



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Recai DÖNMEZ

ESKİŞEHİR, 1985

İ Ç İ N D E K İ L E R

GİRİŞ2

§ 1. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KAVRAMI VE BU KONUDAKİ YAKLAŞIMLAR

I.Genel Olarak Yürütmenin Durdurulması7

II.Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması12

A.Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulmasının
Anlamı12

B.Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulmasıyla
İlgili Yaklaşımlar18

1-Davanın açılmasıyla yürütmenin durmaması
gerektiğini savunan yaklaşım18

2-Davanın açılmasıyla yürütmenin durması
gerektiğini savunan yaklaşım21

§ 2. TÜRKİYE'DE YÜRÜTMENİN DURDURULMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

I.Tarihsel Gelişim25

A.Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonlarında
Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması25

1- 1926-1950 Yılları arasında vergi kanunlarında
yürütmenin durdurulması25

2- 1950 den sonra vergi kanunlarında
yürütmenin durdurulması34

B. Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin	
Durdurulması	38
1- 669 sayılı Danıştay Kanunu	38
2- 3546 sayılı Danıştay Kanunu	39
3- 521 sayılı Danıştay Kanunu	40
II. Türk Vergi Yargısı Açısından Yürütmenin	
Durdurulması	42
A. Bugünkü Türk Vergi Yargısının Yapısı	42
B. Vergi Mahkemelerinde Dava Açmanın Sonucu	46
1- İlke	46
2- İlkeden Sapmalar.....	48
a. Uyumazlık Konusu Edilmeyen Bölüm	48
b. İşlemden Kaldırılan Vergi Davaları	51
c. İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verme	53
d. 6183 sayılı Kanuna Göre Yürütülen	
Tahsil İşlemleri	59
aa) Ödeme Emri Tebliği	60
bb) Teminat İstenmesi	62
cc) İhtiyati Haciz	65
dd) İhtiyati Tahakkuk	68
e. Hayat Standardı Esasına Göre Yapılan Tarhiyata	
Karşı Dava Açılması	72
f. Takdir Komisyonunca Belirlenen Emsal	
Bedeline Karşı Dava Açılması	76
g. Emlâk Vergisi Beyannamelerinin Verilmemesi	
Nedeniyle İdarece Yapılan Tarha Karşı	
Dava Açılması	78

3- Vergi Mahkemelerinde Yürütmenin Durdurulması	
Kararı Alınması Gereken Hallerde İzlenecek	
Usul ve Aranan Koşullar	79
a. Yürütmenin Durdurulmasında İzlenecek Usul	79
aa) Yürütmenin Durdurulması Davacı Tarafından	
İstenmelidir	79
bb) Yürütmenin Durdurulmasında İstem Şekli	80
cc) Davanın Açılmış Olması Gerekir	81
dd) Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunma	
Süresi	81
ee) Harç ve Teminat Yatırılması	81
ff) Tebligat ve Cevap Verme Süresinin	
Kısaltılması	82
gg) Yürütmenin Durdurulması Kararları	
Gerekçeli Olmak Zorundadır	82
b. Yürütmenin Durdurulmasının Koşulları	84
aa) Hukuka Aykırılık	86
bb) Giderilmesi Güç Bir Zararın Doğması	88
C. Kanun Yolları Aşamasında Yürütmenin Durdurulması ...	91
1- Olağan Kanun Yollarına Başvurulması Durumunda	
Yürütmenin Durdurulması	92
2- Olağanüstü Kanun Yollarına Başvurulması Durumunda	
Yürütmenin Durdurulması	97
a. Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde	
Yürütmenin Durdurulması	97
b. Kararın Düzeltilmesi İstemlerinde	
Yürütmenin Durdurulması	100

D. Yürütmenin Durdurulması Kararının Sonuçları	101
E. Açtıkları Dava Sonunda Haksız Çıkan Yükümlülere Uygulanacak Yaptırım ve Yürütmenin Durdurulması..	104
SONUÇ	111
YARARLANILAN KAYNAKLAR	114
EK: Danıştay'ın Vergiye İlişkin Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Üç Yıllık Karşılaştırmalı Durumu	119

KISALTMALAR

A.g.e.	: Adı geçen eser
A.g.k.	: Adı geçen konuşma
A.g.kr.	: Adı geçen karar
A.g.m.	: Adı geçen makale
AY.	: Anayasa
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
b.	: bent
bkz.	: bakınız
C.	: cilt
D.	: Daire
Dş.	: Danıştay
D.K.	: Danıştay Kanunu
E.	: Esas
E.V.K.	: Emlâk Vergisi Kanunu
Fak.	: Fakülte
İYUK.	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
m.	: madde
mük.	: mükerrer
s.	: sayfa
S.	: sayı
T.	: tarih
Ün.	: üniversite
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu

GİRİŞ

Yürütmenin durdurulması konusu idare hukukçuları tarafından belirli bir dönemde (biraz da zamanın politik olayları nedeniyle) ele alınmış bir konudur. Ancak sözünü ettiğimiz yıllarda (altmışlı yılların ortalarından yetmişli yılların sonlarına kadar) sorun siyasi polemik konusu haline getirilmiştir. Sonuçta, tartışmalar dönemin siyasi iktidarınca yapılan üst dereceli memurların tayin işlemleri etrafında yoğunlaşmış ve diğer sayısız çeşit ve özellikteki idari işlemler yürütmenin durdurulması açısından incelenmemiştir.

Vergi hukukçuları ise konuya tümüyle yabancı kalmışlardır. Yaptığımız kaynak taraması sırasında bu konuda vergi hukukçularınca yazılmış sistematik bir esere rastlanılmadığı gibi az sayıdaki makale çalışmalarında da mevzuatın düzenlemesi tekrarlanmaktan öteye geçilmemiştir.

Günümüzde, vergi yargısında yürütmenin durdurulması konusu, yükseklerde seyreden enflasyon oranı nedeniyle gerek yükümlüler, gerekse kamu hizmeti sunan Devlet açısından büyük bir öneme kavuşmuştur. Vergi tahsil işlemlerinin bir süre durdurulması ya da durdurulmayıp tahsilâtın yapılması yüküm-

lülerin veya Devletin haksız çıkar sağlamasına yol açabilecektir. Yükümlülerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri nedeniyle, yürütmenin durdurulması konusundaki mevzu düzenlemenin boşluklarını çok iyi kollayacakları ve vergi borçlarını bir gün daha geç ödemenin yollarını arayacakları ortadadır. Devletinse daha iyi kamu hizmeti sunabilmesi için vergi gelirlerinin vakit geçirmeden kasasına girmesine ihtiyacı vardır. Çatışan bu çıkarları bağdaştırmanın en köklü yolu vergi yargısını çabuklaştırmak olabilirdi. Fakat birçok olayda bunu başarmak fiili ve hukuki engeller nedeniyle mümkün olmamaktadır.

Yukarıda açıkladığımız nedenler dolayısıyla, konu bir "yüksek lisans tezi" çerçevesinde ele alınmaya değer görülmüştür. Bu çalışmayı yaparken en büyük eksikliğimiz yürütmenin durdurulması konusunda, yakın zamanlarda yapılmış istatistiksel bir araştırmanın bulunmamasıdır. Bir yüksek lisans tezinin sınırlı bir süre içinde tamamlanması zorunluluğu ise böyle bir çalışmanın tarafımızdan yapılmasını imkânsız kılmıştır. Geçmiş yıllarda Danıştay'ın verdiği yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin istatistiksel bilgiler yalnızca üç kaynaktan yer almıştır. Bunlardan ilki, Muammer Oytan tarafından 1973 yılında yayınlanan ve Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması ismini taşıyan eserdir. Bu eserde Danıştay'ın 1966-1972 yılları arasında verdiği yürütmenin durdurulması kararları ve yürütmenin durdurulması kararı verilen davaların esasları sonuçları yer almıştır.

İkinci kaynak, bizzat Danıştay tarafından yaptırılmış, fakat kamuoyuna açıklanmamış istatistikî bir çalışmadır. Bunda da 1977, 1978 ve 1979 yıllarında Danıştay vergi dava daireleri tarafından verilmiş yürütmenin durdurulması kararları ve bu davaların esasları sonuçları yer almıştır. Kamuoyuna şimdiye kadar açıklanmamış olmasını gözönüne alarak bu istatistiğe çalışmamızın ekinde yer verdik.

Üçüncü kaynak ise 1978 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisinde verilen bir soru önergesinin cevabıdır. Soru önergesine verilen cevapta 1974-1978 (Ocak-Eylül dönemi) yıllarına ait yürütmenin durdurulması istem sayısı ve yürütmenin durdurulması kararı verilen dava sayısına ilişkin bilgiler yer almıştır.

Araştırmamızın "Yürütmenin Durdurulması Kavramı ve Bu Konudaki Yaklaşımlar" başlığını taşıyan kısmında yürütmenin durdurulması kavramının teorik temellerini ortaya koyduktan sonra, vergi yargısı açısından kavramın taşıdığı anlamı belirttik. Bunu yaparken vergi yargısında yürütmenin durdurulması konusunda ileri sürülmüş görüşlere de yer verdik.

İkinci kısım, "Türkiye'de Yürütmenin Durdurulmasının Tarihsel Gelişimi ve Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması" başlığını taşımaktadır.

Tarihsel gelişimi açıklarken başlangıç noktası olarak 1926 yılını seçtik. Bunun iki nedeni vardır: Birincisi, 1926 dan önceki mevzuatı ve bilimsel çalışmaları araştırabilmemiz için zorunlu olan Osmanlıcayı bilmememiz, ikinci olarak da bu tarihten öncesine uzanan bir araştırmanın konumuz açısından pratik bir fayda sağlamayacağına inanmamızdır.

"Türk Vergi Yargısı Açısından Yürütmenin Durdurulması" alt başlığını taşıyan kısımda, bugünkü Türk vergi yargısının yapısını ortaya koyduktan sonra vergi mahkemelerinde dava açmanın yürütmenin durdurulması açısından doğuracağı sonucu, İdari Yargılama Usulü Kanununun benimsediği ilke ve bu ilkeden sapmalar çerçevesinde inceledik. İncelememiz sırasında doğması olası çeşitli sorunları tartıştık ve bunlara bir cevap bulmaya çalıştık.

Sonuç kısmında ise çalışmamızı özetleyerek pozitif düzenlemenin genel bir değerlendirmesini yaptık.

§ 1. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI
KAVRAMI
VE
BU KONUDAKİ YAKLAŞIMLAR

I. GENEL OLARAK YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Yürütmenin durdurulması kavramının varoluş nedenini açıklayabilmek için ilkin, idare hukuku alanında genel kabul görmüş bir ilkeden söz etmemiz gerekir. Kısaca "dava icrayı durdurmaz" şeklinde formüle edilen bu ilkeye göre, idari bir karar aleyhine salt yargı yoluna başvurulmuş olması, kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça söz konusu idari kararın yürütülmesini durdurmaz (1). İdari dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı ilkesi şu esaslara dayandırılmaktadır (2):

i) Re'sen icra yetkisi: İdari kararlar icrai nitelikleri dolayısıyla idarece kendiliğinden icra olunabilme kuvvetini potansiyel olarak kendi içinde taşırlar (3). Bu nedenle herhangi bir idari karar yargıcın aracılığı veya onayı gerekmeksizin idarece yürütülebilir (4). Başka bir deyişle,

-
- (1) Federal Almanya idari rejimi benimsemiş ülkelerden olmakla birlikte yürütmenin durdurulması konusunda farklı bir düzenleme yoluna gitmiştir. 21.1.1960 tarihli İdare Mahkemeleri Kanunu (Verwaltungsgerichtsordnung) ss.80, pr.1'e göre "itiraz ve iptal davası yürütmeyi durdurur." Bu konuda bkz., Tahir ÇAĞA, "Yürütmenin Durdurulmasına Dair" Danıştay Dergisi, S.32-33, 1979, s.36.
 - (2) Metin KIRATLI, "Yürütmenin Durdurulması", Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.XXI, No:4, s.174; Muammer OYTAN, Danıştay'da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Ülkemiz Matbaası, Ankara: 1973, s.22-23.
 - (3) Ragıp SARICA, "Tehiri İcra", Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Türk Hukuk Kurumu Yayını, ANKARA: 1966, s.27.
 - (4) S.Sami ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul: 1952, s.1039.

önce idari karara itaat edilecektir, ancak ondan sonra bu kararın yasallığı tartışma konusu yapılabilecektir (5).

ii) Kuvvetler ayrılığı ilkesi: İdari dava açılmakla yürütmenin kendiliğinden durması kabul edilmiş olsaydı, idarenin yeniden harekete geçmesi yargıcın bir kararla idari işlemi uygun bulmasına bağlı olacaktı. Bu durum yargıcın idarenin yerine geçmesi sonucunu doğurur. Böyle bir sonuç ise kuvvetler ayrılığı ilkesi ile bağdaşamaz (6).

iii) Kamu yararı: İdarenin tüm faaliyetlerinde kamu yararı amacının hakim olması idari dava açılmakla 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 (7).

iv) Hukuka uygunluk karinesi: İdarenin yaptığı işlemler aksi kanıtlanıncaya kadar hukuka uygun kabul edilirler. Bu nedenle, söz konusu karinenin aksi isbatlanıncaya kadar idari işlemin yürütülmesi gerekir (8).

(5) KIRATLI, s.174.

(6) OYTAN, s.23.

(7) KIRATLI, s.175.

(8) A.g.m., s.176.

İdari dava açılmakla yürütmenin kendiliğinden durmayacağı ilkesi sonuçları son derece ağır ve sert olabilecek bir kuraldır. Bu ilkenin uygulanması nedeniyle doğması olası sakıncaları gidermek amacıyla bir takım çareler düşünülmüştür: İdari işlemin uygulanmasından zarar gören kişiye tazminat ödenmesi, idari yargının çabuklaştırılması ve iptal kararlarının geriye yürütmesi gibi. Ancak bu çarelerden hiç biri idari davanın yürütmeyi durdurmaması ilkesinin sakıncalarını gidermeğe yetmemektedir (9). Bu nedenle en etkin çare olarak yürütmenin durdurulması düşünülmüştür.

Yürütmenin durdurulması kurumu öncelikle kişi yararını korumak için konmuştur. Fakat kişi yararı korunurken dolaylı olarak kamu yararı da gözetilmiş olmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararları hukuka aykırı idari işlemlerin uygulanmasını önleyerek kişilerin giderilmesi zor zararlara uğramasını engellediği gibi, idarenin de bu tür işlemler nedeniyle ileride tazminata mahkûm olmasını engellemektedir (10). 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 (11).

(9) KIRATLI, s.177.

(10) A.g.m., s.182.

(11) Orhan ÖZDEŞ, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", Danıştay Dergisi, S.32-33, 1979, s.6.

Yürütmenin durdurulması kavramının iki yönü vardır. Birincisi, ilgililerin idari yargı organında iptalini istedikleri bir idari işlemin uygulanmasının dava sonuna kadar durdurulmasını, başka bir deyişle işlemin bir süre için askıya alınmasını sağlamaya yöneliktir. İkincisi ise yalnız idari işlemlerin değil, idari yargı mercilerince verilen kararların da uygulanmasını durdurmayı amaçlar.

Yürütmenin durdurulması istisnai bir müessesedir (12). Öte yandan davayı esastan çözmeyen, yalnızca idari işlemi bir süre askıda tutan geçici bir tedbirdir (13). Görünüştteki benzerliklere karşın yürütmenin durdurulması ihtiyati tedbirden farklıdır. İhtiyati tedbirde hâkim tarafların iradesi üzerinde bir etki meydana getirmekten ziyade, uyuşmazlığın çıktığı andaki durumun muhafazasına çalışır ve bu amaçla her türlü tedbiri alabilir (14). Yürütmenin durdurulması kararlarında ise sadece idarenin icrai nitelikteki iradesinin geciktirilmesi söz konusudur (15).

Konuyla ilgili yayınlarda yürütmenin durdurulması kararlarından "ara kararı" diye söz edilmesine karşın, ara kararlarının teknik anlamı düşünüldüğünde yürütmenin durdurul-

(12) KIRATLI, s.179.

(13) A.g.m.

(14) Lütü DURAN, "Türk Hukuk Kurumunun Konferansında Yaptığı Konuşma", Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Ankara: 1966.
M.Akif ERANIL, Şerhli ve İzahlı Danıştay Kanunu ve Uyuşmazlık Mahkemesi Kurulması Hakkında Kanun, Ankara: 1947, s.150.

(15) DURAN, s.40; ERANIL, s.150.

ması kararlarının ara kararı olmadığı ortaya çıkar (16). Bilindiği üzere ara kararları davayı ilerletmeye yönelik kararlardır. Halbuki yürütmenin durdurulması kararları davayı ileri bir aşamaya geçirmezler (17).

Yürütmenin durdurulması kararları ile iptal kararlarının ortak yönleri vardır. Her iki kararda geriye yürür ve geleceğe etkilidir (18). İptal kararlarına olduğu gibi yürütmenin durdurulması kararlarına da herkes için uyma zorunluluğu vardır (19).

İki karar arasındaki başlıca farklar ise, iptal kararlarının gösterici ve açıklayıcı kararlar olmasına karşılık, yürütmenin durdurulması kararlarının yapıcı ve yaratıcı nitelikte olmalarıdır (20). Yürütmenin durdurulması kararlarında idareye hitap eden emir ve direktif açıkça yer alır; iptal kararları ise böyle bir emri açıkça içermez (21). Yürütmenin durdurulması kararları bazan kendiliğinden, otoma-

(16) Ara kararları konusunda geniş bilgi için bkz, Saim ÜSTÜNDAĞ, Kanun Yolları ve Tahkim, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul: 1977, s.4.

(17) KIRATLI, s.179.

