkeme davacının maddi tazminat talebiyle ilgili olarak maddi tazminatın, hesaplanma yöntemiyle ulaşılan ve gerçek zararın tazmin edilmesi amacına hizmet eden bir hukuksal talep hakkı olduğunu belirtmiş, maddi zararın varlığı ve bunun tutarı açık olarak ortaya konulmadan maddi tazminatın belirlenemeyeceği dolayısıyla bu tutarda zarara uğranıldığı hususu somut olarak belgelerle kanıtlanamadığı gerekçesiyle davacının maddi tazminat istemini reddedilmiştir. Mahkeme davacının manevi tazminat istemiyle ilgili olarak ise hukuka aykırı idari işlemler sebebiyle manevi bir zarardan söz edilebilmesi için öncelikle ilgilinin kişisel varlık ve haklarına hukuka aykırı ağır bir saldırıda bulunularak kişinin fizik yapısının zedelenmesi yaşama ve kazanma gücünün azalması sonucunu doğuran olayların meydana gelmesi veya bu tür bir işlemde ya da eylem sonucunda ağır bir elemin duyulmuş olması ya da kişinin şeref ve haysiyetinin zedelenmesi gerektiğini belirtmiş, yargı kararına rağmen davacının kod listelerinden çıkarılmaması suretiyle şirketin ticari itibarının zedelendiğini, şirket temsilcisi ve ortaklarının ağır bir elem duyduklarını kabul etmiştir. Bu noktada tazminatın miktarı ile ilgili olarak ise manevi tazminatın yaşanan bir acının veya duyulan bir elemin bir nebze de olsa tatmin edilmesi amacına yönelik olduğu, hiçbir şekilde zenginleşme amacı gütmeyeceğinden olayın ve durumun niteliği, zarar görenin kişiliği gibi unsurların değerlendirilmesi sonucu mahkemece takdir edileceği belirtilerek 100.000 TL manevi tazminat isteminin, 95.000 TL'sini reddetmiş, 5.000 TL'sini ise kabul etmiştir.

Mahkemenin verdiği bu karar ise Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 26.05.2010 tarih ve E.2007/4267, K.2010/1716 sayılı Kararı ile onanmıştır (Ayaz, 2010).

İdarenin tazminat ödemiş olması kararın uygulanma yükümünü ortadan kaldırmaz. Ayrıca idarenin yürütmenin durdurulması kararını veya iptal kararını uygulamaması nedeniyle tazminat ödemesi, yargı kararını yerine getirmemek için bir neden olamaz. Yani idarenin yargı kararını uygulama ya da tazminat ödeme noktasında seçim hakkı yoktur. Yürütmenin durdurulması kararı verildikten sonra davanın esastan reddedilmiş olması idarenin yürütmenin durdurulması kararını uygulamamasına bir neden teşkil etmeyeceğinden, esastan reddedilen davada verilen yürütmenin durdurulması kararının gereklerini yerine getirmeyen idarenin tazminata hükmedileceği açıktır. Zira davanın esastan reddedilmiş olması yürütmenin durdurulması kararı ile askıya alınan işleme icrailik özelliğini yeniden kazandıran ve idarenin işlemleri uygulama yetkisinin devamına ilişkindir. Ayrıca idarenin, işlemin yürütülmesinin durdurulması kararı üzerine kararın gereklerini yerine getirmek için esastan verilecek kararı bekleme gibi bir şansı olmadığından yürütmenin durdurulması kararının gereklerini yerine getirmek zorundadır (Kandil, 2007, 134).

3.4.2. Kamu Görevlilerinin Şahsi Sorumluluğu

Anayasanın 129. maddesinin 5. fıkrasında “memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.” hükmü düzenlenmiştir.

Devlet Memurları Kanununun 13. maddesinde ise; “kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar... Kurumun genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.” hükmü yer almaktadır.

Yargıtay İctihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu;...”yürütmenin durdurulması veya iptal kararlarının yalnızca uygulanmamasının bu kararları uygulamayan kamu görevlilerinin tazminatla sorumlu tutulması için yeterli olduğuna, sorumluluk için ayrıca,

kin, garaz husumet ve benzeri duyguların etkisi altında hareket etmelerinin araştırılmasına gerek olmadığına, ...Yürütmenin durdurulması kararını yerine getirmeyen kamu görevlisinin hukuki sorumluluğu yönüne gidebilmesi için, ilgilinin açmış olduğu iptal davası sonucunun beklenmesine gerek olmadığına...” karar vermiştir (YİBBGK, 22.10.1979 T, E.1978/7, K.1979/2, R.G, T.29.11.1979).

Kamu görevlisinin yargı kararını kasden yerine getirmemesi sonucu ortaya çıkan kusuru, idare bakımından "görev kusuru"nu oluşturmakta ve her görev kusurunda olduğu gibi idarenin sorumluluğunu söz konusu kılmaktadır. İYUK 28. maddede böyle bir düzenleme yapılmamış olması halinde dahi, idare hukukunda geçerli olan ilkeler uyarınca idarenin sorumluluğuna gidilebileceği tabiidir. Kamu görevlisinin yargı kararını kasden uygulamaması halinin en büyük özelliği, yasa ile düzenlenen tek görev kusuru halini oluşturmasıdır. Genel olarak idari yargı kararlarının her ne sebeple olursa olsun yerine getirilmemesi halinde ve özel olarak kamu görevlisinin mahkeme kararını kasden yerine getirmemesi halinde idare aleyhine dava açılabilirliği, İYUK 28. maddede öngörülmüştür. Görev kusurunu oluşturan, kamu görevlisinin yargı kararının kasden uygulamama eylemi, ceza hukuku bakımından suç niteliği taşıyan bir eylemdir. İYUK'nun 28. maddesi ile, kamu görevlisinin yargı kararını kasden yerine getirmemesi haline özgü olarak düzenlenen idarenin sorumluluğu, dayandığı esas ve sonuçlar dikkate alındığında, idare hukukuna özgü sorumluluk halleri bakımından ilk ve tek olma özelliğini taşımaktadır (Altay, 2004, 305).

Kişisel kusur, kamu görevlilerinin olayıdır ve görevin yerine getirilmesiyle doğrudan ilgili değildir. Kişisel kusurdan söz edilebilmesi için kamu görevlisinin mutlaka kasıtlı davranışta bulunması da gerekmez. Ancak, 28. madde adem-i infaz nedeniyle lehine karar verilenin uğradığı zararın istenebilmesi için her kişisel kusuru yeterli görmemektedir. Ayrıca, kamu görevlisinin kasıtlı davranmış olması koşulunu da aramaktadır. Kasıt, bir davranışın sonuçlarını bilerek ve isteyerek yapmaktır. Yani, kamu görevlisi aleyhine tazminat davası açılmasına neden olabilecek kişisel kusur kasta dayalı ağır bir kusurdur (Ayçiçek, 2002, 66).

Ancak yargı kararlarının uygulanmamasından dolayı kamu görevlilerine karşı kişisel kusurlarından dolayı adli yargıda dava açılması imkanı, böyle bir durumda idareye karşı idari yargıda tam yargı davası açılmayacağı anlamına gelmez. Zira, yargı kararının

uygulanmaması aynı zamanda bir hizmet kusuru teşkil eder. Yargı kararlarını uygulamayan, hukuka saygısız bir kamu görevlisini istihdam eden idarenin bu konuda sorumluluğu vardır. Diğer bir ifadeyle, kamu görevlisinin kişisel kusuru aynı zamanda idare bakımından hizmet kusur oluşturur. Yani kişisel kusur ile hizmet kusuru aynı olayda birlikte bulunur; bu nedenle de aynı olaydan dolayı hem kamu görevlisinin, hem de idarenin sorumluluğu vardır; yani kamu görevlisinin ve idarenin sorumlulukları birleşmiştir. Böyle bir durumda zarar gören kişi, arzu ederse, yargı kararını uygulamayan kamu görevlisi ne karşı kişisel kusurundan dolayı adli yargıda tazminat davası açar; isterse de idareye karşı hizmet kusurundan dolayı idari yargıda tam yargı davası açabilir (Gözler, 2003a, 1052).

Yargı kararının uygulanmaması, bir disiplin suçu oluşturur. İlgilinin başvurusu üzerine, disiplin kovuşturması başlayabilmelidir. Bunu başlatmayan disiplin amirleri, aynı suçu işlemiş olurlar. Salt kararın uygulanmaması, disiplin suçunun oluşması için yeterlidir (Çağlayan, 2001, 289).

Yargı kararını uygulamamak suç sayıldığı takdirde ne olursa olsun bu suçu işlememek, işlendiği zaman da sonucuna katlanmak gerekir. “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesini benimsemiş bir ülkede, kanunun suç olarak nitelendirdiği ya da suç olarak kabul edilen bir eylemi, amirinin emrine uyararak da olsa işleyen kişi, ceza sorumluluğundan kurtulamaz. Belki amir, bu nedenle memura disiplin cezası uygulayabilir. Ancak, bu ceza hukuksal dayanaktan yoksun olacağı için dava konusu edilmesi durumunda idari yargı yerince iptal edilmesi doğaldır (Özeren & Bayhan, 1992, 355).

Yargı kararlarını yerine getirmemek kişisel kusur sayılınca bu kararı yerine getirmeyen kamu görevlisine karşı açılacak tazminat davasının adli yargıda açılması ve haksız fiil kurallarının uygulanması gerekecektir bu hususu yukarıda belirtmiştik. Ancak doktrinde buna karşı görüşlerde bulunmaktadır: "...Adli yargıyı görevli kabul etmek için önce "kişisel kusur=haksız fiil" eşitliğini kabul etmek gerekir. (Kişisel kusur ile haksız fiil eşitliği bazen doğru olabilir. Aynı eylem, ceza hukuku bakımından "suç", idare hukuku bakımından "kişisel kusur" ve özel hukuk bakımından "haksız fiil" olarak nitelendirilebilir. Ancak eşitlik her zaman doğru değildir bu kavramlardan her biri kendi alanları içinde

anlamlandırılması gerekli kavramlardır). Oysa kişisel kusur, Borçlar Kanununun 41.maddesindeki haksız fiil değildir. Bu bir İdare Hukuku terimidir ve her şeyden önce doğan zararın bütününün yada bir parçasının ilgili kamu görevlisinin üzerinde kalacağını belirtir. Bir kamu görevlisinin hizmet içinde ve hizmet dolayısıyla sorumluluğunu saptamak için bu davranışların hizmet içinde ve hizmet koşullarına göre değerlendirilmesi zorunludur. Adli yargı idare ile kamu görevlisinin birlikte kusurlu olduğunu görerek görevliyi zararın bir kısmına mahkum ederse,yetkisi dışına çıkarak idarenin sorumluluğunu da belirlemiş olur.İdarenin sorumluluk payı ile ilgili görevlinin payı bir bütün yani zarardır. Bu bütünün bir parçası için yargıya varmak,aynı zamanda kalan parçası içinde yargıya varmak demektir. Yani adli yargı zararın bir parçası için ilgili kamu görevlisini sorumlu tutarsa kalan kısım idarenin sorumluluk payı demektir ki kamu hukuku kuralları içinde idareyi yargılamaya yetkili olan yargı yeri adli yargı yeri değil idari yargıdır. Dolayısıyla kişisel kusurdan dolayı kamu görevlilerinin adli yargıda yargılanacaklarını kabul etmek için haksız fiil, kişisel kusur eşitliği dışında birde ilgili davranışın yalnız idare adına eylem ve işlem yapan kişinin kusurundan doğduğunu kabul etmek gerekmektedir. Oysa yargı kararlarının yerine getirilmemesi açıkça Anayasaya aykırı bir davranış olmakla beraber, idari bir işlemdir. Çoğu kez hizmetle ilgisiz sayılamaz. Bazen hukuka uygun bile olabilmektedir. Hizmetle bu derece iç içe olabilen bir konuda daha başlangıçta idare adına işlem yapan kişiyi sorumlu tutmak haksızdır. Yargı kararlarına uyulmamasını ve bunların yerine getirilmemesini hizmet şartları içinde incelemeye yetkili ve yetenekli olan idari yargıya yollamak zorunludur (Uler, 1970, 130).

3.5. Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Uygulanmamasına Karşı Dava Açılması

İdari yargı mercileri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmemesi üzerine hem davalı idare hem de kamu görevlisine karşı dava açılabilir. Açılacak bu davalarda dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır.