(18) Sıddık S.ONAR, Yürütmenin durdurulması kararlarının geriye yürümeyeceğini savunmaktadır. Onar'a göre "... geçici mahiyette bir ihtiyati tedbirden ibaret olan icranın tehiri kararının ... bu kadar ağır bir etkisi ve hükmü olacağını kabule imkân yoktur." Bkz.Sıddık S.ONAR, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, 3.bası, İstanbul: 1970, s.1971

(19) Ragıp SARICA, "Tehiri İcra Kararının Yerine Gelmesi", Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Türk Hukuk Kurumu Yayını, Ankara: 1966, s.31.

(20) A.g.m.

(21) A.g.m.

tik olarak yerine gelirler; bazen de idarenin yeni bir işlemi ile yerine getirilirler (22).

Yukarıda da belirttiğimiz gibi yürütmenin durdurulması kararlarına başta idare olmak üzere herkes uymak zorundadır. Çünkü bu kararlar yargısal kararlardır ve yargısal kararlara uymak Anayasa hükmü gereğidir (AY. m. 138/son). Yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmemesi idarenin siyasi, mali ve cezai sorumluluğunu doğurur (23).

II. VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Yürütmenin durdurulması kavramının varoluş nedeni ve niteliği üzerinde genel olarak durduktan sonra, şimdi de konuya vergi yargısı açısından yaklaşalım. Aşağıda önce vergisel işlemler bakımından yürütmenin durdurulması kavramının taşıdığı anlam belirtilmiş, daha sonra da bu konuda vergi yargısı alanında mevcut görüşler açıklanmaya çalışılmıştır.

A. VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASININ

ANLAMI

Vergi yargısı açısından yürütmenin durdurulması konusunu incelemeye geçmeden önce, yanlış anlaşılmalara ve araştırmamızın sınırları dışında bir takım tartışmalara yol

(22) Turan GÜNEŞ, Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Türk Hukuk Kurumu Yayını, Ankara: 1966, s.54-55.
Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargısı, S Yayınları, Ankara: 1982, s.366.

(23) ÖZDEŞ, s.11.

açmamak için, tezimizde kullandığımız "vergi yargısı" deyimini üzerine kısa bir açıklama yapmamız gerekmektedir.

Vergi yargısı ve bağımsızlığı sorunu doktrinde vergi hukukçuları, idare hukukçuları ve özel hukukçular arasında geniş tartışmalara konu olmuştur (24). Konu üzerinde ileri sürülen görüşler genellikle, hukukçuların uzmanlık alanlarına paralel olarak vergi yargısının bağımsız olduğu ve bağımsız olmadığı, aksine idari yargı veya adli yargı düzeni içinde yer aldığı noktasında toplanmıştır. Ülkemiz açısından sorun en azından pozitif bakımdan çözümlenmiştir. Bilindiği gibi 1982 yılında çıkarılan kanunlarla idari yargı alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. 1982 de yürürlüğe giren 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile vergi uyuşmazlıklarından doğacak davaların önceden olduğu gibi yine idari yargı düzeni içinde, fakat vergi mahkemelerince çözümlenmesi öngörülmüştür. Bir başka deyişle, bugün için pozitif bakımdan vergi yargısı idari yargının içindedir ve ondan bağımsız değildir.

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 yoğunlaşıldığında, yürütmenin durdurulması kavramının bu

(24) Tartışmalar için bkz., Kâmil MUTLUER, Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir: 1975, s.9-21.
 Akif ERGINAY, Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 10.bası, Ankara: 1982, s.31-34.
 ONAR, C.III, s.1823-1826.

özel konu açısından bir tanımının yapılmasına ihtiyaç duyulur.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, yürütmenin durdurulması kavramının biri idari işlemlere, diğeri ise idari yargı yerlerinin kararlarına yönelik olmak üzere iki yönü vardır. İlkini vergi idaresince yapılan işlemlerin yürütülmesinin durdurulmasının ne anlama geldiği üzerinde duralım.

Vergi kanunlarında yürütmenin durdurulması genellikle "tahsil" açısından ele alınmıştır. Tahsil işlemlerinin durdurulması ile yürütmenin durdurulması eş anlamda kullanılmıştır. Söz gelimi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükten kaldırılan 389. maddesinde, "itiraz ... verginin ... tahsilini durdurur" denilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "yürütmenin durdurulması" başlığını taşıyan 27. maddesinin 8. fıkrasında da, "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması ... tahsil işlemlerini durdurur" ifadesi kullanılmıştır. Tarihsel gelişim bölümünde daha yakından görüleceği üzere, bu düzenleme tarzı Cumhuriyet Döneminin ilk vergi kanunlarından bu yana süregelmektedir (25). Bu tutumun temelinde, tahsil işlemlerinin gerek yükümlüler açısından, gerekse devlet açısından vergi hukunun en önemli ve can alıcı konusu olduğu düşüncesi yatmaktadır. Gerçekten, vergilendirme süreci içerisinde düşünüldüğünde vergisel işlemlerin sonuçta nihai hedef olarak tahsile

(25) Bkz. bu inceleme, s.25.38.

yöneldiği görülür (26). 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 (27), vergi idaresi, mükellefleri bazı biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeleri için zorlayabilir. Ayrıca vergi ilişkisi dışındaki üçüncü kişilere yönelen idari işlemler de bulunabilir. Bu tür işlemlerin yürütülebilmesi için tahsil işlemlerinin yapılması gerekmez. Dolayısıyla tahsil işlemlerinin durup durmaması da söz konusu olmaz. Anayasa'nın İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu açık tutan ilkesi (AY.mad.125) nedeniyle idarenin bu tür işlemlerinin de yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden idari yargının denetimine tâbi olacağı kuşkusuzdur. Bu denetim sırasında koşulları varsa diğer idari işlemlerde olduğu gibi, yürütmenin durdurulmasına karar verilebilecektir.

Buraya kadar söylediklerimizi somutlaştırmak amacıyla birkaç örnek verebiliriz: V.U.K. vergi incelemeleri sırasında haklı bir mazereti nedeniyle defter ve belgelerini

(26) Vergilendirme süreci konusunda bkz. Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU. Vergi Hukuku C.I, Genel İlkeler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara: 1984, s.86-108.

(27) Aykut HEREKMAN, Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ankara: 1976, s.33-34.

ibraz edemeyenlere, idarece uygun bir süre tanınacağını belirtmiştir (V.U.K. mad.139/son). Bu süre 15 günden az olamaz (V.U.K. mad.14/2). Eğer somut olayın niteliğine göre idarece verilen süre "münasip" değilse yükümlü yargı yoluna başvurabilir. Yükümlünün haklı mazeretinin idarece kabul edilmemesi de dava konusu olabilir. Bu durumda yükümlü idarenin işlemi nedeniyle defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılmanın doğuracağı sonuçlardan ve yaptırımlardan korunmak için yürütmenin durdurulmasını isteyebilir.

Bir başka örnek de G.V.K.da düzenlenen mükellefiyet biçimleri ile ilgili olarak verilebilir. Götürü usule tabi olmanın genel ve özel şartları G.V.K.nun 47. ve 48. maddelerinde düzenlenmiştir. Yeni işe başlayan ve götürü usul için yasada öngörülen koşulları taşıyan bir yükümlü, idarece gerçek usulde vergilendirilmek istenirse, vergi mahkemesine başvurabilir ve yürütmenin durdurulması talebinde bulunabilir. Aksi takdirde yükümlünün işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde yasada belirtilen defterleri alıp onaylatması gerekecektir (V.U.K. mad.221/b.3).

Vergi yargısı açısından yürütmenin durdurulması kavramının tahsil işlemleri ile birlikte idarenin sözünü ettiğimiz türden işlemlerini de içermesi yürütmenin durdurulmasının geniş anlamını ifade eder. Yürütmenin durdurulmasının yalnızca tahsilatın durdurulması açısından ele alınması ise yürütmenin durdurulması kavramının dar anlamını oluşturur.

Yürütmenin durdurulması kararları, iptal davası nedeniyle verilen iptal kararlarının aksine, dava konusu işlemi ortadan kaldırmazlar. Yalnızca bu işlemin icra aşamasına geçmesini önlerler. Bir başka deyişle, yürütmenin durdurulması kararları ilgili oldukları işlemin hukuki varlığına son vermeyip sadece yürütülebilirlik vasfını etkilerler (28). Vergilendirme süreci içerisinde bir tarh işlemine karşı yürütmenin durdurulması kararının alınmış olması veya yasanın böyle bir etkiyi kendiliğinden öngörmesi tarh işleminin daha ileri bir aşamaya geçmesini önler. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kararları tahakkuku engelleyen bir etki doğururlar.

Yürütmenin durdurulması kararları evvelce de belirttiğimiz gibi yargı kararları ile de ilgili olabilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. ve 52. maddelerinde bu husus belirtilmiştir. Bu aşamada artık idari işlemin yerini vergi mahkemesi kararı almıştır. Türk hukukunda mahkeme ilânlarının yerine getirilmesi için kesinleşmelerini beklemeye gerek yoktur. Bu nedenle ilâmlar aleyhine kanun yollarına başvurulmuş olması esas itibarıyla hükmün infazını geciktiremez. Bununla birlikte mahkeme ilâmlarının cebri icra belgesi niteliğini haiz olması çeşitli sakıncalara ve giderilmesi güç zararların doğmasına yol açabilir. İşte bu sakıncaları önle-

(28) Dş.12. D. 1.12.1969 gün E.69/1362 s. kr.Kâzım YENİCE - Yüksel ESİN. Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü, Ankara: 1983, s.597.

mek amacıyla alınacak bir yürütmenin durdurulması kararı, mahkemece verilen kararın yerine getirilmesini hüküm kesinleşinceye kadar erteler.

"Yürütmenin durdurulması" kavramının "yürütme" erkini çağrıştırmaması nedeniyle yargı kararları için de aynı deyim kullanılması uygun düşmemektedir. Bazı yazarlar yargı kararlarının durdurulmasına "hükümün durdurulması" demenin daha doğru olacağını belirtmişlerdir (29).

B. VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASIYLA İLGİLİ YAKLAŞIMLAR

Yürütmenin durdurulması konusunda vergi yargısı alanında ileri sürülen görüşler, vergi davası açmanın tahsil işlemleri üzerindeki etkisi noktasında toplanmıştır. Dava açmanın yürütmeyi kendiliğinden (otomatik olarak) durdurması gerektiğini ileri süren görüşle, bunun aksine dava açmanın yürütmeyi durdurmaması gerektiğini savunan görüşün dayandıkları temeller ve varsayımlar aşağıda açıklanmıştır.

1- Davanın açılmasıyla yürütmenin durmaması gerektiğini savunan yaklaşım:

İdarece yapılan işlemlere karşı kişilerin hukuka ve yasaya aykırılık iddiası ile idari yargı mercilerine başvurabilmeleri anayasal bir haktır. Ancak, ilgililerin yargı

(29) KIRATLI, s.179.

mercilerine başvurmasının idari işlemin kendiliğinden durmasına neden olmaması, yersiz davalarla idarenin işlemez hale getirilmesini önlemek bakımından zorunludur (30).

Günümüzde vergi uyuşmazlıklarının önemli bir bölümü idari aşamada uzlaşma ve vergi hatalarının düzeltilmesi yollarıyla çözümlenmektedir. Bu aşamada çözümlenemeyen ve yargı safhasına geçen vergi uyuşmazlıkları genellikle nitelik ve nicelik olarak önemli olaylara ilişkindir (31). Eğer vergi mahkemelerinde dava açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmasına imkân sağlanırsa, yükümlüler sırf verginin ödenmesini geciktirmek amacıyla bu yola gidebilirler (32). Özellikle, enflasyon oranının yukarılarda seyrettiği ülkelerde, kötü niyetli davacılar davaların sürüncemede kalmasını sağlayarak enflasyon nedeniyle aşınan para değerinden ve dava konusu vergi miktarının faizinden yararlanarak haksız menfaat sağlayabilirler (33).

"Dava esastan karara bağlanıncaya kadar, dava konusu verginin taraflardan birisi tarafından haklı veya haksız olarak kullanılması söz konusu olduğuna göre, bunun kamu hizmeti gören idare olması yeğdir" (34). Dava sonuçlanıp yükümlü lehine karar verilse bile, yükümlünün tazminat davası açıp

(30) ÖZDEŞ, s.7.

(31) MUTLUER, s.118; Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.V. s.213.

(32) MUTLUER, s.118; Raporlar, s.213.

(33) ÇAĞAN-ÖNCEL-KUMRULU, s.198.

(34) OYTAN, s.184.

haksız yere tahsil edilmiş olan vergisinin dava süresince getireceği faizi tazminat olarak isteme yolu açıktır. Buna karşılık yükümlünün davası reddedildiğinde, dava esastan karara bağlanıncaya kadar geçen süre içinde yükümlü iflas edebilir ve Devlet alacağını kesin olarak kaybedebilir (35). Devletin iflas edeceği kabul edilemeyeceğine göre yükümlü açısından böyle bir tehlike söz konusu değildir (36).

Dava açmanın yürütmeyi durdurmaması gerektiği görüşünü bir ilke olarak benimseyen çeşitli ülkelerdeki uygulamalar ana hatlarıyla şöyledir:

Federal Almanya'da prensip olarak, idare mahkemelerinde dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurur (37). Vergi, resim ve harçlarla ilgili davalarda ise bir istisna getirilmiştir. Buna göre, "... idari aşama bir kez sona erdikten sonra, yükümlünün dava açmak için önünde bir aylık süre vardır. Fakat bu yola başvurulsa bile, uyumsuzluk konusu vergi ihbarnamede bildirilen vade gününde ödenmek zorundadır; çünkü tarh işlemi halen, değiştirilinceye veya kaldırılincaya kadar hayatiyetini sürdürmektedir. Bununla birlikte yerel vergi idaresi ödeme emrinin yürütülmesini askıya alarak tahsili geciktirebilir. Öte yandan vergi idaresi, eğer

(35) OYTAN, s.185.

(36) A.g.e.

(37) ÇAĞA, s.36.

tarh işleminin doğruluğu konusunda ciddi şüpheler varsa veya verginin ödenmesi yükümlü üzerinde gereksiz yere zararlı etkiler doğuracaksa, yükümlünün ödemenin geciktirilmesi yolundaki başvurusunu kabul etmek zorundadır. Bu şartlar altında Vergi Mahkemesi de -henüz dava açılmamış olsa bile- yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (38)."

Fransa'da da salt yargı yoluna başvurulmuş olması yürütmenin durdurulması için yeterli değildir. Tarh edilen verginin ödenmesinin geciktirilmesine ilişkin talebin henüz dava açılmadan vergi idaresine yöneltilmesi gerekir. Vergi idaresi bu talebi uygun görürse tekrar mahkemeden talepte bulunmak gerekmeyecektir ve yükümlü ödemeyi geciktirmeye devam edebilecektir (39).

Belçika'da ise ne idari ne de yargısal yollara başvurulması tarh edilen vergiyi ödeme borcunu etkilemez (40).

2- Davanın açılmasıyla yürütmenin durması gerektiğini savunan yaklaşım:

Bu görüşü savunanlar, günümüzde vergi hukuku alanında görülen hızlı değişmeyi düşüncelerine temel olarak almaktadırlar. Ekonomik ve toplumsal yaşamın gitgide daha karmaşık bir hal alması çağımızda vergi türlerinin sayısal olarak

(38) Helmut DEBATIN, Comparative Conflict Resolution Procedures in Taxation, The University of Michigan Law School, 1968, s.348.

(39) Pierre KERLAN, Comparative ... s.276.

(40) Jean van HOUTTE, Comparative ... s.218.

artmasına yol açmıştır. Öte yandan vergi kanunlarında sık sık değişiklikler yapılması hem yükümlülerin, hem de vergi idaresinin mevzuatı izlemesini güçleştirmektedir. Bu nedenle uygulamada yığınla yanlışlığın yapılması kaçınılmaz olmaktadır (41). Yapılan yanlışlıkların bedelinin işe hiçbir kusuru olmayan yükümlülere ödettirilmesi adil bir düzenleme değildir.

Dava açmanın yürütmeyi durdurması gerektiğini ileri sürenlerin bir başka dayanağı da vergi yönetiminde görülen bozukluklardır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yönetiminin iyi işlememesi, personelin yetenekli elemanlardan oluşmaması vergisel işlemlerde yükümlüler aleyhine yapılan yanlışlıkların en önemli etkenlerindedir. Bu ülkelerde vergi yönetiminin yükümlülere, her an vergi kaçırmaya hazır kişiler gözüyle bakma eğilimleri, gerçeğinden çok uzaklaşmış matrah saptamalarına yol açmaktadır. Bu nedenle yargı yoluna başvurulması tahsil işlemlerini durdurmalıdır. "Devlete elini kaptıran kolunu kurtaramaz" anlayışı da bu görüşün savunulmasında etkili olmaktadır (42).

Diğer taraftan söz konusu kural vergi kaynağının korunması ilkesine de uygundur. Yürütmenin durması, vergi yükümlüsünün kurulu düzeninin ve işinin bozulmasını önler;

(41) MUTLUER, s.118.

(42) OYTAN, s.185.

dava sonuna kadar ödemesi gerekte ödemediği vergi miktarı kadar parayı kullanarak daha çok kazanabilir ve böylece yeni vergi matrahları ortaya çıkabilir (43).

Vergi yargısında yürütmenin durdurulması konusu Vergi Reform Komisyonunda da tartışmalara yol açmıştır. Komisyonda yargı yoluna başvurulması tahsili durdurmaz prensibinin "vergi hukuku ve tatbikatına uygun ileri bir anlayışı ifade ettiği" ilke olarak kabul edilmekle birlikte, bu sistemin ülkemizde "mükellef haklarını koruyan ve müsamaha esasına uygun bir şekilde tatbik edileceğine bugünkü şartlar içinde kanaat hasıl edilememiştir". Bu nedenle komisyonda "itiraz icrayı durdurur" prensibinin yükümlü haklarının korunması açısından daha uygun olduğu kabul edilmiştir (44).

(43) OYTAN, s.185.

(44) Raporlar, s.274.

§ 2. TÜRKİYE'DE YÜRÜTMENİN DURDURULMASININ
TARİHSEL GELİŞİMİ
VE
VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

I. TARİHSEL GELİŞİM

Vergi yargısında yürütmenin durdurulmasının tarihsel gelişimi iki kısımda ele alınabilir. İtiraz ve temyiz komisyonlarında görülen davalarda yürütmenin durdurulmasına ilişkin hükümler münferit vergi kanunlarında yer almıştır.

Danıştay'da görülen davalarda yürütmenin durdurulması konusu ise Danıştay Kanunlarında düzenlenmiştir. Aşağıda önce çeşitli vergi kanunlarında yürütmenin durdurulmasına ilişkin hükümler, daha sonra da Danıştay Kanunlarının konuya ilişkin düzenlemeleri incelenmiştir.

A. VERGİLER İTİRAZ VE TEMYİZ KOMİSYONLARINDA GÖRÜLEN DAVALARDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

1- 1926-1950 Yılları Arasında Vergi Kanunlarında Yürütmenin Durdurulması

a) 755 ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunlarında Yürütmenin Durdurulması

aa) 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununda Yürütmenin Durdurulması

14.3.1926 tarihinde yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu (1) ile yurdumuzda ilk kez, sürekli olarak

(1) 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Düster, 3.tertip, C.VII, 2.baskı, s.429.

vergi uyumsuzluklarına bakmakla görevli vergi itiraz ve temyiz komisyonları kurulmuştur (2).

755 sayılı Kanun 47. maddesinde ihbarnamelerde yazılı vergi miktarının, itiraz edilmediği hallerde itiraz süresinin dolması veya itiraz halinde itiraz komisyonu kararı ile ödenmesi gerektiğini (vacibül ifa) belirtmiştir. Diğer bir deyişle Kanun verginin tahsilinin itiraz komisyonu kararına kadar kendiliğinden ertelenmesini öngörmüştür. 755 sayılı Kanun itirazın tahsilatı durdurucu etkisini verginin ödenmesi gereken aşamayı düzenlemek suretiyle dolaylı olarak ifade etmiştir.

Kanunun sözünü ettiğimiz 47. maddesinin son cümlesi "temyiz talebi verginin tahsilini tehir etmez" hükmünü getirerek temyiz aşamasında tahsil işlemlerinin durmayacağını açıkça belirtmiştir. Aynı hüküm 50. maddede de yinelenmiştir. Kanunda temyiz yoluna başvurmanın verginin tahsiline engel olmayacağı belirtilmekle birlikte, yükümlülerce gerektiğinde yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabilip bulunamayacağı konusunda olumlu veya olumsuz bir hüküm yer almamıştır.

(2) MUTLUER, s.46.

bb) 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununda Yürütmenin
Durdurulması

22 Mart 1934 tarihinde kabul edilen 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu 755 sayılı önceki Kazanç Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırmıştır (3). 2395 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye değin gayrimuvazzaf olarak görev yapan itiraz komisyonlarının yanında, bazı büyük şehirlerde muvazzaf itiraz komisyonlarının kurulması öngörülmüştür (4).

2395 sayılı Kanunda tahsilatla ilgili hükümlerin yer aldığı 7. bapda madde 73 şu hükmü içermiştir: "Bu kanun mucibince tahakkuk ettirilen vergiler, biri haziran diğeri birinci kanun (ekim) olmak üzere iki taksitte tahsil olunur.

Görüldüğü gibi verginin tahsil edilebilmesi tahakkuk safhasının tamamlanması şartına bağlı kılınmıştır. Bu safha ise tarh ve tebliğ olunan verginin kanunla belirli itiraz süresinin (30 gün) dolması veya bu süre içinde itiraz edilmiş ise itiraz komisyonu kararının yükümlüye tebliği ile son bulur ve bu andan sonra verginin tahsil edilebilmesi mümkün olur. Kanununun 67. maddesindeki "... temyiz talepleri vakti gelen vergi taksitlerinin tahsiline mani değildir..." hükmü de bunu ifade eder.

(3) 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Düster, 3.tertip, C.15, s.234.

(4) MUTLUER, a.g.e., s.46.

Yukarıdaki açıklamalarımıza dayanarak 2395 sayılı Kanunda açıkça yer almadığı halde, sistematik yorum yöntemiyle itirazın kendiliğinden tahsilatı durduracağını söyleyebiliriz. Nitekim söz konusu dönemde uygulama bu yönde gelişmiştir (5).

Öte yandan, 12.6.1937 tarih ve 3258 sayılı Kanunla 64. maddeye eklenen fıkranın ifade edilmiş tarzı da itirazın tahsilatı durdurucu etkisine dolaylı olarak işaret etmiştir (6). Ek fıkra şu hükmü getirmiştir: "Tetkiki itiraz komisyonlarınca mükellefin haksızlığına karar verilen hallerde, itirazın münhasıran verginin tahsilini tehir maksadıyla yapıldığı delillerle sabit olduğu takdirde, komisyonca verginin aslına % 10 a kadar zam yapılması karar altına alınır.

Böylece ilk defa, kötü niyetle verginin tahsilini geciktirmek için yapılan itirazlara karşı bir yaptırım öngörülmüştür. Burada sözü edilen % 10 luk oranla üst sınır belirlenmiştir. İtiraz komisyonu olayın özelliğine ve kötüye kullanımın derecesine göre en fazla vergi aslının % 10 u kadar olmak şartıyla uygulanacak oranı belirlemekte serbest bırakılmıştır (7).

2395 sayılı Kanununun 67. maddesinde, daha önce de belirttiğimiz gibi, temyiz taleplerinin verginin tahsilini

(5) N.Ali ÜÇÜNCÜ, Kazanç Vergisi ve Tatbikatı, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul: 1938, s.393.

(6) 3258 sayılı Kanun, Düstur, 3.tertip, C.XVIII, s.1399.

(7) ÜÇÜNCÜ, s.374 de yer alan 142 no'lu Kazanç Umumi Tebliği

durdurmayacağı hükmü yer almıştır. Yükümlü teminat göstermek şartıyla yürütmenin durdurulmasını sağlayabilir. Teminat olarak nelerin kabul edileceği ilk defa 2395 sayılı Kanunda açık olarak sayılmıştır. Buna göre yükümlü vergi miktarınca para veya hazine bonosu ve tahvilleri veya banka teminat mektubu göstermek koşuluyla yürütmenin durdurulması kararı alabilirdi.

b) 797 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun'da
Yürütmenin Durdurulması

i. 17.4.1926 tarihinde yayınlanan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun ilk şeklinde itiraz komisyonlarına yer verilmemişti (8). Madde 22/1 de Maliye Bakanlığınca üç kişiden oluşan bir "temyiz komisyonu" kurulacağı belirtilmiştir. Yükümlü vergi idaresince tarh ve tebliğ olunan vergiye karşı 15 gün içerisinde, doğrudan doğruya birinci derece olarak Temyiz Komisyonuna başvurabilirdi (m. 22/1). Ancak, yükümlü tarafından vergi miktarına eşit bir "meblâğ" vergi idaresine yatırılmadıkça, bu "itiraz" verginin tahsiline engel olamazdı (m. 22/son).

Veraset ve intikal vergisine ilişkin uyumsuzluklarda kanun koyucu kazanç vergisinin aksine yargı yoluna başvurmanın tahsil işlemlerini durdurmayaacağı ilkesini kabul etmiştir. Her ne kadar Kanun'da "temyiz komisyonuna itiraz" dan

(8) 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Düster, 3. tertip, C.VII, 2.baskı, s.701.

söz edilmekteyse de burada düzenlenen yargı yolu 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununda düzenlenen, birinci derece olarak itiraz komisyonuna başvurudan farksızdır.

Madde 22/son un ters anlamından çıkarılacak, diğer bir hüküm de teminat gösterildiği takdirde tahsilin duracağıdır. 797 sayılı Kanun teminat olarak sadece vergi miktarına eşit bir meblâğı kabul etmiştir.

Görüldüğü gibi çok kısa aralıklarla yürürlüğe konan iki ayrı kanunda komisyonlara başvurmanın tahsil işlemlerine etkisi farklı şekilde düzenlenmiştir.

ii. 1836 sayılı Kanunun getirdiği değişiklik

1931 yılında çıkarılan 1836 sayılı yasa ile veraset ve intikal vergisinden doğan uyuşmazlıklara bakmakla görevli, Kazanç Vergisi Kanununda yer alan komisyonlara benzer itiraz komisyonları kurulması öngörülmüştür (9).

Yine aynı Kanunla itiraz komisyonu kararlarının tebliğinden itibaren bir ay içinde merkezdeki Vergi Temyiz Komisyonunda temyiz edilebileceği belirtilmiştir (1836 s. K'la değ. m. 25/1). Böylece 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulamasından doğan vergi uyuşmazlıklarının da üç dereceli sistem içerisinde çözümlenmesi kabul edilmiştir.

(9) 1836 sayılı Kanun, Düstur, 3.tertip, C.XII, s.594.

1836 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, yürütmenin durdurulması konusu 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununa paralel olarak düzenlenmiştir. Yani, itiraz aşamasında yürütmenin durdurulması talebinde bulunmaya gerek kalmadan tahsil işlemleri dava sonuna kadar kendiliğinden duracaktır (1836 s. K'la değ. m. 24/4).

Temyiz aşamasında ise yine 755 sayılı Kanunda olduğu gibi, temyiz talebinin yürütmenin durmasını gerektirmeyeceği belirtilmiştir (1836 s. K'la değ. m. 25/son). Ancak burada 755 sayılı Kanundan farklı olarak "gerektiğinde" Komisyonun "temyiz olunan kararın icrasının tehirini emredebileceği" hükmü getirilmiştir (değ. m. 25/son). Daha önce belirttiğimiz gibi 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanununda Temyiz Komisyonunca yürütmenin durdurulmasına karar verilip verilemeyeceği konusunda bir hüküm yer almamıştı. 1836 sayılı Kanun Temyiz Komisyonunca yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesinin tek koşulu olarak bu konuda Temyiz Komisyonunun gerek görmesini belirtmiştir. Bunun dışında teminat veya bir başka şart aranmadığı gibi yükümlünün bir talebinin bulunması da zorunlu değildir. Bir başka deyişle, yükümlünün talebi olmasa dahi Temyiz Komisyonu gerek görürse yürütmenin durdurulmasına karar verebilecektir.

c) 3692 sayılı Kanunda Yürütmenin Durdurulması

Vergi yargısı alanında yapılan "ilk esaslı düzenleme" niteliğini taşıyan (10) 1939 tarihli ve 3692 sayılı "Vergi-

lerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun" (11) adından da anlaşılacağı üzere usule ilişkin hükümler içermekteydi. Gümrük ve pul vergileri dışında kalan diğer bütün uyuşmazlıkların çözümlenmesi, bu Kanunla yeniden itiraz ve temyiz komisyonlarının yetkisine bırakılmıştır.

3692 sayılı Kanunda da itirazın tahsilata etkisi konusunda açık bir hüküm yoktu. Ancak kötü niyetle, sırf verginin tahsilini geciktirme amacıyla itiraz yoluna baş vuran yükümlülere uygulanacak yaptırımı düzenleyen fıkradan itirazın tahsil işlemlerini durduracağı anlaşılmaktadır (m. 27).

Daha önce sözünü ettiğimiz 2395 sayılı Kanununun 64.maddesine eklenen fıkra ile 3692 sayılı Kanunda yer alan fıkra arasında yükümlünün kötü niyetinin saptanması açısından önemli bir fark mevcuttu. 2395 sayılı Kanunda, Komisyonca verginin aslına % 10 a kadar zam yapılabilmesi için, itirazın münhasıran verginin tahsilini geciktirme amacıyla yapıldığının "delillerle sabit olması" gerekmekteydi. Oysa 3692 sayılı Kanunda bu konuda bir "kanaatin hasıl olması" yeterli görülmüştür (m. 27). Kanun koyucunun sonradan daha yumuşak ve esnek bir deyimini benimsemesi kötü niyeti kanıtlamaktaki güçlükten olsa gerektir.

(11) 3692 sayılı Kanun, Düstur, 3.tertip, C.XX, 2.baskı, s.858.

Temyiz aşamasında yürütmenin durdurulması düzenlenirken 2395 sayılı Kanunda yer alan boşluklar giderilmeye çalışılmıştır. Temelde yine teminat şartı üzerinde durulmakla beraber, uygulamada çıkabilecek bazı zorunlar çözümlenmeye çalışılmıştır.

3692 sayılı Kanun itiraz komisyonlarınca verilmiş kararların yürütülmesinin geciktirilebilmesi için temyiz dilekçesinde bu yönde bir talebin yer alması gerektiğini belirtmiştir (m. 33/1). Başka bir deyişle temyiz yoluna başvurmadan ihtiyati tedbir niteliğinde yürütmenin durdurulması istenemeyecektir.

2395 sayılı Kanun gösterilecek teminatın vergi aslını karşılamasını yeterli gördüğü halde, 3692 sayılı Kanunda teminatın eğer varsa "misil ve yüzde zamları miktarınca" olması öngörülmüştür. Teminat olarak kabul edilecek değerler her iki kanunda da aynıdır (m. 33/2).

Kanun yürütmenin durdurulması taleplerinin öncelikle karara bağlanacağını ve Kanunda aranan koşullara uygun şekilde yürütmenin durdurulması talebinde bulunan yükümlülere, bu kararı getirmek üzere 20 gün süre tanınacağını belirtmiştir (m. 33). Ancak 20 günlük süre boyunca tahsil işlemlerinin akıbetinin ne olacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

2- 1950 den Sonra Vergi Kanunlarında Yürütmenin Durdurulması

1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (12) ile mali yargı alanında köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu tarihe kadar dağınık bir görünüm arzeden yargılama usulüne ilişkin hükümler tek bir yasada toplanarak vergi yargısı alanında bir örneklik sağlanmaya çalışılmıştır. 5432 sayılı Kanun ile, 3692 sayılı Kanunla kurulmuş bulunan itiraz ve temyiz komisyonları bakımından herhangi bir değişiklik getirilmemekle birlikte aynı yıl kabul edilen 5655 sayılı Kanunla muvazzaf itiraz komisyonları ile Vergiler Temyiz Komisyonu üyelerinin seçimi için bir ayırma meclisi kurulması öngörülmüştür (13). Böylece vergi yargısının bağımsızlığı yönünde önemli bir adım atılmıştır (14).

4.1.1961 tarihinde 5432 sayılı V.U.K. yürürlükten kaldırılarak yerine 213 sayılı V.U.K. kabul edilmiştir. 5432 sayılı Kanunda yer alan hükümlerin bir çoğu 213 sayılı Kanunda da yer aldığı için, burada bir ayırım yapmaksızın açıklamalarımızı 213 sayılı Kanuna dayalı olarak yapacağız. Yeri geldiğinde iki kanun arasındaki farklılıkları da belirteceğiz.

(12) 5432 sayılı V.U.K., Düster, 3.tertip, C.XXX, s.1220.

(13) 5655 sayılı Kanun, Düster, 3.tertip, C.XXXI, s.2004.

(14) Nami ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, s.14.

İtirazın tahsiyata etkisini düzenleyen 213 sayılı V.U.K. madde 389 ve 5432 sayılı V.U.K. madde 366 aynı ifadeyi kullanarak, "itiraz tarh edilen verginin ihtilafli kısmının tahsilini durdurur" hükmünü içeriyordu. Görüldüğü gibi itirazın tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurucu etkisi yalnızca, verginin uyumsuzluk konusu edilen bölümü için öngörülmüştür. Bu nedenle tarh edilen verginin bir kısmına itiraz edildiği takdirde, itiraz edilmemiş kısma düşen vergiler itiraz süresinin geçmesiyle kesinleşeceğinden, bunlar ihtilafli kısmın karara bağlanmasını beklemeksizin tahsil olunur (15).

V.U.K.'nun yukarıdaki hükmü 1980 yılına gelinceye değin hiçbir değişikliğe uğramamıştır. 1980 yılında çıkarılan 2365 sayılı Kanunla (16) 389. maddenin 1.fıkrasına bir cümle eklenerek "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazlar verginin tahsilini durdurmaz" hükmü getirilmiştir. Bu hüküm getirilinceye değin yükümlülerin ihtirazi kayıtla verdikleri beyannamelere itiraz etmeleri halinde de madde 389 uygulanıyordu (17).

213 sayılı V.U.K.da temyiz aşamasında itiraz komisyonunca verilen kararların yürütülmesinin durmayacağı esası

(15) Recep TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul: 1969, s.1175.

(16) 2365 sayılı Kanun, Resmi Gazete, 31.12.1980, mük.17207.

(17) Maliye Bakanlığının 2.11.1961 T.2161780-626/37979 sayılı tebliği için bkz. Turgay, s.1176.

kabul edilmiştir (m. 400/1). Şu kadar ki temyiz dilekçesi ile veya temyiz dilekçesi verildikten sonra yazı ile istenilmek koşuluyla teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği de maddede belirtilmiştir.

213 sayılı V.U.K.'nun 400.maddesinin yürürlükte olduğu dönemde yürütmenin durdurulmasına ilişkin prosedür şu şekilde gelişmiştir:

Yürütmenin durdurulması talebini içeren dilekçeler vergi dairesinin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra, itiraz dosyası ile birlikte en geç üç gün içinde itiraz komisyonunca Temyiz Komisyonu Başkanlığına gönderilirdi (V.U.K. m. 400/2).

Dosya Temyiz Komisyonuna gelince öncelikle yürütmenin durdurulması talebi incelenir; bu konuda en geç bir hafta içinde karar verilerek derhal ilgili vergi dairesine ve yükümlülere bildirilirdi. Bu işlemler tamamlanıncaya kadar verginin tahsili durdurulurdu. Burada önemli olan nokta, yürütmenin durdurulması talebini içeren dilekçenin verilmesiyle tahsilatın otomatik olarak, bu konuda karar verilinceye kadar durmasıdır. Bir başka deyişle, bu aşamada tahsilatın durmasını sağlayan yürütmenin durdurulması dilekçesinin kendisi olup ne bir karar, ne de kanunda belirtilen teminatın etkisi yoktur (18).