3.5.1. Dava Açma Süresi

İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinde ademi infaz sebebiyle uğranılan maddi ve manevi zararın tazmini için özel bir dava açma süresi öngörülmemiştir. Kanunda ayrıca bir süre öngörülmediğinden, bu tür talepleri konu edinen idari davanın,

2577 sayılı Kanunun 7'nci maddesinde idari mahkeme türüne göre belirlenen genel dava açma süresine (Danıştay ve idare mahkemeleri için altmış, vergi mahkemeleri için otuz gün) tabi olması doğaldır. Süre ile ilgili asıl sorun, sürenin gün olarak miktarında değil, başlangıç tarihinin belirlenmesindedir. Bilindiği gibi, türü ne olursa olsun, idari dava açmanın ilk koşulu, ortada, idari uyuşmazlık yaratan bir idari işlem veya eylemin bulunmasıdır. İdari uyuşmazlık yaratan böyle bir idari işlem veya eylemin bulunmaması halinde, İdari Yargılama Usulü Kanununun 10'uncu maddesi, idare edilenlere bu konuda idareye başvuru hakkı tanımaktadır. Dolayısıyla, her şeyden önce, lehine karar verilen tarafından, kararı infaz etmek durumunda olan idareye yapılmış bir başvurunun bulunması, tazminat davası açabilmenin ilk koşuludur. Bu koşul hakkında, Danıştay dava daireleri arasında farklı görüşler vardır. Danıştay Altıncı Dairesi, idari yargı kararlarının gereklerinin 28'inci maddenin 1'inci fıkrasında öngörülen süre içerisinde yerine getirilmemesinden doğan zararların tazmini için sürenin bitim tarihinden itibaren idari dava açma süresi içerisinde tazminat davası açılması gerektiğini söyleyerek (25.9.1995 gün ve E. 1995/276, K. 1995/1322), bu başvurunun şart olmadığı görüşünü ortaya koymuştur. Buna karşılık; diğer dava daireleri ve Danıştay Vergi Dava Daireleri (Genel) Kurulu, 521 sayılı Danıştay Kanununun yürürlükte olduğu dönemde Danıştay Dava Daireleri Kurulu (27.3.1970 gün ve E. 1968/533, K. 1970/210) gibi, ademi infaz sebebi ile açılacak tazminat davasının süresinin, idareye yapılacak başvurunun (açık veya zımnen) reddi üzerine işlemeye başlayacağını kabul etmektedirler (Candan, 2006a, 693-694).

Burada genel olarak, ilamların uygulanması ile ilgili 10 yıllık zaman aşımı süresinin kabul edilmesi uygun olur. Ancak kararın uygulanması için öngörülen 30 günlük süre dolunca ilgili, 28. maddede öngörülen davaları, ayrıca bir süre ve başvuruya gerek kalmadan doğrudan açabilir. İdareye uygulama için yeniden başvurma zorunluluğu söz konusu olamaz. Zira idare zaten otuz gün içinde kararı uygulamak zorundadır (Çağlayan, 2001, 292).

Yargı kararını uygulamayan kamu görevlisine karşı açılacak davalarda ise dava açma süresi hakkında çeşitli görüşler vardır.

Birinci görüŖe göre, yargı kararını kasten uygulamayan kamu görevlilerine karşı açılacak davalarda özel hukuk kuralları uygulanacağından o davalarda Borçlar Kanununun süreye ait hükümleri geçerli olacaktır. Bu süre bir yıldır (Özeren & Bayhan, 1992, 393).

İkinci görüŖe göre ise; kamu görevlisinin kasıtlı hareketi sonucu zamanında gereği yerine getirilmeyen idari yargı kararının bu durumundan doğan maddi ve manevi zararın tazmini için kamu görevlisi aleyhine adli yargı yerinde açılacak tazminat davasının, zarara ve kamu görevlisine ıtıla tarihinden itibaren bir sene ve herhalde zararı doğuran ademi infaz olayının meydana geldiği tarihten itibaren on sene içinde açılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde, dava hakkının kullanılması olanaklı değildir (Candan, 2006a, 698).

Üçüncü görüŖe göre ise; Yargı kararının kasden uygulanmaması eyleminin suç oluşturması ve suç niteliği taşıyan bu eylemin ceza zamanaşımının beş yıl olması nedeniyle beş yıllık sürenin yalnızca 60. maddenin birinci fıkrasında yer alan bir yıllık süre bakımından dikkate alınması gerekmektedir. Yargı kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde uygulanması zorunlu olduğundan bu sürenin sonunda kasden yerine getirmeme eyleminin başladığı kabul edilmeli ve 10 yıllık zamanaşımı süresi bu tarihten itibaren işletilmelidir. 30 günlük süre zarfında kararın uygulanmaması, kasdın varlığına karine olduğundan ve idare aleyhine açılan davada kararı kasden uygulamayan kamu görevlisinin öğrenilmesine gerek bulunmadığından 5 yıllık zamanaşımı süresinin de uygulamama nedeniyle oluşan zararın öğrenilmesinden itibaren işletilmesi gerekmektedir. (Altay, 2004, 426).

Kanaatimizce, hem yargı kararını uygulamayan idare aleyhine hem de kamu görevlisine açılacak tazminat davalarında kural olarak bir süre öngörülmediğinden yargı kararlarının yerine getirilmesi için 10 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde yapılan başvuru üzerine dava açılabilirdir.

3.5.2. Davanın Açılacağı Mahkeme

Yargı kararlarını uygulamayan idare ve kamu görevlisi aleyhine açılacak tazminat davalarında görevli mahkemeler farklıdır.

İdari yargı mercii kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine açılacak davalar için görevli yargı yeri ilgili idari yargı merciidir. Yani uygulanmayan karar vergi mahkemesi kararı ise, idare aleyhine açılacak dava vergi mahkemesinde, uygulanmayan karar Danıştay'ca verilen bir karar ise Danıştay'da dava açılması gerekmektedir.

İdari yargı kararlarının uygulanmaması nedeniyle kararı uygulamayan kamu görevlilerine karşı açılacak olan maddi ve manevi tazminat davalarında görevli yargı yeri idari yargı değil adli yargı düzenine giren mahkemelerdir (Candan, 2006a, 692).

3.5.3. Davanın Kime Karşı Açılacağı

Uyguladığı işlem hakkında idari yargı mercileri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararı veya iptal kararını yerine getirmeyen idare husumet gösterilerek idari yargıda dava açılabilir.

Kararın uygulanmaması nedeniyle kamu görevlisi aleyhine de dava açılabilir. Buna göre memur ve diğer kamu görevlisi ayırımı yapılmadan, bütün kamu görevlileri, yargı kararlarının uygulanmamasından sorumlu olacaklardır. Bu anlamda Bakanlar Kurulu üyeleri de kamu görevlileridir ve yargı kararlarının uygulanmaması nedeniyle sorumlu olacaklardır (Çağlayan, 2001, 294).