(18) O.Selim KOCAHANOĞLU, Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul: 1977, s.399.

Yürütmenin durdurulması konusunda Temyiz Komisyonunca verilen kararın bildirilmesi üzerine ya da Temyiz Komisyonu kararının dosyanın gönderilmesinden itibaren bir ay içinde gelmemesi halinde yükümlüden teminat istenir; yükümlü istenilen teminatı beş gün içinde göstermediği takdirde teminat gösterilinceye kadar tahsil işlemlerine devam olunurdu (V.U.K. m. 400/3).

5432 sayılı Kanunun teminat olarak kabul edilecek değerleri düzenleyen 377/2 maddesi 1953 yılında kabul edilen 6183 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. 6183 sayılı Kanun nelerin teminat olabileceğini eski yasaya paralel olarak düzenlemiştir (6183 s. K. m. 10). Ancak 5432 sayılı Kanundan farklı olarak, 10.maddeye göre teminat sağlayamayanların şahsi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilmelerine de olanak sağlanmıştır (6183 s. K. m. 11/1).

5432 sayılı Kanunda vergi cezalarının cezaya itiraz edilmemişse itiraz süresinin bitmesi, cezaya itiraz edilmişse temyiz süresinin bitmesi, itiraz komisyonu kararı temyiz edilmişse temyiz komisyonu kararının ilgiliye tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödeneceği belirtilmiştir (5432 s.K.m.345). Görüldüğü gibi 5432 sayılı Kanun uygulamasında vergi asıllarından farklı olarak vergi cezaları bakımından temyiz aşamasında da yürütme kendiliğinden durmaktadır. Bu düzenleme tarzı 1980 yılına kadar 213 sayılı

V.U.K.da da aynen muhafaza edilmişti. 1980 yılında 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi cezaları ile ilgili uyuşmazlıklarda temyiz aşamasında yürütmenin kendiliğinden durması esassından vazgeçilerek, vergi cezalarının itiraz komisyonu kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödeneceği belirtilmiştir.

B. DANIŞTAY'DA GÖRÜLEN DAVALARDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

1- 669 Sayılı Danıştay Kanunu

Cumhuriyet devrinde Danıştay, 1924 Anayasa'sınının 51. maddesine uygun olarak 23. Teşrinisani..1341 (1926) tarihinde çıkan 669 sayılı Kanunla kurulmuştur (19). Bu kanunla Osmanlı Devletinde uygulanan tutuk adalet sistemi bırakılarak Danıştay tarafından verilen kararların hiçbir makamın onayına gerek olmadan yürütülmesi ilkesi kabul edilmiştir (20).

İdari işlemlerin kamu gücüne dayanılarak idarece re'sen icra edileceği yolundaki idare hukuku ilkesinin kişiler ve idare yönünden doğuracağı çok önemli sakıncalara karşı ilk defa, yine 669 sayılı Şurayı Devlet Kanunu ile çözüm bulunmaya çalışılmıştır (21).

(19) 669 sayılı Şurayı Devlet Kanunu, Düştur, 3.tertip, C.VII, s.94.

(20) ÖZDEŞ, "Danıştay'ın Tarihi Gelişimi", Danıştay Dergisi, S.1, Ankara: 1971, s.26.

(21) ÖZDEŞ, "Yürütmenin Durdurulması ...", s.9.

669 sayılı Kanununun 46. maddesinde Danıştay'da dava açmanın ve kanun yollarına başvurmanın yürütmeyi durdurmayacağı ilkesi belirtildikten sonra dava dairelerince yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği, ancak özel kanunlardaki yürütmenin durdurulmasına veya durdurulmamasına ilişkin hükümlerin saklı tutulduğu düzenlenmiştir.

669 sayılı Kanun'da 21 Temmuz 1931 de çıkarılan 1859 sayılı Kanunla bazı değişiklikler yapılmış ve bazı maddeler eklenmiştir. Fakat yürütmenin durdurulmasını düzenleyen hükümde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

2- 3546 Sayılı Danıştay Kanunu

30.12.1938 tarihinde yürürlüğe giren 3546 sayılı Danıştay Kanununda yürütmenin durdurulması 55. maddede düzenlenmiştir (22). 669 sayılı Kanunda olduğu gibi idari dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı ilkesi konulduktan sonra, talep vukuunda teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği belirtilmiştir. 669 sayılı Kanunda teminat koşulundan söz edilmemişti. Bu dönemde teminatın kapsamını Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu belirlemiştir (23).

Doktrinde yürütmenin durdurulmasına karar verebilmek için davanın şekline ve mevcut belgelere göre davada haklı

(22) 3546 sayılı Danıştay Kanunu, Düstur, 3.tertip, C.XX, 2.baskı, s.92.

(23) ERANIL, s.151.

olunduğunun anlaşılması gerektiği ileri sürülmüşse de, uygulamada yürütmenin durdurulması kararının verilip verilmesinde Danıştay geniş bir takdir yetkisine sahip olmuştur (24).

3- 521 Sayılı Danıştay Kanunu

1964 yılında yürürlüğe giren Danıştay Kanunu 3546 sayılı eski Danıştay Kanununun 35, 48 ve 55. maddelerinden esinlenerek düzenlenerek düzenlediği 94. maddesinde;

- Danıştay'da idari dava açılmasının ve kanun yollarına başvurulmasının kararın uygulanmasını önlemeyeceğini,

- Davacının isteği üzerine Danıştay'ın yürütmenin durdurulmasına karar verebileceğini,

- Tam yargı davalarında zorunlu olarak teminat alınmasını iptal davalarında duruma göre teminat alınmayabileceğini saptamakla yetinmiştir (25).

Hangi hallerde yürütmenin durdurulacağı, kararın ne gibi hukuki sonuçlar doğuracağı gösterilmediğinden, bunlar özel kanunlardaki hükümlere, Danıştay içtihatlarına ve uygulamaya bırakılmıştır (26).

(24) ERANIL, s.151.

(25) OYTAN, s.143.

(26) A.g.e., s.144.

Mevzuatın bıraktığı bu geniş boşluk ve serbesti içinde Danıştay kendisine yapılan yürütmenin durdurulması istemlerini inceleyerek, önceden saptanmış herhangi bir kayıt ve şartla bağlı olmaksızın, bu istemin dayandığı sebep ve delillerin ciddiyetini ve tecavüz olunan hak ve menfaatin önemini göz önüne alarak yürütmenin durdurulması kararı verilmesine yer olup olmadığını serbestçe tayin etmiştir (27).

1740 sayılı Kanunla eklenen fıkra yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesini bazı koşullara bağlamıştır. Bundan böyle Danıştay'ca yürütmenin durdurulabilmesi için dava konusu idari işlemin veya yargısal kararın uygulanması durumunda telafisi güç durumlar ortaya çıkması veya dilekçede ileri sürülen hususların dosyanın durumuna göre ciddi ve idari veya yargı kararının iptalini haklı gösterecek nitelikte olması gerekir.

Görüldüğü gibi yürütmenin durdurulması kararları iki koşula bağlanmıştır. Ancak fıkroda "veya" bağlacının kullanılması nedeniyle iki koşuldan birinin varlığı yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için yeterli görülmüştür.

(27) Kenan ARAL, "Hangi Hallerde Danıştay'dan Tehiri İcra Talep Olunabilir", Adalet Dergisi, Yıl:54, S.5-8, s.704.

II. TÜRK VERGİ YARGISI AÇISINDAN YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

A. BUGÜNKÜ TÜRK VERGİ YARGISININ YAPISI

1982 yılında idari yargı alanında yapılan değişiklikten önce vergi yargısı üç kademeli olarak düzenlenmişti. Vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli ilk derece mercileri, muvazzaf ve gayrimuvazzaf olarak kurulan itiraz komisyonları idi. Vergiler Temyiz Komisyonu uyuşmazlıkları ikinci derecede görevli merci sıfatıyla incelerdi. Danıştay ise üst derece mahkemesi olarak görev yapardı. İtiraz komisyonları ile Temyiz Komisyonunun kuruluş biçimleri çeşitli tartışmalara yol açmış, doktrinde ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarında bu komisyonların bağımsız mahkeme niteliğinde olmadıkları görüşü savunulmuştur (28). Eski sistemde gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıklar ayrı bir yapı içerisinde çözümlenirdi, fakat bu tür uyuşmazlıklarda Danıştay yine üst yargı mercii olarak görevliydi.

İdari yargı, 6.1.1982 tarihinde kabul edilen ve 20.1.1982 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan üç kanunla tümüyle yeni bir biçime sokulmuştur. Bu kanunlar şunlardır: 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

(28) Lûtfi DURAN, "Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilâflarının Akibeti", İktisat ve Maliye 1967, C.XIV, S.2, s.50-54.

2576 sayılı Kanunla vergi uyuşmazlıklarını ilk derecede çözüme görevi, idari yargı düzeni içinde kurulmuş bağımsız vergi mahkemelerine verilmiştir. Kanun yolları aşamasında, vergi davasının niteliğine ve miktarına göre Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi ikinci ve son derece olarak görevli olabilecektir. Görüldüğü gibi yeni yapıda vergi yargısı iki kademeli olarak düzenlenmiştir.

Vergi mahkemeleri tek hakimle ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde görev yapar. Tek hakimle çözümlenecek davalar, kazançları götürü usulde saptanan yükümlülerin sınıf ve derecelerine ilişkin uyuşmazlıklarla, toplamı yetmişbeşbin lirayı geçmeyen tarhlara karşı açılacak davalardır (BİMK.m.7/2). Bunların dışında kalan uyuşmazlıklar kurul halinde çözülür. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı başvurulacak kanun yolu bölge idare mahkemelerine "itirazdır" (İYUK.m.45/1). İtiraz süresi, vergi mahkemelerinin tek hâkimle verdiği nihai kararların tebliğinden itibaren otuz gündür (İYUK.m.45/2). Bölge idare mahkemelerinin verdiği kararlar kesindir; bunlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz (İYUK.m.45/5). İdari Yargılama Usulü Kanununda tek hâkimle verilen kararların temyiz edilemeyeceği belirtilmekle birlikte, yükümlülüğün konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin vergi uyuşmazlıklarında tek hakimle verilen kararların Danıştay'da temyiz edilebilmesine olanak tanınmıştır (İYUK.m.47). Bu hüküm nedeniyle bugün için yalnızca

75.000 lirayı geçmeyen tarhlara ilişkin uyumsuzluklar bölge idare mahkemelerince kesin olarak karara bağlanabilecektir. Bölge idare mahkemelerinin vergiler konusundaki görev alanının böylesine sınırlandırılması, Danıştay'ın iş yükünün azaltılması ve bir içtihat mahkemesi niteliği kazandırılması istekleriyle çelişmektedir (29). Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri kararlar ise altmış gün içinde Danıştayda temyiz edilebilirler (İYUK.m.46).

Danıştay, temyiz mercii olmasının yanı sıra bazı davalara ilk derece mahkemesi olarak bakar (D.K.m.24). Danıştay'ın vergilere ilişkin olarak ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakacağı davalar şunlardır :

i. Vergilerle ilgili tüzük, yönetmelik gibi genel düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal davaları

ii. Birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler

iii. Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal davaları

iv. Yukarıdakiler dışında bazı özel vergi yasaları hükümleri gereğince Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılması gereken davalar. Sözgelimi, Vergi Usul

Kanunun mükerrer 49/a maddesi uyarınca saptanan inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince açılacak davalar.

Danıştay içersinde çeşitli vergilere ilişkin uyuşmazlıklara bakmakla görevli daireler şunlardır: Üçüncü Daire vergi mahkemeleri arasında görev, yetki uyuşmazlıkları ile bağlantılı davalarda mercii tayini ve diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere; Dördüncü Daire gelir ve kurumlar vergilerine ilişkin davalara; yedinci Daire gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere, Motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerine, vevaset ve intikal vergilerine, damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerine ilişkin davalara; Dokuzuncu Daire ise emlak vergisine, emlak alım vergisine, gayrimenkul kıymet artışı vergisine, Harçlar Kanununa, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere bakmakla görevlidir. Kaldırılan vergiler ile yerlerine getirilen aynı veya benzeri nitelikteki vergilerden doğan uyuşmazlıklar, önceki vergiden doğan uyuşmazlıklara bakmakla görevli dairece çözümlenir (D.K. m.36). Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ise vergi mahkemelerince verilen ısrar kararlarını inceleyer (D.K. m.38/1).

B. VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇMANIN SONUCU

1- İlke

İdari işlemler aleyhine dava açılmasının idari işlemin yürütülmesini durdurmayacağı prensibinin teorik temellerini daha önce açıklamaya çalıştık. Pozitif hukukumuzda bu prensibe İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 1. fıkrasında yer verilmiştir. Maddede "idari mahkemelerde dava açılması" ndan söz edilmiştir. "İdari mahkemeler" deyimiyle idare ve vergi mahkemeleriyle bölge idare mahkemelerinin amaçlanmış olması gerekir (30).

İdari Yargılama Usulü Kanunu genel olarak, dava açmanın idari işlemin yürütülmesini durdurmayacağı kuralını koyduktan sonra vergi mahkemelerinde dava açmanın tahsil işlemleri üzerindeki etkisini özel olarak düzenlemiştir. Bu konuda İYUK m.27/8, "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" hükmünü getirmiştir. Görüldüğü gibi vergi davalarında genel kuraldan ayrılmıştır. Vergisel uyuşmazlıklarda ilke olarak, davanın açılması tarh işleminin yürütülmesini kendiliğinden durduracaktır. Bu nedenle vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması talebinde bulunmaya gerek yoktur. Diğer idari davalar açısından, birinci fıkrada öngörülen genel kura-

(30) YENİCE-ESİN, s.577.

lın bir istisnasını teşkil eden bu hüküm vergi davaları bakımından bir ilke mahiyetindedir. Ancak burada yalnızca tahsil işlemlerinin durması söz konusudur. Bir başka deyişle, vergi idaresinin her hangi bir tahsil işleminin yapılmasını gerektirmeyen işlemlerine karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmayacaktır. Birinci fıkrada yer alan "idari mahkemelerde idari dava açılması... idari işlemin yürütülmesini durdurmaz" hükmündeki "idari mahkemeler" deyiminin vergi mahkemelerini de kapsadığı düşünüldüğünde böyle bir sonuca varmak kolaylıkla mümkün olabilecektir.

Vergi mahkemelerinde dava açmanın tahsil işlemlerini durdurabilmesi için her şeyden önce tarh edilmiş bir verginin olması gerekir. Ortada tarh edilmiş bir vergi yoksa doğal olarak tahsil işleminin durmasından söz edilemeyecektir.

Dava açılması tarh edilen vergilerin uyumsuzluk konusu olan kısmının tahsilini durdurduğundan bu aşamada ödeme emri gönderilemez. Bu şekilde tahsili duran vergiler, vergi mahkemesi kararı dikkate alınarak vergi idaresince hesaplanan vergilerin ikinci ihbarname ile yükümlüye tebliğ olunmalarından itibaren bir ay içinde ödemeleri istenebilir (VUK.m.112/b.3).

2- İlkeden Sapmalar

Vergi uyuşmazlıklarında ilke olarak, dava açılması tahsil işlemlerini durdurmakla birlikte, kanunkoyucu bu ilkenin yükümlülerce kötüye kullanılmasını önlemek ve vergi alacaklarının hemen tahvillini sağlamak amacıyla bazı durumlarda bu ilkeden ayrılma ihtiyacını duymuştur. İlkenin istisnasını oluşturan bu tür sapmaların bir kısmı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almıştır. Diğerleri ise Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Emlâk Vergisi Kanununda düzenlenmişlerdir. Aşağıda her biri ayrı ayrı ele alınmaya çalışılmıştır.

a. Uyuşmazlık Konusu Edilmeyen Bölüm

Vergi mahkemelerinde dava açılması tarih edilen verginin yalnızca "dava konusu edilen bölümünün" tahsil işlemlerini durdurur (İYUK. m.27/8). Yükümlü tarih edilen verginin bir kısmına karşı dava açıldığında, dava etmediği kısma ait vergi dava açma süresinin bittiği tarihte tahakkuk edeceğinden uyuşmazlık konusu edilmeyen bu verginin süresinde ödenmesi gerekir. Uyuşmazlık çıkartılmayan kısım süresinde ödenmediğinde cebri takibata geçilmesi ve gecikme zammı uygulanması mümkündür.

Dava edilen verginin uyuşmazlık konusu edilen bölümü ile uyuşmazlık çıkartılmayan kısmının saptanması önemlidir. Yükümlü tarih olunan vergiye ait çeşitli mat-

rahlardan bir kısmını veya belli bir matrahın bir parçasını kabul ettiği takdirde bu kısma düşen vergiler uyumsuzluk konusu edilmemiş sayılır. Örneğin, motorlu taşıtlar vergisinde, bir yükümlü binek otomobili, kotrası ve motosikleti için tarh edilen vergilerden binek otomobili ve motosikleti konusunda bir uyumsuzluk çıkartmamasına karşın, kotra için tarh edilen vergiyi dava ederse, burada yalnızca kotra dolayısıyla tarh olunan vergiler ihtilâflı olduğundan buna ait verginin tahsil işlemleri durur. Yükümlünün de kabul ettiği binek otomobili ve motosiklet dolayısıyla tarh edilen vergiler için bir uyumsuzluk söz konusu olmadığından bunlar belli taksit süreleri içinde tahsil olunur. Öte yandan, dava edilmeyen vergi kısmına ait cezanın da vergi aslı ile birlikte tahsil edilmesi gerektiği açıktır (31).

Kuşkusuz yükümlünün davası matrahın bir kısmına ait olmayıpta tamamını kapsarsa veya yükümlülüğe, yükümlülük biçimine, istisna ve muafiyetlere ilişkin ise verginin tamamı ihtilâflı sayılır (32).

Artan oranlı tarifeli vergilerle ilgili kısmi davalarda, ileri sürülen bir görüşe göre, dava edilmeyen matraha ait verginin vergi dairesince yeniden hesap-

(31) KOCAHANOĞLU, s.378.

(32) _____, Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Ankara: 1949, s. 554.

lanarak mükellefe bildirilmesine ve bu bildirimden itibaren 6183 sayılı Kanunun 37/2 maddesi uyarınca bir aylık ödeme süresi tanınmasına ihtiyaç vardır; zira artan oranlı tarifeli vergilerde, dava edilmeyen matraha ait verginin orantı yoluyla saptanması mümkün değildir. Hesaplanmanın artan oranlılık dolayısıyla değişen nisbet üzerinden yeniden yapılması gereklidir. Verginin tarhını ifade eden bu işlem ise vergi dairesine düşen bir görevdir (V.U.K. m.20). Bu nedenle tarh ihbarnamesine dayanarak verginin dava edilmeyen kısmının ödenmesi istenemez (33).

Bizimde katıldığımız diğer bir görüşe göre ise, dava edilen bir vergide hangi kısmın ihtilafli olduğunun ve hangi kısmın ihtilafsız olması nedeniyle ödenmesi gerektiğinin yükümlülere bildirilmesi yararlıdır. Asıl olan her yükümlü veya sorumlunun dava ettiği vergide ne miktarının ihtilafli ne miktarının ihtilafsız olduğunu bilmesi ve ihtilafsız kısmı taksit zamanında ödemesidir. Kanunda, dava açılması durumunda, uyuşmazlık konusu edilmeyip yükümlülerin ödemesi gereken vergi miktarının vergi dairesince kendilerine bildirilmesini zorunlu kılan bir hüküm yoktur. Yalnız uygulamalarda kolaylık sağlamak ve yükümlüye hatırlatma yapmak için bildirme yapılması yararlı olacaktır. Bu nedenle yükümlülerin dava dilekçeleri kendilerine tebliğ edilen vergi daireleri, verginin

(33) Yılmaz ÜZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara : 1982, s.663.

uyuşmazlık konusu edilmeyen kısmını da hesaplayarak bunun taksit zamanında ödenmesi gerektiğini yükümlü ve sorumlulara yazı ile bildirmelidirler. Ancak ödeme zamanlarının saptanmasında yazı ile vergi dairesince yapılan bu bildirme esas alınmaz. Ödeme zamanları, davaya konu olan verginin ihbarname ile tebliğ edildiği tarihler esas alınarak hesaplanacaktır (34).

b) İşlemden Kaldırılan Vergi Davaları

İdari Yargılama Usulü Kanununun 6. maddesinin 4. fıkrası harcı veya posta pulu verilmeden ya da eksik, harç veya posta pulu ile dava açılmış olması durumunda, bu tür noksanlıkların giderilmesinin bir yazı ile isteneceği hükmünü getirmiştir. Kanun noksanlıkların giderilmesi için 30 gün süre tanımıştır.

Harç veya posta pulu süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa dosya işlemden kaldırılır (İYUK. m.6/5). İşlemden kaldırma tarihinden başlayarak bir yıl içinde söz konusu noksan tamamlanarak dosyanın yeniden işleme konması istenmediği takdirde davanın açılmamış sayılmasına karar verilir (İYUK. m.6/6).

Bu hüküm maddi veya hukuki içeriği yönünden davası sağlam temellere dayanmayan kişilere zamandan yararlanma olanağı sağlamaktadır. Bu nedenle hakkın kötüye kullanılmasına elverişlidir (35). İdarenin bir işlemiyle

(34) İzahlar, s.554.

(35) YENİCE - ESİN , s.161.

karşı karşıya kalan bir kişi vereceği bir dilekçe ile önemli bir idari düzenlemeyi askıya aldırabilir. Çünkü idari işlemlerin akıbeti aynı zamanda açılmış davaların sonucuna bağlıdır (36).

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 8. fıkrası, yukarıda açıkladığımız 6. maddeye göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında uyumsuzluk konusu mali yükümlüğün tahsiline geçilebileceği hükmünü getirmek suretiyle davanın açılmasıyla tahsilatın duracağı ilkesine son derece yerinde bir istisna getirmiştir. Böylece kötü niyetli yükümlülerin 6. madde hükmünden yararlanmak suretiyle davayı gerektiğinde bir yıl daha uzatabilmeleri ve tahsil işlemlerini de bu kadar süre geciktirmeleri önlenmiş olmaktadır. Çünkü 6. maddenin son fıkrasına göre, daha önce de belirttiğimiz gibi, işlemden kaldırılan dosyalarda bir yıl içinde gerekli harç veya posta gideri ödendiği takdirde, dava usulüne uygun açılmış sayılmaktadır. İşlemden kaldırıldıktan sonra süresi içinde noksanı giderilen davalarda tahsil işlemlerinin tekrar durması söz konusu olmayacaktır. Yürütmenin durdurulması için yükümlünün vergi mahkemesinden İYUK. m.27/2 de öngörülen koşullar çerçevesinde yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir.

(36) A.g.e.

c) İhtirazi Kayıtla Beyanname Verme

Belli hakları kullanmak konusunda serbestliğini korumak isteyen tarafın bu konuda önkoşul sürmesi (37) şeklinde tanımlanan ihtirazi kayıt kavramı vergi alanında tümüyle uygulamanın ve yargısal içtihatların yarattığı bir imkân olarak ortaya çıkmıştır. Vergi kanunlarında yükümlülerin beyannamelerine ihtirazi kayıt koyabileceklerine dair bir hüküm yer almadığı gibi beyannamelerin kayıtsız şartsız verilmesini öngören bir düzenleme de mevcut değildir.

Yürürlükteki yasa hükümlerimiz ilke olarak, büyük ve yaygın vergilerde (gelir, kurumlar, veraset ve intikal, emlak vergileri gibi) beyan esasını kabul etmiştir. Bu ilkenin doğal bir sonucu olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2686 sayılı Kanunla değişik 378. maddesinin 2. fıkrasında, yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, fakat vergi hatalarına ilişkin hükümlerinin saklı tutulduğu hükmüne yer verilmiştir. Ancak vergi kanunlarının açıklıktan yoksun olması, idarenin ve yükümlülerin kanundaki bir hükmü farklı farklı yorumlamaları ve idarenin önceden bildirdiği görüşünü sonradan değiştirebilmesi yükümlülerin bazı konularda tereddüte düşmelerine neden olmaktadır. Vergi Usul

(37) Ejder YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, Ankara: 1982, s.213.

Kanununun sözünü ettiğimiz kuralı karşısında, beyannamesinde gösterdiği matrah üzerinden uyumsuzluk çıkaramayacağını bilen yükümlü, beyanıyla ilgili bazı hususlarda veya beyanının tümünde tereddütlü ise dava hakkını saklı tutabilmek için beyannamesine buna ilişkin bir çekince (ihtirazi kayıt) koyabilmektedir. Böylece yükümlü kendini V.U.K. nun 378. maddesindeki kuralın dışına çıkararak, dava hakkına sahip olduğu gibi beyanname vermeme nedeniyle kesilebilecek usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık cezalarından da kurtulma olanağına kavuşmuş olmaktadır. Öte yandan, bu imkân sayesinde yükümlüler beyan edip etmemekte kararsız kaldıkları hususları da beyannamelerine ithal ederek beyan ilkesinin uygulanmasını güçlendirmektedirler (38).

1980 yılında, 2365 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 389. maddesine bir cümle ekleninceye kadar ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere karşı "itiraz" yoluna başvurulması, uygulamada tahsil işlemlerini genellikle durduruyordu. Burada "genellikle" dememizin nedeni, zaman zaman vergi idaresi-

(38) Muhterem ORHAN, "İhtirazi Kayıtlı Gelir Vergisi Beyannameleri", Vergi ve Resimler Dergisi, S.292,1957, s.10.

nin aksine bir tutumu benimseyerek ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde tahsil işlemlerine devam etmesidir (39).

1980 yılında yapılan değişikliğe kadar, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemleri üzerindeki etkisi konusunda yapılan tartışmaları ana hatlarıyla şöylece özetleyebiliriz :

İleri sürülen bir görüşe göre, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere yükümlülerce itiraz edilebileceği kabul edildiğinde, V.U.K. m.389 da öngörülen itirazın tahsil işlemlerini durduracağı yolundaki genel hükmün bir ayırım yapılmaksızın her türlü itiraza uygulanması gerekir. Zira ihtirazi kayıtla beyanda bulunup hesaplanan vergiye itiraz edenlerin itirazı ile beyanname dışında adlarına vergi tarh edilenlerin yaptıkları itirazlar arasında fark gözetmeye olanak bulunmamaktadır (40).

(39) Fehamettin ERVARDAR, "İhtirazi Kayıtla Yapılan Vergi Beyanları Karşısında İdarenin Yeni Davranışları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.XIII, S.154, 1978, s.15.

(40) Taner GELEGEN, "İhtirazi Kayıtla Beyanname Verme", İktisat ve Maliye, C.XXV, S.3, 1979, s.16.

Bu görüş söz konusu dönemde idari ve yargısal içtihat-
larda egemen olmakla birlikte, 1980 e doğru idarenin gö-
rüşünü değiştirdiği ve yargısal içtihatlarda aksi görü-
şü savunan ayrışık oyların yer almaya başladığı gözlemlen-
miştir (41).

Danıştay 13. Dairesinin 1978 yılında çoğunlukla
verdiği bir kararda yer alan ayrışık oyda, tahakkuk fişi-
nin kesinliği esassından hareketle ihtirazi kayıtla veri-
len beyannamelere karşı dava açılmasının tahsil işleme-
rini durdurmayacağı görüşü savunulmuştur (42). V.U.K.
nın 25. maddesine göre beyan üzerinden alınan vergiler
tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi
dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk
fişi düzenlenerek bir örneği yükümlüye ya da beyannameyi
yükümlü adına vergi dairesine tevdi edene verilir. Böy-
lece vergi tahakkuk etmiş olur. Yükümlünün beyannamesine
ihtirazi kayıt koyarak dava hakkına sahip olması yasada
öngörülen tahakkuk fişi kesilmesi ile verginin tahakkuk
edeceği hükmünü bertaraf edemez. V.U.K. m. 27 de yer
alan, "vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi
eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması,

(41) A.g.m.; ERVARDAR, s. 16.

(42) GELEGEN, s.535 de yer alan Dş. 13.D.17.7.1978 T.
ve E.1978/296,K.1978/2105 sayılı karar.

beyanname yazılı matrah üzerinden tarhi gereken verginin tahakkukuna engel olmaz" hükmü de bunu amaçlamaktadır. Yasalardaki bir boşluğu gidermek için getirilen bir içtihadın, yasada mevcut bir hükmün uygulanmasını engellemeyeceği ortadadır. Oysa dava açmanın tahsil işlemlerini durduracağı hükmü bu gibi hallerde de işletilirse sözü-
nü ettiğimiz 25. ve 27. maddelerin bir içtihat nedeniyle uygulanmaması gibi bir durum ortaya çıkar (43).

İhtirazi kayıtla beyanname verme yolunun yükümlülerce yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline gelmesi üzerine, 1980 yılında çıkarılan 2365 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 389. maddesine bir cümle eklenerek, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı hükmü getirilmiştir. Aynı hüküm idari yargının yeniden düzenlenmesi sırasında kabul edilen İdari Yargılama Usulü Kanununda da yer almıştır (İYUK. m.27/8). Böylece, yükümlülerin beyannamelerine ihtirazi kayıt koyabilecekleri ve bu yolla dava hakkına sahip olabilecekleri dolaylı olarak yasada ifade edilmiştir. Ancak bu şekilde dava açılması yürütmenin kendiliğinden durmasına neden olmayacaktır. Yürütmenin durdurulması iste-

niyorsa İYUK.m.27/2 de öngörülen koşulların gerçekleşmesi lâzımdır. Bu düzenleme son derece isabetlidir. Gerçekte, yükümlünün beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava hakkını elde etmesi kamu hukuku ilkelerine ters düşmektedir. Kanun koyucunun, yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları yolundaki iradesinin ihtirazi kayıtla bertaraf edilmesi, bu bakımdan genel ilkelere aykırıdır. Ancak vergi idaresinin iyi işlememesi, yükümlülerin tereddüt içinde oldukları konulara zamanında cevap vermemesi, görüş bildirdiği konularda sonradan aksine bir tutumu benimseyebilmesi uygulamada yükümlülerin, beyannamelerine ihtirazi kayıt koymalarını zorunlu kılmaktadır. Kanun koyucu bu yolun kötüye kullanılmasını önlemek için tahsil işlemlerinin durmayacağı hükmünü getirmekle hem yükümlü hem de devlet çıkarlarını bağdaştıran ortalama bir yolu benimsemiştir.

İhtirazi kayıtla beyanname verme konusuyla ilgili diğer bir sorun da vergi sorumlularının bu yoldan yararlanabilip yararlanamayacakları ile ilintilidir (44). Bir başka deyişle, vergi sorumluları yükümlüler adına kesintiye tâbi tutarak yatırdıkları vergilere ilişkin beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak dava hakkına sahip olabileceklermidir ? Bu soruya olumlu cevap verilmesi konumuz bakımından önemli bir sonuç doğuracaktır. İhtirazi

(44) Bu konudaki tartışma için bkz. GELEGEN, s.536.

kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılması yürütme-yi durdurmamakla birlikte, vergi sorumluları dava sırasında yürütmenin durdurulması kararı alarak tahsil işlemlerini durdurabilme olanağına kavuşacaklardır. İhtirazi kayıt yoluyla dava hakkı tanınmadığı takdirde vergi sorumlularının tahsil işlemlerini durdurabilmeleri söz konusu olmayacaktır.

d) 6183 sayılı Kanuna Göre Yürütülen Tahsil İşlemleri

İdari Yargılama Usulü Kanununun öngördüğü bir diğer istisna da tahsil işlemlerinden doğan davalardır. 27. maddenin 8. fıkrasında "... tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz" hükmü yer almıştır. Kanunun ifade tarzı pek açık olmamakla beraber, buradaki "tahsilât işlemleri" deyimiyile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yürütülen işlemlerin kastedilmiş olması gerekir (45). Ödeme emri tebliği, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk , teminat istenmesi gibi işlemlerden dolayı dava açılması bunların yürütülmesini durdurmayacak, ancak yükümlü vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulmasını isteyebilecektir. Şimdi her birini ayrı ayrı inceleyelim.

(45)YENİCE - ESİN, s.587.

aa) Ödeme Emri Tebliği

Ödeme emri cebri icraya girişin bir başlangıç işlemi olmak bakımından büyük bir öneme sahiptir. Ödeme emri mahkeme dışı merciler tarafından düzenlenir. Kamu alacaklarının takibinde ödeme emri düzenleme yetkisi idari bir makam olan tahsil dairesine verilmiştir. Ödeme emrinde yer alması gereken kayıtlar yasada belirtilmiştir (AATUHK. m.55). Yükümlünün ödeme emrine karşı dava açması durumunda, davasını dayandıracığı temeller sınırlandırılmış ve tüketici bir şekilde sayılmıştır. Bu sınırlama karşısında, davanın konusu ancak "böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı" hususlarına inhisar ettirilecektir (AATUHK. m.58). Ödeme emrine karşı dava açılmasının tarh işlemine karşı açılan davadan ayrıldığı esas nokta budur.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/8 maddesinde yer alan hükme göre, tahsil işlemlerinden dolayı açılan davaların yürütmeyi durdurmayacağını belirtmiştik. Ödeme emri tebliğinin bu nitelikte bir tahsil işlemi olduğunda kuşku yoktur. Bu nedenle ödeme emrine karşı dava açılmış olması tahsil işlemlerini durdurmaya yetmeyecektir! Ödeme emrine karşı açılan davanın takip işlemlerini durdurabilmesi için borçlunun dava ettiği borç miktarı kadar teminat göstermesi gerekir (AATUHK. m. 58/3). 6183 sayılı Kanunda aynen şöyle denilmektedir : "İtirazda bulunan

borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur."

Fıkradaki "itiraz" deyimini 2576 sayılı Kanununun 13. maddesi uyarınca "vergi mahkemesinde dava açılması", "itiraz komisyonu" deyimini ise "vergi mahkemesi" olarak anlaşılacaktır.

Ödeme emrine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması için teminatın/^{dışında} başkaca bir koşul aranmamıştır. Bu nedenle İdari Yargılama Usulü Kanununda yürütmenin durdurulması için öngörülen, açıkca hukuka aykırılık ve giderilmesi güç bir zararın doğması koşullarını aramaya gerek yoktur. Borçlu tarafından 6183 sayılı Kanuna uygun teminat gösterilmesiyle yürütme vergi mahkemesince "bu hususta karar verilinceye kadar" durur. Diğer taraftan, vergi mahkemeleri ödeme emrine karşı açılan davaları en geç yedi gün içinde karara bağlamak zorundadır (AATUHK. m.58/4). Bazı yazarlar, kanunun bu hükmünden hareketle, takip işlemlerinin duracağı sürenin 7 gün olarak belirlendiğini ileri sürmüşlerdir (46). Kanaatimizce, vergi mahkemeleri henüz karar vermeden 7 günlük süre bitti diye vergi dairelerinin takip işlemlerine devam etme-

(46) Muhittin TANCI, Vural ARIKAN ve Polat YALÇINER, İzahlı - İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara : 1970, s.170.

leri doğru değildir. Vergi mahkemeleri ödeme emrine karşı açılan davayı 7 gün içinde çözüme bağlamış bulunsa bile, bu karar taraflara tebliğ edilinceye kadar takip işlemlerinin durdurulması gerekir (47). Vergi mahkemelerini ödeme emrine karşı açılan davayı 7 gün içinde karara bağlamak zorunda tutan hükümde yer alan süre, "düzenleyici süre" niteliğindedir ve vergi mahkemelerinin ihmallerine engel olmak amacıyla konulmuştur. Bu süreye uyulmamasının bir yaptırımını yoktur (48). Bu nedenle bu hükümden yola çıkarak takip işlemlerinin 7 gün için duracağını söylemek doğru değildir." ... Takip muamelesi... bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur" hükmünü, takip işlemleri vergi mahkemesinin ödeme emrine karşı açılan davayı sonuçlandırmasınakadar durdurulur şeklinde anlamak gerekir.

bb) Teminat İstenmesi

Alacaklıların özel hukuk ilişkilerinden doğan haklarının güvence altına alınması ve cebri icranın sonuçsuz kalmaması için bir takım tedbirler öngörüldüğü gibi, kamu hukuku alanında da kamu alacaklısının cebri icra

(47) Fevzi KARAGÖZOĞLU, "Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtiraz", Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, S.7,23.