Somut olayda, davacı tarafından alınan idari yargı kararlarının uygulanmadığı tartışmasızdır. Tartışmalı olan yön davanın kamu kurumu olan belediye aleyhine mi, yoksa kararı uygulamayan kamu görevlileri aleyhine mi yöneltileceği noktasında toplanmaktadır. Yukarıya alınan Anayasal ve yasal düzenlemeler davanın idare aleyhine açılabilmesi gibi, kamu görevlisi aleyhine de açılabilmesini öngörmektedir. Davacı isterse, idari yargı yerinde kurum aleyhine de dava açabilir. (Yargıtay 4.HD., 09.06.1999 T, E.1999/3555; K.1999/5498)

3.5.4. Tazminatın Konusu ve Miktarı

Buradaki tazminat davasının konusu, idari yargı kararının uygulanmaması veya geç uygulanması nedeniyle uğranılan maddi veya manevi zararın tazminidir. Maddi tazminat, iptal edilen işlemin tesis edildiği tarih ile kararın uygulanmaması nedeniyle dava açılma tarihi arasında geçen süreye ilişkin zararlardır. Geç uygulama söz konusu ise, uygulanma tarihine kadar meydana gelen zarardır (Çağlayan, , 2001, 294).

Maddi tazminat yargı kararlarının uygulanmaması yahut geç uygulanması nedeniyle ilgilinin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi veya çoğalma imkanından yoksunluğu kısaca maddi zararı karşılayacak oranda olacaktır. (Yenice & Esin, 1983, 607).

Konuyla ilgili bir mahkeme kararında; ‘ Trabzon Vergi Mahkemesinin 29.03.2006 tarih ve E:2006/128, K:2006/138 sayılı kararıyla da davalı idarece 13.526,33 YTL demirsiz beton yol tahribat bedelinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini iptal ettiği, davalı idarece Trabzon Vergi Mahkemesi'nin 29.03.2006 tarih ve E:2006/128, K:2006/138 sayılı iptal kararının temyiz edilmesi üzerine, Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 20.11.2007 tarih ve E:2006/2582, K:2007/4195 sayılı kararıyla söz konusu mahkeme kararının onandığı ve kararın kesinleşmesi üzerine, davacı tarafından ödeme emri içeriği olan 13.526,33 YTL'nin davalı idareden iadesi talebinin zımnen reddi üzerine, davalı idarenin mahkeme kararını uygulamadığı iddiasıyla davacının banka hesabından kesilen 13.526,33 YTL ‘nin kesilme tarihinden itibaren işleyecek reeskont faizi ile birlikte davalı idareden tazminine karar verilmesi istemiyle bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmaktadır. İdarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamada en etkili araç olan idari yargı yerlerince verilen kararların idare tarafından otuz gün içinde yerine getirilmesinin icabettiği, bu sürenin bitimine kadar işlem yapmayan idarenin, infazdaki gecikme nedeniyle doğduğu kanunen kabul edilen yükümlü zararını bir ölçüde karşılaması düşünülmüş olduğundan, vergi ve vergi gibi addedilen mali yükümlülüklerle ilgili konularda haksız tahsil ettiği vergiyi ve ferilerini iade etmekle birlikte, gecikmenin başladığı otuzuncu günden itibaren bunu iade ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi ödemesi zorunluluğu bulunmaktadır. Olayda 13.526,33 YTL demirsiz beton yol tahribat bedelinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptal edilmesine ilişkin Trabzon Vergi Mahkemesinin 29.03.2006 tarih ve E:2006/128, K:2006/138 sayılı kararının tebliğ edildikten en fazla 30 gün içinde davacıya

iade edilmesi gerekirken söz konusu kesilen miktarın davacıya iade edilmediği görülmektedir. Bu durumda davalı idarenin, 13.04.2006 tarihinde tebliğ edilen söz konusu ödeme emrinin iptal edilmesine ilişkin mahkeme kararının infazında meydana gelen gecikmenin doğduğu 14.05.2006 tarihinden itibaren infazın yapılacağı tarihe kadar davacının banka hesabından kesilen 13.526,33 YTL'nin yasal faiziyle birlikte iadesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, Davanın Kısmen Kabulüne, davacının banka hesabından kesilen 13.526,33 YTL'nin 14.05.2006 tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesine, fazlaya ilişkin faiz isteminin reddine...’’ karar verilmiştir.

Söz konusu vergi mahkemesi kararında, davalı belediye tarafında davalı kurum adına 13.526,33 YTL tutarında ödeme emri düzenlendiği, bu ödeme emrine karşı dava açıldığı görülmektedir. Aynı zamanda davacı tarafından banka hesabından yapılan kesinti yoluyla davalı belediyeye ödeme emri içeriği olan tutar ödenmiştir. Vergi mahkemesi dava sonucunda ödeme emrini iptal etmiş ve mahkemenin bu kararı Danıştay tarafından onanmıştır. Burada davalı idare tarafından yargı kararı uygulanarak, davacının hesabından kesilen miktarın geri iade edilmesi gerekmektedir. Buna rağmen idare mahkeme kararını yerine getirmeyerek hukuka aykırı olarak tahsil ettiği ödeme emri bedeli geri ödememiştir.

Davacı tarafından, davalı belediyenin mahkeme kararını yerine getirmemesi üzerine davacının banka hesabından kesilen 13.526,33 YTL'nin kesilme tarihinden itibaren işleyecek reeskont faizi ile birlikte davalı idareden tazminine karar verilmesi istemiyle açtığı tazminat davasında, mahkeme kararının infazını yerine getirmeyen idare aleyhine söz konusu bedelin faiziyle iadesine karar verilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, davacının ödeme emri içeriği bedelin hesaplarından kesinti yapıldığı tarihten başlayarak faiz isteminde bulunmasıdır. Mahkeme davacının faiz istemini kısmen kabul etmiştir. Çünkü idarenin, yargı kararını uygulamaması, ödeme emrinin iptali hakkında verilen kararın idareye tebliğinden itibaren 30 gün sonra doğmasıdır. Böylece mahkeme, yargı kararının tebliği olan 13.04.2006 tarihinden itibaren 30 gün sonra mahkeme kararının uygulanmaması durumunun oluştuğunu kabul etmiştir.