(48) Nami ÇAĞAN, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Ün. Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara: 1976, s.34.

haklarının korunması ve etkili olması amacıyla bazı hükümler getirilmiştir. Yalnız burada kamusal borçlar ve özel borçlar arasındaki ayırımı bağı olarak, gerekli tedbirler idarenin re'sen hareket yetkisi nedeniyle bizzat kamu alacaklısı tarafından alınmaktadır. İdari işlem tesis etmek suretiyle alınan bu tür tedbirlerin hukuka aykırı olması durumunda yargı yoluna başvurulabileceği açıktır (AY. m.125).

Kamu alacaklarını korumak amacıyla getirilmiş önlemlerden biri kamu borçlusundan teminat istenmesidir. 6183 sayılı Kanun kamu borçlusundan teminat istenebilmesini üç durumdan birinin gerçekleşmesi koşuluna bağlamıştır (AATUHK. m. 9). Bunlar; vergi incelemesi sırasında kaçakçılık veya V.U.K. mük. mad.347/b.1. de düzenlenen ağır kusur suçlarının işlendiğini gösteren belirtiler bulunması ve bu nedenle bir kamu alacağının salınması için gereken işlemlere başlanmış olması; üçüncü olarak da Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan kamu borçlusunun durumunun kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürmesidir. Tahsil dairesi bu üç nedenden birine dayanarak teminat isteyebilir. Kaçakçılık ve ağır kusur suçlarında teminat istenebilmesi için suçun cezai unsurlarının oluşması zorunlu değildir (49).

(49) ONAR, C.111, s.1654.

Teminat olarak kabul edilecek değerler 10. maddede sayılmıştır. Bu maddeye göre teminat sağlayamayanlar idarenin kabul etmesi şartıyla şahsi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler (AATUHK. m.11). Öte yandan kamu alacaklısının bar, otel, han, sinema, pansiyon, çalgılı yerler, oyun ve şans yerleri, birahane, meyhane, genelevler içerisinde bulunan eşya ve malzeme üzerinde hapis hakkı da vardır (AATUHK.m.12).

Teminat istenebilmesinin koşulları ve teminatın içeriği yasada ayrıntılarıyla düzenlenmiştir. Bu nedenle idarenin teminat isteminin yasadaki düzenlemeye uğun olması gerekmektedir. Yasada ngrlen nedenler dışında bir nedene dayanılarak teminat istenmesi veya yasada sayılanlar dışında bir değerin teminat olarak talep edilmesi durumunda yargı yerlerinin denetimi harekete geçirilebilecektir. Ancak idarenin bu işlemine karşı dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmayacaktır (İYUK.m.27/8). Yargı yerince idarenin işlemi iptal edilinceye kadar bir süre geçeceğinden, bu süre zarfında davacı haksız yere mal varlığı üzerindeki tasarruf yetkisinden mahrum kalabilir ve bundan da aleyhine bir zarar doğabilir. İşte bu nedenle, davacı yargı yerinden yürütmenin durdurulması kararı alarak dava sonuçlanıncaya kadar, teminat istemini içeren idari işlemin hükümlerinin askıda kalmasını sağlayabilir. Ancak burada ilginç bir durum ortaya çıkmaktadır. Daha ileride değine-

ceğimiz üzere yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; fakat durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir (İYUK. m. 27/5). Kanaatimizce, teminat istenmesine ilişkin idari işlemin, yürütülmesinin durdurulması için teminat istenmesi "durumun gerekleri" ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle teminat istemli idari işlemlerde teminat söz konusu edilmeksizin yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi yerinde olacaktır.

cc) İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz kamu alacağının güvence altına alınmasına ilişkin önlemlerden bir diğeridir. Kamu alacağının tahsilini gerçekleştirmek amacıyla yürütülen takip prosedürünün bir sonuca ulaşması uzunca bir zamana ihtiyaç gösterir. Bu prosedürlerin izlenmesi sırasında, borçlu mal varlığı üzerinde tam bir fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. Kötü niyetli bir kamu borçlusu bu yetkisini alacaklı kamu idaresi aleyhine kullanarak takip işlemlerini sonuçsuz bırakabilir. Öyle ki normal prosedür izlendiğinde borçlunun mal varlığında cebri icraya tâbi tutulabilecek bir şey bulunmayabilir. İşte bu sakıncayı gidermek amacıyla kabul edilen ihtiyati haciz kurumu sayesinde alacaklı kamu idaresi, borçlunun bazı mallarını onun tasarruf yetkisinden çıkararak, bu malların borçlu tarafından cebri icranın dışına kaçırılmasına engel olabilmektedir. Böylece gelecekte gerçekleşecek haciz

veya iflas kararları bu kurum sayesinde bir içeriğe kavuşmuş olmaktadır (50).

Özel hukuk alanında ihtiyati haciz yargıç kararı ile ve icra dairelerince uygulandığı halde, kamu alacaklarının korunması amacıyla verilen ihtiyati haciz kararı alacaklı tahsil dairesince re'sen uygulanır (51). İhtiyati haczin hangi hallerde uygulanacağı Kanunda birer sayılmıştır (AATUHK. m.13). Sayılan haller dışında ihtiyati haczin uygulanması idari işlemi sakatlayacak ve iptal edilmesine yol açabilecektir. İhtiyati haczin uygulanmasında izlenecek usul tıpkı cebri hacizlerdeki gibidir (AATUHK. m.13/1).

Haklarında ihtiyati haciz uygulananlar haczin uygulandığı, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak burada yalnız ihtiyati haczin sebebi dava konusu yapılabilir (AATUHK. m.15/1). Bir başka deyişle, ihtiyati haczin Kanunda öngörülen ve teker teker sayılan sebeplere dayandırılıp dayandırılmadığı tartışma konusu olabilir.

(50) Saim ÜSTÜNDAĞ, İcra Hukukunun Esasları, 2. bası, İstanbul Ün. Hukuk Fak. Yayını, İstanbul : 1975, s.435.

(51) ONAR. C.111, s.1655.

İhtiyati haczin de bir tahsil işlemi olması nedeniyle, dava açılması yürütmeyi durdurmuyacaktır (İYUK. m.27/8). 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 işe açıkça hukuka aykırılıktır. Her iki koşulun niteliği üzerinde daha sonra duracağız (52).

Daha öncede belirttiğimiz gibi, yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir ; ancak durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir (İYUK. m. 27/5) İhtiyati haciz işlemlerinin yürütülmesinin durdurulması söz konusu olduğunda teminat konusu özellik göstermektedir. 6183 sayılı Kanunun 16. maddesi, kamu borçlusunun aynı Kanunun 10. maddesine göre (5.bendde yazılı menkul mallar hariç) teminat göstermesi halinde ihtiyati haczin, haczi koyan merci tarafından kaldıracağı hükmünü taşımaktadır. Bu nedenle kamu borçlusu 16. maddeye uygun şekilde teminat gösterdiği takdirde yürütmenin durdurulmasına değil ihtiyati haczin kaldırılmasına karar verilmesi gerekecektir. Görüldüğü gibi burada teminat göste-

(52) Bkz. bu inceleme s.84-90.

rilmesi yürütmenin durdurulmasını gereksiz kılmaktadır. Kanaatimizce, "durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir" hükmü burada uygulama alanı bulmaktadır. Ancak gösterilecek teminatın ihtiyati haczi kaldırıcı bir etki yaratmasının, teminatın 6183 sayılı Kanununun 10. maddesine uygun olmasına bağlı olduğunu tekrar belirtelim. Öte yandan kamu borçlusunun teminat olarak müteselsil kefil göstermesi halinde ihtiyati haciz kalkmamakla birlikte, ihtiyati hacze konu mal/^{borçlusunun} zilyedliğinde bırakılmaktadır (AATUHK. m.14).

İhtiyati haciz işlemi henüz icra edilmeden önce yürütmenin durdurulması kararı alınmışsa, ihtiyati haciz işlemi yerine getirilemeyecektir; ihtiyati haciz işlemi tamamlandıktan sonra yürütmenin durdurulması kararı alınması halinde ise ihtiyati haczin doğuracağı hükümler askıya alınacak ve borçlusunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisi iade edilecektir.

dd) İhtiyati Tahakkuk

Kamu alacağının korunmasını sağlayan tedbirlerden biri de ihtiyati tahakkuktur. İhtiyati tahakkuk, henüz tahakkuk etmemiş, ancak ileride tahakkuk edecek kamu alacağının önceden güvence altına alınması için başlangıçta alınan bir önlemdir. Kanunda öngörülen durumlardan birinin varlığı halinde, Vergi Usul Kanununda düzenlenen vergilendirme sürecinin tamamlanması beklenmeksizin, vergi

dairesi müdürünün yazılı isteği ve defterdarın emri ile kamu alacağı tahakkuk ettirilir (AATUHK. m.17). İhtiyati tahakkuk sebepleri ihtiyati haciz sebeplerine paralel düzenlenmiştir. Bunun yanında, yükümlünün 110. maddede belirtildiği şekilde, kamu alacağının tahsiline engel olmak veya zorlaştırmak amacıyla hapis cezasını gerektiren fiillerde bulunması nedeniyle hakkında kovuşturmaya başlanmış olması ve teşebbüsün muvazaalı olması veya başkasına aid olduğu konusunda delillerin bulunması da ihtiyati tahakkuk sebeplerindedir (AATUHK. m. 17/b. 1,2,3).

İhtiyaten tahakkuk ettirilen kamu alacağının daha sonra özel kanununa göre gerçek olarak tahakkuk ettirilmesi üzerine, ihtiyati tahakkuk özel kanuna dayalı tahakkuka göre düzeltilir (AATUHK. m.19). Görüldüğü gibi ihtiyati tahakkuk hukuki mahiyeti itibariyle bozucu (infisahi) şarta bağlı geçici bir tahakkuktan ibarettir (53). Öte yandan Vergi Usul Kanununda düzenlenen "tahakkuk" aşaması idari bir işlem niteliğinde olmadığı halde (54) ihtiyati tahakkukun bir idari işlem olduğu ortadadır.

İhtiyaten tahakkuk ettirilen vergi, resim ve bunların zam ve cezaları, kanunlarına göre ödeme zamanları gelmeden tahsil olunamamakla birlikte, bunlar için derhal ihtiyati haciz uygulanır (AATUHK. m. 18/3). İhtiyati tahakkukun doğurduğu en önemli sonuç da budur. Haklarında

(53) ONAR, C.111, s.1657.

(54) ÖNCEL- ÇAĞAN- KUMRULU, s.106.

ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar, ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına ihtiyati hacze karşı dava açılmasını düzenleyen AATUHK. m.15 e göre dava açabilirler (AATUHK.m.20). Ancak dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz (İYUK. m.27/8).

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 20. maddesi ihtiyati tahakkuka karşı dava açılabilmesini ihtiyati haczin uygulanmış olması koşuluna bağlı kılmıştır. İhtiyati tahakkukdan sonra hemen ihtiyati haczin uygulanmaması durumunda, yükümlünün ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açması mümkün olamayacaktır. Bu durumda yükümlünün dava açmak için ihtiyati haczin uygulanmasını beklemesi gerekecektir. 20. maddenin lâfzî yorumu bizi bu sonuca ulaştırmaktadır. Halbuki ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz iki ayrı idari işlemdir. İhtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açmak için, bu işleme bağlı olarak yapılan ihtiyati haciz işlemi beklemeye gerek yoktur. Her ne kadar Kanunda ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haczin "derhal" uygulanacağı emredilmekte ise de idareye yönelik bu emre uyulmamasının bir yaptırımı yoktur. Dolayısıyla, idare kanununun bu hükmünü hemen uygulayabileceği gibi savsaklayabilirde. Burada vurgulamak istediğimiz nokta, ihtiyati tahakkuk ile ihtiyati haciz işlemlerinin her zaman birbirinin peşi sıra tesis edilmeyeceği, iki işlem arasında belli bir sürenin geçebileceği ihtimalidir. Bu nedenle, açıkca hukuka aykırı bir ihtiyati tahakkuk iş-

leminin iptali için idarenin ihtiyati haciz uygulamasını beklemek bize uygun görünmemektedir. Hukuka aykırı bir idari işleme dayanılarak yapılan ikinci idari işlemin de hukuka aykırı olacağı ortadadır. Kanatımızca, burada yükümlüye ihtiyati tahakkuk işlemine karşı, ihtiyati haczi beklemeksizin dava açma hakkı vermek gerekir. Yükümlünün ihtiyati haciz uygulanmadan ihtiyati tahakkuk işlemine karşı iptal davası açmakta büyük çıkarı vardır; çünkü yükümlü ihtiyati tahakkuk işlemine karşı açtığı davada yürütmenin durdurulması kararı alarak ihtiyati haczi önleyebilecektir. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri arasındaki nedensellik bağından ötürü ihtiyati tahakkuk işleminin iptali için açılan bir davada alınan bir yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden böyle bir etki yaratacaktır. Bilindiği üzere, idarenin yaptığı bir işlem hukuka aykırılığında ötürü idari yargı yerince iptal edildiğinde, bu işleme dayanarak yapılmış sonraki idari işlemlerin de hukuka aykırılığı ortaya çıkmış olur. İlk işlem ile sonraki işlemler arasındaki sebep-sonuç ilişkisi nedeniyle idari yargı yerince verilen iptal kararı zincirlemesine bir etki yaratır. İptal kararları hakkında geçerli olan bu esas yürütmenin durdurulması kararları için de geçerlidir. Bir idari işlem hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verildiğinde, bu işleme dayanılarak yapılmış sonraki işlemlerin de yürütülmesi durdurulmuş olur. Yürütmenin durdurulması kararıyla dava ko-

nusu işlem değil, gerçekte bu alan ve konuda idarenin yetkileri durdurulmuştur (55).

e) Hayat Standardı Esasına Göre Yapılan Tarhiyata Karşı Dava Açılması

Gelir Vergisi Kanununa 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanununun 15. maddesiyle eklenen hayat standardı esaslı bir vergi güvenlik önlemidir (56). Hayat standardı esasının temelinde yükümlünün yaşam düzeyi ile beyan ettiği matrah arasındaki dengesizliği otomatik bir biçimde denetlemek yatmaktadır (57). Bu bakımdan hayat standardı esaslı, "gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, tarımsal ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri yıllık gelir, kanun metni içinde belirlenen hayat standardı göstergelerine göre hesaplanacak götürü matrahtan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tesbit edilecek tutarın vergi tarhiyatına esas alınması" olarak tanımlanmaktadır (58).

(55) SARICA, "Tehir-i İcra Kararının Yerine Gelmesi",
s. 36.

(56) Şükrü KIZILOĞLU, "Hayat Standardı Esası ve Aksayan Yönleri", Mali Sorunlara Çözüm, S.3, Mart 1985, s.22.

(57) Mehmet PALAMUT, "Vergi Güvenlik Tedbiri Olarak Hayat Standardı Esası," İstanbul Sanayi Odası Dergisi, yıl: 18, S.206, s.22.

(58) Selâhattin TUNCER, "Hayat Standardı Esası" ,
İstanbul Sanayi Odası Dergisi, yıl : 18, S.207,s.5.

Bu nedenle hayat standardı esası yükümlünün yıllık beyanının yetersiz olduğu durumlarda bunu, dış karinelere göre düzelten götürü bir tarhiyat usulüdür (59).

Hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyata karşı dava açılması yürütmeyi durdurmaz. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116. maddesinin 6.fıkrasında bu durum aynen şu şekilde ifade edilmiştir : "Bu maddeye göre yapılacak tarhiyata itiraz tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz. Ancak Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar öncelikle ele alınır ve dosyanın tekâmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır. Görüldüğü gibi fıkrada tarhiyata "itiraz" dan söz edilmektedir. Oysa hayat standardı esasını düzenleyen bu madde, vergi yargısı alanında değişiklik yapan 2575,2576 ve 2577 sayılı Kanunlardan sonra kabul edilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45. maddesine göre ise "itiraz" bir kanun yolu olarak düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 116.maddesinin bu anlamda bölge idare mahkemelerine itiraz kanun yolundan söz etmediği açıktır. Bu yanlışlık büyük bir olasılıkla eskiden kalma bir alışkanlığından kaynaklanmıştır. Bilindiği üzere vergi mahkemeleri kurulmadan önce üç dereceli sistem içerisinde ilk başvuru yolu itiraz yoluydu.

Maddede yer alan ,"(hayat standardı esasına göre) yapılacak tarhiyata itiraz, tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz," (GVK.mük.m.116/6) hükmü çeşitli sorunlara ve anlaşmazlıklara yol açabilecek niteliktedir. Sorun "tahakkuk eden vergi" ibaresinden kaynaklanmaktadır. Bilindiği gibi beyan usulünde vergi, beyannamenin verilmesi üzerine tahakkuk fişi kesilmesiyle tahakkuk etmektedir (V.U.K. m.25). Bunun dışında, dava açma süresinin geçmesi veya açılan davanın sonuçlanması ile tahakkuk olayı gerçekleşmektedir. Burada hemen şu soru akla gelmektedir : Yükümlü, beyannamesini verdikten sonra idarece hayat standardı esasına göre ikmalen tarh edilen vergiye karşı dava açtığı anda, yürütme duracaktır yoksa durmayacaktır ? İkmalen tarh edilen verginin tahakkuku, dava açılması durumunda dava sonuna kadar ertelenmiş olur. Vergi mahkemesinin tarhiyatı onayan kararıyla vergi tahakkuk eder. Bir başka deyişle, vergi mahkemesine başvurulduğunda vergi henüz tahakkuk etmemiştir. Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 116/6 da ise "... itiraz (vergi mahkemesinde dava açılması) tahakkuk eden verginin tahsilini durdurmaz" denilmektedir. Şu halde, idarenin beyanname verildikten sonra hayat standardı esasına göre ikmalen tarh ettiği vergi henüz tahakkuk etmediğinden, bu madde hükmü uygulanamayacak dolayısıyla İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 27/8 deki genel kurala uygun olarak dava açıldığında yürütme kendiliğinden duracaktır.

Kanun koyucunun böyle bir sonucu arzu ettiğini sanmıyoruz. Kanaatimizce bu durum kanun koyucunun hayat standardı esasının her koşulda, gelir vergisi beyannamesinin verilmesi sırasında uygulanacağını düşünmüş olmasından kaynaklanmıştır. Gerçekte uygulamada bu yöndedir. Fakat hayat standardı esasının, beyanname dışında idarece yapılan ikmalen tarh işlemine temel alınacak kanuni bir ölçü olması da her zaman mümkündür. Özellikle, yükümlünün hayat standardı formunu doldurmaması ya da hayat standardı esasına göre bulunan matrahdan daha düşük bir matrahı beyan etmesi halinde sözünü ettiğimiz sakınca ortaya çıkacaktır. Kanun koyucu kavramları kullanırken gerekli özeni gösterip, "tahakkuk eden verginin" ibaresi yerine "hayat standardı esasına göre tarh edilen vergiye karşı dava açılması, verginin tahsilini durdurmaz" ifadesini kullanırsa bir sorun çıkmayacaktı. Bununla birlikte, hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyata karşı dava açıldığında yürütmenin durmaması kanun koyucunun iradesine ve hayat standardı esasının teorik temelinde uygun olacaktır. Bazı yazarlar yürütmenin durmadığı bu gibi hallerde mahkemece yürütmenin durdurulmasına da karar verilemeyeceğini ileri sürmüşlerdir (60). Bizce, Gelir Vergisi Kanununda ya da İdari Yargılama Usulü Kanununda hayat

(60) Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul : 1983, s.790.

standardı esasına göre yapılan tarh işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması isteminde bulunulabileceğinin açıkca ifade edilmesine gerek yoktur. Kanun koyucu yürütmenin kendiliğinden durmayacağını belirtmekle, bu konuda İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 1. fıkrasında yer alan genel ilkenin uygulanacağına işaret etmiştir. Eğer İYUK. m.27/2 de düzenlenen koşullar varsa yürütmenin durdurulmasına karar verileceği açıktır.

f) Takdir Komisyonunca Belirlenen Emsal Bedeline Karşı Dava Açılması

Emsal bedeli Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin 1. fıkrasında, "gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer" olarak tanımlanmıştır.

Emsal bedeli öncelikle "ortalama fiyat esasına" göre belirlenmeye çalışılır. Bu şekilde emsal bedelini saptamak mümkün olmadığı takdirde "maliyet bedeli esasına" başvurulur. Bundan da sonuç alınamazsa "takdir esasına" uygulanır. Takdir komisyonu yükümlünün ya da vergi idaresinin başvurusu üzerine, maliyet bedeli ve piyasa değerlerini araştırarak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma derecelerini göz önüne alarak emsal bedelini takdir eder (V.U.K. m. 267/4).

Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde yükümlülerin takdir edilen bedellere vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı tutulmuştur. Bilindiği gibi, yükümlülerin normal olarak takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları mümkün değildir. Re'sen tarhiyatta dava doğrudan doğruya takdir komisyonu kararına karşı değil, fakat bu karara dayanarak idarece yapılan tarh işlemine yöneltilir (61). Buna karşılık, vergi idaresi takdir komisyonlarınca saptanan matrahlar karşı her durumda dava açabilir (V.U.K. m.377/2). Vergi Usul Kanununda dava açma yönünden sadece yükümlülerden söz edilmesi bu yüzdendir (62).

Vergi Usul Kanununda, takdir komisyonlarınca belirlenen emsal bedellerine yükümlülerin dava açma hakkı olduğu belirtilmekle birlikte, açılan bu dava "verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmuyacaktır" (V.U.K. m.267/6 son cümle). Bunun nedeni, emsal bedeli olarak takdir edilen miktarların vergi matrahı olmasıdır. Bir başka deyişle, ortada yürütülmesi gerekli bir tarh işlemi yoktur. Takdir yoluyla matrah saptanıp yükümlüye tebliğ edildikten sonra bu matrah üzerinden hesaplanan vergiler de ayrıca tarh ve tebliğ edilecektir. Yükümlü tarh olunan bu vergilere karşı dava açabilir ve bu halde verginin uyumsuzluk konusu edilen kısmının tahsili durur. Ancak yükümlü, vergiler-

(61) ÜZBALCI, Vergi Usul Kanunu..., s.424.

(62) A.g.e.

den evvel tebliğ edilen matrahlara karşı dava açtığı takdirde, bu dava verginin tahakkuk ve tahsiline engel olamaz. Dava açmanın yürütmeyi kendiliğinden durduracağı ilkesi burada da kabul edilseydi, vergi beyannamelerinin zamanında alınamaması gibi bir durum ortaya çıkabilirdi (63).

g) Emlâk Vergisi Beyannamelerinin Verilmemesi
Nedeniyle İdarece Yapılan Tarha Karşı Dava
Açılması

Emlâk vergisi beyannamesinin iki aylık ek süreye rağmen verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilir (E.V.K. m.32/1). Yükümlünün idarece yapılan bu tarh işlemine karşı dava açması durumunda kendisi yeniden beyana davet edilmiş sayılır (E.V.K. m.32/2). Davanın açıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde beyanname verilirse beyan olunan değer üzerinden hesaplanan vergi tahsil olunur. Bu takdirde dava, beyan edilen değer ile takdir edilmiş matrah farkına ve bu farka isabet eden vergiye isabet eder (E.V.K. m.32/3). Vergi davalarında kabul edilen genel ilkeye uygun olarak uyuşmazlık konusu edilen bu kısma ait verginin tahsil işlemleri kendiliğinden durur. Fakat yeniden beyana davete rağmen beyanname verilmediği takdirde, dava açılması daha önce idarece hesaplanan vergilerin tahsilini durdurmaya yetmez (E.V.K. m.32/3 son cümle).

(63) İzahlar, s.448.

Görüldüğü gibi emlak vergisi uygulamasında yürütmenin durmaması hiç bir şekilde beyanname verilmemesi halinde söz konusu olmaktadır. Burada da yükümlünün mahkemeden yürütmenin durdurulmasını talep edip edemeyeceği tartışılabilir. Kanaatimizce, yükümlünün yürütmenin durdurulmasını talep edebilmesi ve vergi mahkemesinin de koşulları varsa yürütmenin durdurulmasına karar verebilmesi gerekir. Zira Kanunda yer alan "... itiraz (vergi mahkemelerinde dava açılması) vergilerin tahsilini durdurmaz" hükmü davanın açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmasını önler niteliktedir. Yoksa yükümlünün talebi üzerine mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmesini değil.

3) Vergi Mahkemelerinde Yürütmenin Durdurulması
Kararı Alınması Gereken Hallerde İzlenecek
Usul Ve Aranılan Koşullar

a) Yürütmenin Durdurulmasında İzlenecek Usul

aa) Yürütmenin Durdurulması Davacı Tarafından İstenmelidir

Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi davacı tarafından istenmesine bağlıdır. Vergi mahkemeleri bir istek olmadan kendiliklerinden yürütmenin durdurulması kararı veremezler. Yürütmenin durdurulması isteği kişiye bağlı haklardandır. Bu nedenle, Hukuk Usulü Muhakemeleri

Kanununun 57. maddesi gereğince taraflar ile birlikte hareket etmek zorunda olan müdahilin yürütmenin durdurulması isteminde bulunması mümkün değildir (64).

bb) Yürütmenin Durdurulmasında İstem Şekli

Yürütmenin durdurulması dava açılırken dava dilekçesi ile birlikte istenebileceği gibi, dava açıldıktan sonra ayrı bir dilekçe ile de istenebilir. İstek her hangi bir şekilde şartına bağlı değildir. Genellikle uygulamada dava dilekçesinin sağ üst köşesine büyük harflerle (yürütmenin durdurulması isteği vardır) diye yazılmakta ve son istek (netice-i talep) kısmında bu konudaki istek ayrıca tekrarlanmaktadır.

Dava dilekçesinde ve dava açıldıktan sonra verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin dilekçelerde yürütmenin durdurulması isteminin dayandığı sebepler ve idari işlemin uygulanması durumunda doğacak zararların neler olduğu belirtilmelidir. Yürütmenin durdurulması ayrı bir dilekçe ile isteniyorsa davanın görüldüğü mahkemenin adı ve dosya esas numarasını yazmak zorunludur. Aksi halde, dilekçenin esas dava dosyasını bulması mümkün olmaz.

(64) OYTAN, s.161.

cc) Davanın Açılmış Olması Gerekir

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.

dd) Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunma Süresi

Yürütmenin durdurulmasının istenmesi için belirli bir süre öngörülür. Dava esastan karara bağlanıncaya kadar, her aşamada yürütmenin durdurulması istenebilir. İlk kez yapılmış olan yürütmenin durdurulması istemi reddedildikten sonra ya da 90 gün için verilen yürütmenin durdurulması kararının süresi dolduktan sonra tekrar istemde bulunabilir (İYUK. m.27/4). Bunu kısıtlayan bir hüküm mevcut değildir (65).

ee) Harç ve Teminat Yatırılması

Yürütmenin durdurulması isteminde bulunan kişinin Harçlar Kanununda gösterilen miktardaki (şu anda 750 TL.) harcı yatırması, yani harç pulunu dilekçesine ya-

piştirması gerekir. Yürütmenin durdurulmasına karar verilen davalarda idari işlemin iptal edilmemesi ileride idare için bir zarar doğurabilir. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir (İYUK. m.27/5). Kanunda teminat olarak nelerin kabul edileceği konusunda bir açıklık olmadığı gibi bir atıf da yoktur. Kanaatimizce, vergi davalarında teminat istenmesi durumunda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun teminata ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekir. İdareden ve adli yardımdan yararlanan kimselerden teminat alınmaz (İYUK. m.27/7). Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren mahkemece çözümlenir (İYUK. m.27/6).

ff) Tebligat Ve Cevap Verme Süresinin Kısaltılması

Yürütmenin durdurulması istemli davalarda İdari Yargılama Usulü Kanununun 16. maddesinde yer alan 30 günlük cevap verme süresi kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir (İYUK. m.27/5).

gg) Yürütmenin Durdurulması Kararları Gerekçeli Olmak Zorundadır

Yürütmenin durdurulması kararlarında gerekçe göstermenin zorunlu olup olmadığı konusu doktrinde geniş

tartışmalara yol açmış bir konudur (66). 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu kabul edilinceye değin, yürütmenin durdurulması kararlarında gerekçe gösterme zorunluluğuna ilişkin bir hüküm yoktu. Uygulamada genellikle, önceden benimsenmiş formüller karar haline getiriliyordu (67). Danıştay'ın bu tutumu bazı yazarlarca benimsererek, yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olma zorunluluğunun bulunmadığı, aksine gerekçe göstermenin çeşitli sakıncalara yol açacağı görüşü ileri sürülmüştür. İleri sürülen sakıncaları şöylece özetleyebiliriz: Gerekçeli yürütmenin durdurulması kararları yargı yerlerini önceden oyunu açıklama (ihsası rey) endişesine götürür. Diğer taraftan ortada gerekçeli yürütmenin durdurulması kararı varken, davanın retle sonuçlanması yargı yerini çelişkili kararlar vermiş olma durumuna düşürebilir. Buna bağlı olarak yargıya duyulan güven sarsılabilir (68).

Yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olmasını savunanlar ise, bu tür kararların yargısal kararlar olması noktasından hareket ediyorlardı. Her türlü yargısal kararın gerekçeli olması ise Anayasal bir zorunluluktur (1961 AY. m.135, 1982 AY. m.141/3) (69).

(66) Tartışmalar için bkz. OYTAN, s.169-176.

(67) A.g.e., s.168.

(68) YENİCE - ESİN, s.579.

(69) KIRATLI, s.195.

Pozitif hukuk açısından bu tartışmalara İdari Yargılama Usulü Kanunu ile son verilmiştir. Kanunda yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olacağı açıkça ifade edilmiştir (İYUK. m.27/2).

b) Yürütmenin Durdurulmasının Koşulları

Yürütmenin durdurulmasının tarihsel gelişimi incelenirken belirttiğimiz gibi, eski Danıştay kanunlarında yürütmenin durdurulmasının koşulları düzenlenmemiş, daha çok gösterilecek teminat üzerinde durulmuştur. Uygulamada ise Danıştay'ın, davanın ciddi temellere dayanması ve sonradan telafisi imkânsız bir durumun söz konusu olabilmesi koşullarını aradığı ileri sürülmüştür. Bununla birlikte, Danıştay'ın yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gerekçesiz olması nedeniyle bu iki koşula ne ölçüde uyulduğu anlaşılamamıştır. Bu konuda yapılan istatistiki çalışmaların sınırlı olması Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarında ne ölçüde isabet kaydettiğini tam bir açıklığa kavuşturamamıştır.

Yürütmenin durdurulmasının koşulları ilk defa, 521 sayılı Danıştay Kanununa 1740 sayılı Kanunun 17. maddesi ile eklenen maddelerle düzenlenmiştir. Ancak getirilen yeni hükümler iki koşuldan birinin varlığını yeterli görüyordu. Öte yandan, uygulamada kararların gerekçesiz verilmesi bu iki koşulun ne şekilde yorumlandığı sorusunu cevapsiz bırakmıştır.

1982 Anayasası yürütmenin durdurulması konusunu özel olarak düzenlenmiştir. 125. maddenin 5.fıkrasında yer alan hükmü aynen aktarıyoruz : "idari işlemin uygulanması halinde telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. "Böylece, yürütmenin durdurulması için öngörülen telâfisi güç bir zararın doğması ve açıkça hukuka aykırılık koşullarına anayasal bir nitelik verilmiştir. Bu koşulların değiştirilmek istenmesi halinde, basit bir kanun değişikliği yeterli olmayacaktır. Çok daha ağır şekil koşullarına bağlanmış Anayasa değişikliğine gerek duyulacaktır.

Yeni düzenlemede 521 sayılı Danıştay Kanunundan farklı olarak her iki koşulun birlikte aranması zorunluluğu getirilmiştir. Bir başka deyişle, iki koşuldan birinin varlığı yürütmenin durdurulması için yeterli olmayacaktır.

Anayasadaki düzenlemeye paralel olarak aynı hüküm İdari Yargılama usulü Kanununda da yer almıştır (İYUK. m.27/2). Şimdi her iki koşulu daha yakından inceleyelim.

aa) Hukuka Aykırılık

Eski 521 sayılı Danıştay Kanununa 1740 sayılı Kanunla eklenen madde gereğince yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için "dilekçede ileri sürülen hususların dosyanın durumuna göre ciddi ve idari veya yargı kararının iptalini haklı gösterecek nitelikte olması" yeterli görüldüğü halde İdari Yargılama Usulü Kanununda açıkça hukuka aykırılıktan" söz edilmiştir. Bu bakımdan haklılık koşulunun eski düzenlemeye kıyasla ağırlaştırıldığı söylenebilir.

İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması koşulunun "açık kanunsuzluk" şeklinde anlaşılması gerekir (70). Açık kanunsuzluk, işlemi yokluğa kadar götürebilen ağır bir sakatlık halidir ve uygulamada sık rastlanmaz. İdari işlemlerin iptalini gerektiren sakatlıklar, daha çok hukuk kurallarının yorumunda idarece yapılan yanlışlıklardan doğar. Uygulamada "idari içtihat hatası" diye nitelendirilen ve kanun, tüzük, kural kararname, yönetmelik vb. gibi kural tasarruflarla mahkeme içtihatlarının idarece yanlış anlaşılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan bu sakatlık hali açık kanunsuzluktan farklıdır. Kanunda öngörülen açıkça hukuka aykırı olma koşulunun dar yorumlanmaması, özellikle açık kanunsuzluk anlamında

(70) YENİCE - ESİN, s.578.

alınmaması gerekmektedir. Kanun koyucu bu deyimii kullanmakla, işlemin hukuka aykırılığı açıkça belli olmadan yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyeceğini anlatmak istemiştir (71). Bir başka deyişle, dava sonunda iptal edilmesi kuvvetle muhtemel idari işlemlerin yürütülmesinin durdurulması amaçlanmaktadır. Kanun koyucunun böylesine katı bir ifadeyi benimsemesi, Danıştay'ın geçmiş yıllardaki uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Ekde yer alan istatistiklerden de görüleceği üzere Danıştay'ın, özellikle vergi davalarında verdiği yürütmenin durdurulması kararlarında isabet oranı oldukça düşüktür. Yürütmenin durdurulması koşullarının Anayasa hükmü haline getirilmesinin temelinde de Danıştay'ın bu tutumuna tepki yatmaktadır.