Yargı kararının idare tarafından uygulanmaması nedeniyle açılan manevi tazminat davalarında, tazminata hükmedilebilmesi; yargı yerlerince verilen kararın idare tarafından uygulanmamasıyla birlikte ancak bir manevi zararın mevcut olması halinde mümkün olabilecektir. Manevi tazminat; kişinin manevi değerlerinde meydana gelen eksilme ile duyulan acı, üzüntü ve sarsıntının bir miktar parayla kısmen de olsa hafifletilmesini sağlamak amacıyla yönelik olup, bir manevi tatmin aracıdır. Manevi tazminatın bu niteliği dikkate alındığında, manevi tazminata hükmedilmesini gerektirecek zarar; ölüm, bedensel zarar ve kişilik haklarına saldırı hallerinde söz konusu olabilecektir. Gerçek kişiler yanında, tüzel kişilerin de kişilik haklarına yönelik bir saldırı nedeniyle manevi zarara uğrayabilecekleri, bu tür zararların da tazmini gerektiği açıktır (DŞ.10.D. ,27.04.2000 T, E:1997/3081, K:2000/1961).

Manevi tazminatın miktarı tespiti tam olarak mümkün olmadığından, manevi tazminat istemiyle açılan davalarda, mahkeme manevi tazminatın miktarını takdir eder.

Konuyla ilgili bir mahkeme kararında; "...Anayasada ve Yasada yer alan emredici kurallar karşısında, idarenin maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını aynen ve gecikmeksizin uygulamaktan kaçınmasının "ağır hizmet kusuru" oluşturacağı açık bulunduğundan, kişinin hizmet kusuru nedeniyle mal varlığında, meydana gelen eksilmenin ve bu nedenle duyduğu her türlü sıkıntı ve üzüntüden kaynaklanan manevi zararın giderilmesi gerekir. Davacı tarafından, hakkında verilen yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranıldığı ileri sürülen 5.000,00 TL maddi zararın; Mahkememizin 09.12.2010 gün ve E:2010/911 sayılı ara kararı ile hangi kalemlerden oluştuğunun ortaya konularak bu zararın neden ibaret olduğunun belirtilmesinin istenildiği, ara karar verilen yanıtta maddi zarar miktarının dayanaklarının ve zararın gerçekleşip gerçekleşmediğinin kanıtlanamaması nedeniyle davacının idarece tazmini gereken maddi zararı bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan; yargı kararının uygulanması için yargı kararının kesinleşmesi gibi bir şartın olmadığı, 2577 sayılı Kanununun 28. maddesinde açıkça hüküm altına alındığı gibi, idare, yargı kararını uygulamak için gecikmeksizin işlem tesis etmeye mecburdur. Davalı idarenin, yukarıda da açıkça belirtildiği üzere Anayasa hükümlerini hiçe sayarak yargı kararlarını uygulamama kastı ile hareket ettiği ve bu şekilde ağır bir hizmet kusuru işlediği açık olup, ağır hizmet kusuru nedeniyle idarenin bu hukuk dışı tutum ve davranışından ötürü davacının üzüntü ve

sıkıntı çektiği, böylece, manevi zarara uğradığı açık olup; olayın oluşumu ve niteliği dikkate alınarak, manevi tazminat takdir edilmesi gerektiği açıktır. Öğretide de kabul edildiği üzere manevi tazminat, patrimuanda meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı olmayıp, manevi tatmin aracıdır. Başka türlü giderim yollarının bulunmayışı veya yetersiz kalışı, manevi tazminatın parasal olarak belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir. Olayın gelişimi ve sonucu, ilgilinin durumu itibariyle uğradığı manevi zarara karşılık takdir edilecek manevi tazminatın, manevi tatmin aracı olmasından dolayı zenginleşmeye yol açmayacak miktarda, fakat idarenin olaydaki kusurunun niteliğini ve ağırlığını ifade edecek ölçüde saptanması zorunlu bulunmaktadır. Olayın yukarıda özetlenen gelişimi dikkate alınarak, davacı hakkında verilen yargı kararının uygulanmaması nedeniyle takdiren 2.000,00 TL manevi tazminatın dava açma tarihi olan 12.07.2010 tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile beraber davalı idare tarafından davacıya ödenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle; davanın kısmen kabulüyle, 2.000 TL tutarında manevi tazminatın dava açma tarihi olan 12.07.2010 tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile beraber davalı idarece davacıya ödenmesine..” karar verilmiştir (Trabzon İdare Mahkemesi, 25.02.2011 T, E:2010/911, K:2011/205).

SONUÇ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini ve giderlerini yerine getirmek amacıyla devletin veya devletin yetkilendirdiği diğer kamu tüzel kişiler aracılığı ile, egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden kanun zorunluluk altında karşılıksız olarak alınan paradır.

Hukuk devleti ilkesini benimsemiş olan bir devlet, vergi toplamak için kanuni bir dayanağa ihtiyaç duyar. Anayasamızın 73.maddesinde; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmüne yer verilerek, verginin kanunla konulacağı anayasal güvence altına alınmıştır. Vergi ödeme yükümlülüğünün, ödeyenler açısından mal varlıklarında bir azalma olarak görülmesi, buna karşılık, vergi kanunlarını uygulayacak idareler ve kamu görevlilerinin daha fazla vergi alma arzusu ve mevzuatı dar anlamda yorumlamaları sonucunda, mükellefler ve vergi idareleri arasında vergi uyuşmazlıkları meydana gelir. Söz konusu uyuşmazlık Türk vergi sistemi içerisinde iki şekilde çözülür. Birincisi, idari çözüm yolu olan uzlaşma yoludur. Vergi hukukunda uzlaşmaya başvuru mükellefler açısından herhangi bir zorunluluk getirmemiştir. Vergi mükellefleri isterlerse idari aşamada vergisel uyuşmazlığı çözmek için uzlaşmaya başvurabilirler. Diğer yol ise, yargı yoludur. Mükellef isterse uzlaşma yoluna başvurmayı tercih etmeyip dava açma süresi içerisinde vergi yargısına başvurabilir.

Vergi yargısıyla, dava konusu olan işlemlerin hukuka uygun olup olmadığı hususunda bağımsız mahkemelerce verilecek kararlar doğrultusunda, vergi idarelerinin vergilendirme yetkilerini kullanarak hukuka uygun hareket etmesi ve adaletin sağlanması amaçlanmıştır. Vergi yargısında dava konusu olan işlemler iptal edilinceye kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Yani idarenin yaptığı işlem hukuka ve mevzuata aykırı bile olsa dava hakkında esas kararı verilene kadar hukuka uygun sayılırlar. Hukuka uygunluk karine idarelere verilmiş bir ayrıcalıktır. İdarenin yargısal denetim mekanizmalarından olan yürütmenin durdurulması müessesinin varoluş nedeni mükelleflerin idarenin ayrıcalıklı ve üstün durumuna karşı bir koruma mekanizmasına

sahip olmalarıdır. Dava konusu olan işlemlerin icrailiğini idare devam ettirir. Bunun hukuka aykırılığını ispat etme ve yürütülebilirliğini durdurma davacıya düşer.

İdari yargıda kural davanın açılması ile işlemin yürütmesinin durmayacağıdır. Ayrıca yargı yerinden yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması gerekir. Vergi yargılamasına özgü olarak ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde tarh işlemlerine karşı açılan davalarda tahsilat kendiliğinden durur. Ayrıca davacıların yürütmenin durdurulması istemlerinde bulunmalarına gerek yoktur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda, davanın açılması söz konusu işlemlerin yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz, ayrıca bunlar için yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması gerekir.

Yargı yerinin yürütmenin durdurulmasına karar verebilmesi için kanunda sayılan belirli koşulların bir arada gerçekleşmesi için, dava konusu işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olmak zorundadır. Yargı yeri bu şartların dava konusu maddi olayı inceleyerek oluşup oluşmadığına karar verir. Aynı zamanda mahkeme yürütmenin durdurulması kararı verebilmek için dava konusu işleme ilişkin bir takım bilgi ve belgelere ihtiyaç duyabileceğinden ilgili yerlere ara kararı yapabilir. Bu durumda, dava konusu işlem ilk bakışta hukuka aykırı gözüküyor ve telafisi güç ve imkansız zararlara sebebiyet verebileceği anlaşılıyorsa, savunma ve ara kararı gelinceye kadar yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

Yürütmenin durdurulması istemini inceleyen yargı yeri, açıkça hukuka aykırılık şartının farkına varırsa ve yürütmenin durdurulması istemini kabul ederse, davayı da esastan kabul edeceği anlamına gelmez. Her ne kadar, yürütmenin durdurulması istemleri kabul edilen davaların, esasları hakkında verilen karar sonuçları da işlemin iptali yönünde yada davanın kabulü yönünde olsa da, bu bir kural değildir. Burada bahsedilen açıkça hukuka aykırılık kavramından, davaya ilk bakışta anlaşılabilen hukuki sakatlıkları anlamalıyız.

Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Genel olarak ilk derece mahkemelerinde teminat

aranmadığını söyleyebiliriz. Fakat Danıştay'da özellikle vergi daireleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması istemlerine ilişkin dava konusu miktar tutarında teminat aranabilmektedir. Vergi mahkemelerinde tahakkuk işlemlerine karşı açılan davaların reddedilmesi durumunda, davacı mükellefler dava konusu vergi tahakkukuna ilişkin verilen davanın reddine dair kararı kanun yoluna taşıyıp yürütmenin durdurulması istemli olarak Danıştay'da temyiz ederler. Danıştay, tahakkuka ilişkin vergi mahkemesinin verdiği kararın yürütmesinin durdurulması istemini geçerli bir teminat karşılığı kabul edebilir. Bu durumda, davacı teminatı göstermediğinde veya gösterilen teminat yeterli olmadığına, davalı vergi daireleri dava konusu tahakkuka ilişkin tahsil işlemlerine başlayıp ödeme emri düzenlerler. Yüksek mahkeme, vergi mahkemesi kararının yürütmesinin durdurulmasını teminat gösterme şartına bağladığından, davacının bu teminatı göstermediği veya eksik göstermesi durumunda yürütmenin durdurulması kararı oluşmayacaktır. Bununla birlikte, mahkeme kararı hakkında yürütmeyi durdurma kararı oluşmadığından ödeme emri düzenlemek yerinde değildir. Çünkü taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire tarafından çözümlenmelidir.

Mahkemelerce verilen yürütmenin durdurulması istemlerine ilişkin kararlara karşı itiraz yolu ile yargı yerleri tarafından verilen kararların üst mercii tarafından bir kez daha incelenmesi amaçlanmıştır. Bununla birlikte ilk derece mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz mercilerine yapılan itirazın şartları sınırlı tutulmuştur. Buna göre, yürütmenin durdurulması kararının tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir.

Hukuk devletini benimseyen bir ülkede, idari yargının varlığı son derece önemlidir. Bu yüzden hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesinin en önemli unsurlarından olan idarenin yargısal denetimi ve bu yargısal denetim sonucu verilen yürütmenin durdurulması kararlarının gerçek etkisini ve sonuçlarını gösterebilmesi için idarenin yürütmenin durdurulması kararlarının gereklerini geciktirmeksizin uygulaması gerekir. Bununla birlikte yürütmenin durdurulması kararının uygulanmasının amacı da kamu düzeninin korunmasıdır. İdarenin yargı kararının uygulamaktan kaçındığı veya uygulamasını gereği gibi yerine getirmemesi durumunda idarenin ve bu uygulamayı kasten yerine getirmeyen kamu görevlisinin elbette bir sorumluluğu vardır. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin

kararları gecikmeksizin yerine getirmek zorunda olduğu ve bu zorunluluğa uymayan idarelerin uygulamadıkları karardan dolayı sorumlu olduğu, bu sorumluluk kapsamında ise idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği anlaşılmaktadır. İdare aleyhine ilgili idari yargı yerinde, kasten kararı yerine getirmeyen kamu görevlisine karşı ise adli yargıda dava açılabilmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Aksoy, Şerafettin (1999), Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Altay, Evren (1999), İdarenin İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Sorumluluğu, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altay, Evren (2004), İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasından Doğan Uyuşmazlıklar, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Altundemir, Mehmet Emin (1998), Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği, Bursa, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Apalak, Şevket (1998), İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Sayıştay Dergisi, 31 , 11-26.
- Armağan, Ramazan (2009), Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, 156 , 199-218.
- Aslan, Memduh (2001), Türk Vergi Sistemi , Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Aslan, Memduh (2001), Vergi Usul Kanunu 112/5 Maddesinin Anayasaya Aykırılığı, 10 .10. 2010 tarihinde <http://www.turktax.com>: <http://www.turktax.com/yazilar/vuk1125.pdf> adresinden alındı.
- Aslan, Zehreddin (2001), İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, İstanbul.
- Atar, Yavuz (1991), Vergi Hukuku (Genel Esaslar), Konya: Mimoza Yayınları.
- Atay, Ethem (2007), İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması, 2007 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, Ankara: Danıştay.
- Ayaz, Eslem (2010), Vergi Mahkemesi Kararlarının Uygulanmamasının Tazminat Yaptırımı, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2010 , 215 .
- Ayçiçek, Halil İbrahim (2002). İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydın, Oktay (2011), YARSAV, 08.05. 2011 tarihinde, www.yarsav.org: http://yarsav.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=248:makale&catid=1:ueyelerden-gelen-yazlar&Itemid=46 adresinden alındı

- Baykara, Bekir (2001) Vergi İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Durumu, Vergi Dünyası, Ekim 2001, 242, 25 .
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (1998), Vergi Yargılama Hukuku, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- Bilici, Nurettin (2010), Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Candan, Turgut (2006a), Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, Turgut (2006b), Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma . Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları (2Baskı).
- Candan, Turgut (2007), Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, Turgut (1994a), İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması (1), Yaklaşım Dergisi, 22 .
- Candan, Turgut (1994b), İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması Müessesesi (II), Yaklaşım Dergisi, 23.
- Candan, Turgut (1995), Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Coşkun, Sabri, & Karyağdı, Müjgan (2001), İdari Yargılama Usulü, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çağlayan, Ramazan (2001), İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çağlayan, Ramazan (2002), İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çağlayan, Ramazan (2010), Yargı Raporu, Demokratikleşme Sürecinde Yargı Kurumları, Ankara: Öncü Basımevi.
- Çatal, Ali (2002) Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları, Isparta: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavuş, Mehmet (2006), Gümrük Vergileri İle İlgili Uyuşmazlıkların, Danıştay Kararları Doğrultusunda, İdari Aşamada Çözümü, Yaklaşım Dergisi, 30 .
- Doğrusöz, A. Bumin, (2007), Vergi Yargısında Dava Açma Sürelerinin Önemi, Yaklaşım Dergisi, 174.

- Dönmez, Recai (1985), Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Eskişehir: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erkut, Celal (1990), İdari İşlemin Kimliği, Ankara: Danıştay Yayınları.
- Erkut, Celal (2004), Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı, İstanbul: Yenilik Basımevi.
- Ertuğ, Metin (1983), Vergi Mahkemelerindeki Uyuşmazlıkların Çözümünde Uyulacak Esaslar, Ankara: Ayyıldız Matbaası.
- Gören, Zafer (1999). Anayasa Hukukuna Giriş, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Gözler, Kemal (1998), Hukuka Giriş, Bursa: Ekin Kitabevi .
- Gözler, Kemal (2003a), İdare Hukuku Cilt 1, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gözler, Kemal (2003b), İdare Hukuku, Cilt 2, Bursa: Ekin Kitabevi .
- Gözler, Kemal (2000), Türk Anayasa Hukuku, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözübüyük, A.Şeref (2001), İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, A. Şeref (2002), Yönetmelik Yargı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, A.Şeref (1999), Yönetim Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, A.Şeref & Dinçer, Güven (1996), İdari Yargılama Usulü, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, Metin (2000), İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, Ankara: Danıştay Yayın Bürosu Yay. No: 59.
- Gündoğdu, Mustafa (2008), Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhı, Tokat: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hondu, Selçuk (2004), Yargı Kararlarının Uygulanması Usulü, Tasarı Madde: 45-60, Türk Hukuk , 28.
- <http://tdkterim.gov.tr/bts>. (tarih yok). 11 28, 2010 tarihinde <http://www.tdk.gov.tr> adresinden alındı
- <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf>.(2009). 04 11, 2011 tarihinde <http://www.gib.gov.tr> adresinden alındı
- Kalabalık, Halil (2003), İdari Yargılama Hukuku, İstanbul: Değişim Yayınları.

- Kandil, Hamit Ali (2007), İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaneti, Selim (1989), Vergi Hukuku, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karaaslan, Ali (1982), Bağımsız Vergi Yargısı ve Yeni Yasal Düzenlemeler , Vergi Dünyası, Haziran .
- Karagül, Yusuf (2003), Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma İsteminde Bulunmayı Gerektiren Davalar, Şartları ve Sonuçları, Yaklaşım Dergisi ,128.
- Karakoç, Yusuf (2000a), Kamu Alacaklarının Tahsili Asamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Yusuf (2000b), Vergi Yargılama Hukukunda Süreler. Ankara: Yetkin.
- Karakoç, Yusuf (2000c), Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılama Usulüne İlişkin Süreler , Vergi Dünyası .
- Karakoç, Yusuf (2004), Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Yusuf (1995), Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Karavelioğlu, Celal (1997), Değişiklik-Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Tıpkı Basım.
- Kayı, Ekrem (1999), İdari Yargılama Usulünde Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergi İdaresinin Konuya Yaklaşımı, Yaklaşım Dergisi ,78.
- Kazak, Engin (1997), Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kılıç, Fatoş (1998), Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kılınç, Bahadır (1998), Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması, Ankara: Adil Kitabevi.
- Kıratlı, Metin (1966), Yürütmenin Durdurulması. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,4.
- Kırıktaş, İlhan(2004). Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkisi, Vergi Dünyası Kasım,279 , 20.
- Kıvanç, H.Hakan (2007), Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Yaklaşım Dergisi, 53.

- Kızılot, Şükrü & Kızılot, Zuhâl (2007), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Zuhâl (2009). Vergi ve Cezalara İlişkin Teminat İstenmesinde Bazı İnce Noktalar, Yaklaşım Dergisi, Kasım , 203 .
- Kızılot, Zuhâl (2006), Yeni Uzlaşma Komisyonları, Uzlaşma Talepleri ve Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları, Yaklaşım Dergisi,164 .
- Kumrulu, Ahmet (1993), Türkiye’de Vergi yargısının İşlevi ve Hukuk düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi- Bildiri Özetleri, Ankara: Danıştay Yayınları,55.
- Kuru, Baki (1990), Hukuk Muhakemeleri Usulü, İstanbul: Evrim Basım Yayım Dağıtım.
- Kuru, Baki, Arslan, Ramazan & Ejder, Yılmaz (2002), Medeni Usul Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınevi.
- Kutlu, Mustafa (2001), Kuvvetler Ayrılığı, Temelleri – Gelisimi, Hukuk Devletinin Kökenleri, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Metin, Filiz (2009), Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mutluer, M.Kamil (1975), Türkiye’de Vergi Yargısı Sistemi, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Onar, Sıddık Sami (1966), İdare Hukukunun Umumi Esasları C.3. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- ÖNCEL, Mualla, Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami (2002), Vergi Hukuku, 10.Bası. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özay, İl Han (2001),Yargısal Korunma, 2. Bası. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Özbalcı, Yılmaz (1982), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbalcı, Yılmaz (1988), Vergi Davaları, Ankara: Feryal Matbaacılık.
- ÖZBUDAK, Mehmet (1995), Kaydi İhtirâzî ile Beyan 1995, Vergi Dünyası, 172,21.
- Özbudun, Ergun (2003), Türk Anayasa Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özcan, Emrah (2008), Fiili Yol. Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Özdeş, Orhan (1976), Danıştay Kararlarının Yerine Getirilmesi Zorunluluğu, Danıştay Dergisi, 20-21, Y:6 , 24-25.
- Özeren, A. Şükrü & Bayhan, Taci (1992), İdari Yargı Kararlarının Uygulanması, Ankara.
- Özyörük, Mukbil (1982), İdare Hukuku Ders Notları (Çoğaltılmış),Ankara
- Pazarlıoğlu, Elif (2010). Vergi Uyusmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü, İzmir: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Pehlivan, Osman (2007), Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, Yasef (2005), Mükellef ve Ceza Muhatabı Açısından Vergi Davasının Konusu ve Dava Açma Hakkının Doğması, Yaklaşım Dergisi, Ekim,154 .
- Pınar, İbrahim (2008), İdari Yargı Kararlarının Uygulanması ve Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Hükümlerin Yeniden Yürürlüğe Konulması, Sözkese Matbaacılık.
- Polatkan, Vahit (2003), Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Hukuk Düzenimizdeki Yeri, Önemi, Niteliği ve Usulü, Yaklaşım Dergisi, 124.
- Saban, Nihal (2000), Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu, İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı.
- Sekdur, Mahmut & Akgüner, M.Süha (2005), Vergi Mahkemelerince Verilen Yürütmeyi Durdurmayı Kararının Uygulanması, Yaklaşım Dergisi, Nisan,148.
- Seviğ, Veysi (2008). Anayasa yargısının vergiye bakış açısı, 18.04. 2008 tarihli Referans Gazetesi .
- Seviğ, Veysi (2003, 11 07). http://www.dunya.com/vergi-ihtilaflari-ve-cozum-yollari_149713_arsiv.html. 04 2011, 11 tarihinde Dünya Gazetesi: <http://www.dunya.com> adresinden alındı
- Sönmez, Erdal (2006), Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi, Yaklaşım Dergisi, 162 .
- Sönmez, Erdal & Ayaz, Garip (1998), Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi, Vergi Dünyası , Şubat,198.
- Söylemez, Nesrin (1990), Yürütmenin Durdurulması, Ankara : Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şarlak, Jale Ceylan (2007), Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tarakçı, Hızır (1987), Vergi Davasının Kaybedilmesi Halinde Katlanılacak Mali Yükler ve Dava Konusu Vergiyi Ödeyen Mükelleflerin Durumu ile İlgili Bir Öneri, Vergi Dünyası,74 , 46.
- Taş, Metin (2008), İhtirazi Kayıtlarla Beyan Edilip Ödenen Vergilerde İdarenin Faiz Yükümlülüğü, Yaklaşım Dergisi Mart, 183 .
- Toktaş, Nihat (2007), Yürütmenin Durdurulması İstemleri Hakkında Verilen Kararlara İtiraz ve Usulü. Yaklaşım Dergisi, Nisan, 172.
- Toprak, Aydın (2006), Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, İstanbul : Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Topuz, İbrahim & Özkaya, Kadir (2002), Açıklamalı İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu. Ankara: Mahalli İdareler Derneği Yayınları.
- Tülü, U. (2006). Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uğur, İsmail (2006), İdari Yargı Kararlarının Uygulanması, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uler, Yıldırım (1970), İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Uslu, Cansu (2006), Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararları ve Sonuçları, Vergide Gündem Ekim , 5-7.
- Ünal, Şeref (1994), Anayasa Hukuku Açısından Mahkemelerin Bağımsızlığı ve Hakimlik Teminatı. Ankara: TBMM Basım Evi.
- Ünlü, Ufuk (2011), Yürütmenin Durdurulması Üzerine Bir İnceleme; 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyetliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanun, Yaklaşım Dergisi, Nisan, 219.
- Üstündağ, Saim (1997), Medeni Yargılama Hukuku, İstanbul: Nesil Matbaacılık.
- www.danistay.gov.tr. (tarih yok). 02 01, 2011 tarihinde www.danistay.gov.tr. adresinden alındı
- Yaşar, Nuri (2002), İdari Yargı Kararlarının Etkinleştirilmesi Arayışında İdari Yargı İdari Yargıç ve Yargısal Emir, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Yenice, Kazım (1980), Hak Arama Özgürlüğü ve Danıştay, İnsan Hakları Yıllığı, Y.2.
- Yenice, Kazım & Esin, Yüksel (1983), Açıklamalı - İçtihatlı - Notlu İdari Yargılama Usulü. Ankara.

Yerlikaya, Kürşat (2005), İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, İstanbul: Kazancı Yayınları.

Yılmaz, Ejder (2008), Usul Ekonomisi, AÜHFD , 243-274.

Zabunoğlu, Yahya K. (1980), İdari Yargı Hukuku Dersleri, Ankara: A.Ü Hukuk Fakültesi Yayınları.

ÖZGEÇMİŞ

1982 yılında Yozgat'ın Sarıkaya ilçesinde doğan Yavuz GÜLLÜ, İlk, orta ve lise öğrenimini İstanbul'da tamamladı. 2004 yılında Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat bölümünden mezun olduktan sonra 2005 yılında Sosyal Sigortalar Kurumu'nda Sigorta Müfettiş yardımcısı olarak göreve başladı. Daha sonra Adalet Bakanlığı'nın açmış olduğu İdari Yargı Hakimliği Sınavını kazanarak, 2006 yılında başladığı hakim adaylığı stajını 2007 yılında tamamladı ve aynı yıl Trabzon Vergi Mahkemesi Üyeliği'ne ataması yapıldı. 2011 yılı içerisinde Avrupa Birliği'nde Ortak Hukuk Uygulaması ve İngiltere Örneği isimli proje kapsamında, hukuk sistemimizdeki yargısal reformları incelemek ve İngiltere'deki uygulamaları yerinde görmek üzere bir ay boyunca İngiltere'de bulundu. Halen Trabzon Vergi Mahkemesi Hakimi olarak görev yapan Yavuz GÜLLÜ evli ve iki çocuk babası olup, ayrıca İngilizce bilmektedir.