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 olamayacağından, burada yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için makul bir yanılma payı içerisinde davanın ilk bakışta haklı görülmesi yeterli olmak 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.

(71) A.g.e.

Açıkça hukuka aykırılık koşulu, vergi mahkemesinin daha baştan durumu araştırarak idarenin işleminin sakat olduğu yolunda kesin bir karara varması anlamına gelmez. Öyle olsa idi yürütmenin durdurulması prosedürü iptal kararını elde etmenin ya da "müjdesini çıkarmanın" bir yolu olurdu (72). Bu koşul değerlendirilirken belli bir anda mahkemenin elindeki delillere göre dava gerçekten kazanılabilir olmalıdır veya iptal ihtimali "ufukta görülebilir" (73).

bb) Giderilmesi Güç Bir Zararın Doğması

İdarenin (konumuz bakımından vergi idaresinin) yaptığı bir işlemin yürütülmesinin durdurulabilmesi için işlemin hukuka aykırı olması yetmez. Bunun yanında, işlem yürütüldüğü takdirde yükümlü için giderilmesi güç bir zararın doğması söz konusu olmalıdır.

Bazı yazarlar zarar koşulunun ikinci planda kalması gerektiğini savunmuşlardır. Bu görüşe göre, idare ve vergi mahkemeleri bakımından önemli olan koşul yasallık ve geçerlilik koşuludur. Zarar koşulu ise daha sonra gelen bir koşuldur (74). Örneğin, mahkemenin önüne gelen olayda idarenin işlemi % 95 iptal edilecek, fakat doğabilecek zarar

(72) Turan GÜNEŞ, "Türk Hukuk Kurumunda Yaptığı Konuşma", Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Ankara : 1966, s.51.

(73) A.g.k.

(74) A.g.k.

son derece küçük; bu durumda zarar koşulunun gerçekleşmesine rağmen işlemin yürütülmesi durdurulmalıdır (75).

Yukarıdaki görüş yürütmenin durdurulabilmesi için iki koşuldan birinin varlığını yeterli bulan hükümlerin yürürlükte olduğu zaman için geçerli olmakla birlikte, bugün de zarar koşulunu yorumlarken gözden uzak tutulmalıdır.

İdari Yargılama Usulü Kanununda "telâfisi güç" zararların yanında "telâfisi imkânsız" zararlardan söz edilmiştir. Kanaatimizce, daha yumuşak olan telâfisi güç zarar kavramı telâfisi imkânsız zararı da kapsar niteliktedir (76). Bu nedenle telâfisi imkânsız zarar deyimine gerek yoktu.

Sonradan giderilmesi güç bir zararın doğup doğmayacağı 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. Sözgelimi, yükümlü vergi borcunu ödemediği takdirde "müzayakaya" düşecekse ve olayda hukuka aykırılıkta gerçekleşmişse yürütme durdurulmalıdır. Bu koşul değerlendirilirken "vergi kaynağının korunması ilkesi" de göz önünde tutulmalıdır. Öte yandan

(75) A.g.k.

(76) YENİCE - ESİN, s.578.

enflasyonist sürecin hâkim olduğu dönemlerde haksız yere tahsil edilen verginin iadesi sırasında ödenen faiz ile piyasada uygulanan faiz arasındaki fark da bir zarar unsuru olarak düşünölmelidir.

Yukarıda açıkladığımız iki koşulun uygulamada nasıl yorumlandığı konusuna gelince :

Eskişehir Vergi Mahkemelerinde tarafımızdan yapılan araştırmalarda göröldü ki, mahkemeler verdikleri yürütmenin durdurulması kararlarında maddi olayın ayrıntılarından söz etmekten kaçınmaktadırlar. Kararlarda işlem yürütöldüğü takdirde ne gibi bir zararın doğabileceği tartışılmamaktadır. Genellikle, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesi aynen tekrarlanarak gerekçe gösterme zorunluluğu geçiştirilmek istenmektedir. Vergi mahkemelerindeki bu uygulama Danıştay'ın geçmiş dönemlerde uyguladığı formülleri hatırlatır nitelikte . Mahkemelerin böyle bir tutumu benimsemesinin nedeni kanaatimizce, daha önce gerekçe göstermenin sakıncalarından söz ederken açıkladığımız noktalar olmalı (77). Yargıçlarla yaptığımız kişisel görüşmelerde de bu izlenimi edindik. Bunun yanında, çoğu halde dava dosyasının "açıkça hukuka aykırılık ve giderilmesi güç zarar" koşullarını sağlıklı bir şekilde değerlendirmeye imkân tanıyacak yeterli bilgileri başlangıçta içermemesi de vergi mahkemelerini bu yola başvurmaya zorlamaktadır.

(77) Bkz. Bu inceleme, s. 82.

C. KANUN YOLLARI AŞAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Kanun yolları kavramından, bir yargısal kararın daha üst bir mahkemede yeniden gözden geçirilerek kontrol ettirilebilmesi için taraflara verilmiş usuli bir imkân anlaşılmaktadır (78). Bu bakımdan kanun yollarının iki özelliği vardır: Birisi yargılamanın daha üst bir mercie intikal ettirilmesi; diğeri ise kanun yoluna başvurma hükmünün kesinleşmesini engellemesidir (79).

Kanun yolu başvurusunun kabul edilmesinde güdülen amaç hukuk uygulamasında birliğin sağlanması ve hukukun geliştirilmesi düşüncesidir (80). Bunun yanında hatalı hükmün bertaraf edilmesi suretiyle kanun yoluna başvuran tarafın çıkarları da korunmuş olmaktadır (81).

Kanun yolları İdari Yargılama Usulü Kanununun üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Kanunda yer alan itiraz ve temyiz yolu olağan kanun yollarındandır. Buna karşılık yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesi olağanüstü kanun yollarındandır. Olağan kanun yollarında bir üst mercie başvuru olduğu halde olağanüstü kanun yollarında kararı veren mahkemeye başvurulmaktadır.

(78) ÜSTÜNDAĞ, Kanun yolları ..., s.27.

(79) A.g.e.

(80) A.g.e., s.30.

(81) A.g.e.

"Kanun yararına bozma", daha doğru bir deyimle kanun yararına temyiz bölge idare mahkemesi kararları ile Danıştay'ca incelenmeksizin kesinleşmiş idare ve vergi mahkemelerinin kararlarından yürürlükteki hukuka aykırı olanların Danıştay Başsavcısı tarafından temyiz edilmesidir. Bu imkânın Danıştay Başsavcısına tanınmasının nedeni kanuna aykırı bir hukuk uygulamasının oluşmasına engel olmaktır. Temyiz isteği Danıştay'ca yerinde görüldüğü takdirde, karar kanun yararına bozulur. Fakat bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş bulunan mahkeme kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz (İYUK. m.51). Bir başka deyişle, bu şekilde temyiz hukuki sonuçlarından taraflar yararlanamazlar. Bu nedenle kanun yararına temyizde yürütmenin durdurulması da söz konusu olmaz.

Aşağıda olağan ve olağanüstü kanun yollarında yürütmenin durdurulması ayrı ayrı ele alınmıştır.

1- Olağan Kanun Yollarına Başvurulması Durumunda Yürütmenin Durdurulması

Vergi mahkemelerinde vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılmasının ilke olarak yürütmeyi kendiliğinden durduracağını belirtmiştik (İYUK. m.27/8). Kanun yolları aşamasında idari işlemin yerini bir yargısal karar (teknik deyimle mahkeme ilâmı) almaktadır. Türk hukukunda ilâmlar esas itibariyle kesinleşmiş olmasa bile, bir cebri icra belgesi teşkil eder. Bu yüzden ilâm kesinleşmemiş olsa bile yü-

rütülebilmek yeteneğine sahiptir (82). İdari Yargılama Usulü Kanunu bu esastan hareketle 52. maddesinde, "teyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz" hükmünü getirmiştir. Görüldüğü gibi kanun yolları aşamasında, ilk derece mahkemelerine başvurudan farklı bir düzenlemeye gidilmiştir.

Danıştay ya da bölge idare mahkemesi teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. 52. maddede daha önce incelediğimiz İYUK 27/2 de öngörülen "açıkça hukuka aykırılık ve giderilmesi güç zararların doğması" koşullarından söz edilmemiş, bu konuda bir atıfta da bulunulmamıştır. Kanunda bir açıklık olmaması akla hemen şu soruyu getirmektedir: İtiraz ve teyiz merciileri herhangi bir koşul aramaksızın yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler mi? Uygulamada Danıştay her iki koşulu da aramaktadır. Dördüncü Dairece verilen bir yürütmenin durdurulması kararında şu ifadeler yer almıştır:

"Dava dilekçesi ve eklerinin incelenmesinden davada ileri sürülen iptal sebeplerinin aksi iddia edilemeyecek derecede ciddi ve yürütmeyi durdurmaya haklı kılacak nitelikte bulunduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, dava konusu işlemin iptalle sonuçlanması halinde, taraflar arasında uzlaşma sağlanması imkânsız hale geleceğinden, iptali istenen kararın

(82) ÜSTÜNDAĞ, İcra Hukuku ..., s.383.

derhal uygulanmasının telâfisi güç bir zararın doğmasına neden olacağı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle uzlaşma konusu vergi ve ceza miktarı kadar kanunen geçerli teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına ... oybirliğiyle karar verildi (83)."

Dördüncü Dairenin bir başka kararında da şöyle denilmektedir:

"Davacı Çukurova Tarım Satış Kooperatifleri Birliğinin yapısı ve kurumun kamu hizmeti niteliği taşıyan fonksiyonu göz önünde tutulursa, üzerinde haciz uygulanan emtianın normal ticari yollarla satışı dışında, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre cebri icra yolu ile satışının, telâfisi imkânsız zararların doğmasına yol açacağı ve yukarıda yazılı hükümde (İYUK. m.27/2) anılan nitelikte sonuçlar doğuracağı anlaşılmaktadır.

Ayrıca dava dilekçesinde ileri sürülen sebep ve deliller, yürütmenin durdurulması talebinde bulunmayı haklı kılabilecek nitelikte görülmüştür.

Bu nedenle yürütmenin durdurulmasına ... oybirliğiyle karar verildi (84)."

(83) 23.2.1982 T. ve E:1981/2712 no'lu Dş. 4.D.nin yayınlanmamış kararı.

(84) 26.2.1982 T. ve E:1982/1600 no'lu Dş. 4.D.nin yayınlanmamış kararı.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 4.fıkrasında yürütmenin durdurulmasına 90 gün için karar verileceği belirtilmiştir. 90 günlük geçerlik süresi 52. maddeye göre verilen yürütmenin durdurulması kararları için geçerli değildir. Bu kararların (karşı tarafın isteği üzerine kaldırılmadıkça) itiraz veya temyiz incelemesi sonuçlanıncaya kadar geçerlik taşıyacağı kabul edilmektedir. 52. maddedeki boşluk Danıştay tarafından böyle yorumlanmıştır (85).

İdari Yargılama Usulü Kanununun 52. maddesinin uygulanmasından doğan bir diğer sorun da, itiraz veya temyiz mercii yürütmenin durdurulması istemini karara bağlayıncaya kadar yürütmenin devam edip etmeyeceğine ilişkindir. Bu konuda ileri sürülen bir görüşe göre, yürütmenin durdurulması istemi karara bağlanıncaya kadar tahsil işlemlerine devam edememek gerekir (86). Bizimde katıldığımız diğer görüşe göre ise 52. maddedeki "temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz" hükmündeki açıklık karşısında yürütmenin devam etmesi gerekir. Bir başka deyişle, Danıştay veya bölge idare mahkemesince yürütme durdurulana kadar takip ve tahsil işlemleri sürdürülmelidir. Kamu hizmetinin devamlılığı ve idarede istikrar ilkele-ri de bunu gerektirir (87). Öte yandan, diğer idari işlemler

(85) YENİCE-ESİN, s.738.

(86) M.Cevdet KUTADGU, "Danıştay'da Açılan Davada Yürütmenin Ertelenmesi İsteğinde Bulunulmuş Olmasının, Bu Hususta Verilecek Karara Kadar Tahsilatı Durdurup Durdurmayacağı," İktisat-Maliye, C.XII, No:4, 1966, s.156-158.

(87) Ahmet KUMRULU, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, "Prof.Dr.Akif Erginay'a 65.Yaş Armağanı, Ankara: 1981, s.666.

için öngörülenden farklı bir uygulamanın sırf akçalı işlere özgü olarak önerilmesi kabul edilemez. Taraflar arasında çıkar dengesini sağlayacak en uygun çözüm, tahsilâtın devamı ile birlikte, kanuna aykırı tahsilât uygulaması halinde idarenin sorumluluğunu kabul etmektir (88).

Teminat konusunda getirilen hükümlerin bir özelliği yoktur. Yalnız 52. maddenin son fıkrasında yer alan "kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur" hükmüne kısaca değinmemiz gerekmektedir. Anılan fıkrada, İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 3. fıkrası uyarınca Danıştay tarafından verilecek bozma kararları amaçlanmış olsa gerektir. Danıştay işin esası hakkında karar verilmesi mümkün olmayan hallerde, temyiz edilen kararı bozarak dosyayı yeniden karar verilmesi için birinci derece mahkemesine gönderdiğinde, bu kararın yürütülmesi de durmuş olacaktır. Buna karşılık, 49. maddenin 2. fıkrasına göre Danıştay, 45. maddenin 4. fıkrasına göre de bölge idare mahkemelerinin vereceği re'sen ve nihai bozma kararları bu hükmün kapsamı dışındadır. Çünkü bu halde temyiz veya itiraz edilen mahkeme kararı zaten ortadan kalkmaktadır (89).

(88) KUMRULU, s.666.

(89) YENİCE-ESİN, s.738.

2- Olağanüstü Kanun Yollarına Başvurulması Durumunda Yürütmenin Durdurulması

a) Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Yürütmenin Durdurulması

Yargılamanın yenilenmesi, Danıştay ve bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemelerince kesinleşmiş veya kesin olarak verilmiş kararlara karşı açılmış olağanüstü bir kanun yoludur. Olağanüstü bir kanun yolu sayılmasının nedeni, bir üst mercie başvuruya imkân vermemesi ve hükmün kesinleşmesini de ertelememesidir (90). Yargılamanın yenilenmesinin amacı; ağır hatalar bulunan bir kesin hükmü bertaraf ederek yerine hatadan arınmış bir hüküm vermektir (91).

Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır (İYUK. m.53/2). Bu bakımdan Danıştay'ın temyiz mercii sıfatıyla verdiği bozma, onama, temyiz isteminin reddi kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesi istenemez. Yargılamanın yenilenmesi sebepleri İdari Yargılama Usulü Kanununun 53. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 445. maddesine paralel olarak tüketici (tahdid) bir şekilde sayılmıştır. Bunlar dışında bir sebebe dayanarak yargılamanın yenilenmesi istenemeyeceği gibi bu sebeplerin kıyas yolu ile genişletilmesi de mümkün değildir (92).

(90) ÜSTÜNDAĞ, Kanunuyolları ... s.111.

(91) A.g.e.

(92) A.g.e., s.113.

Yargılamanın yenilenmesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun süreye ilişkin hükümleri kıyas yolu ile uygulanacaktır (İYUK. m.53/3). Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 447. maddesi ile İdari Yargılama Usulü Kanununun 53. maddesi karşılaştırıldığında; 1. fıkranın (h) bendinde belirtilen hal dışında, diğer nedenlerle yapılacak yargılamanın yenilenmesi istekleri için genel olarak üç aylık bir sürenin söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 449. maddesi yargılamanın yenilenmesi istemlerinin kararın yürütülmesine etkisini düzenlemiştir. Buna göre, yargılamanın yenilenmesi davası mahkeme kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak davanın mahiyetine göre yürütmenin durdurulması gereken hallerde teminat karşılığında, davayı gören mahkeme yürütmenin durdurulmasına karar verebilir (HUMK. m.449).

İdari Yargılama Usulü Kanununda ise bu konuda açık bir hükme yer verilmediği gibi Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa da atıf yapılmamıştır. "Yargılamanın Yenilenmesi ve Kararın Düzeltilmesine İlişkin Özel Hükümler" başlığını taşıyan 55. maddede konumuza bir ölçüde açıklık getirecek şu hükme yer verilmiştir: "53, 54 ve bu madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yargılamanın yenilenmesinde ve kararın düzeltilmesinde bu Kanunun diğer hükümleri uygulanır." (İYUK. m.55/5). Görüldüğü gibi yargılamanın yenilenmesi konusunda çıkabilecek problemlerde İdari Yargılama Usulü Kanununun

diğer hükümlerinin uygulanacağı genel bir atıfla belirtilmiştir. Şüphesiz bu kural bağdaşabilen hükümler için geçerli olabilecektir. Bununla birlikte yürütmenin durdurulmasına ilişkin hükümler bakımından ortaya bir sorun çıkmaktadır. Bilindiği gibi yürütmenin durdurulması konusu İdari Yargılama Usulü Kanununda iki ayrı maddede düzenlenmiştir. İlk derece mahkemelerine başvurulması durumunda yürütmenin durdurulması 27. maddede yer almış, buna karşılık itiraz ve temyiz istemlerinde yürütmenin durdurulmasını ise 52. madde düzenlemiştir. Bu durumda yargılamanın yenilenmesi davalarında 27. madde mi yoksa 52. madde mi uygulanacaktır. İlk anda yargılamanın yenilenmesi davasının bir kanun yolu davası olduğu bu nedenle kıyas yoluyla 52. maddenin uygulanması gerektiği düşünülebilir. Kanaatimizce buna gerek yoktur. İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesi her ne kadar ilk derece mahkemelerine başvuru sırasında yürütmenin durdurulmasını düzenlemişse de 1. fıkrada, yalnızca birinci derece mahkemelerinde dava açılmasını değil, kanun yollarını da kapsayan bir ifade kullanılmıştır. Maddede aynen şöyle denilmiştir. "Danıştay'da veya idari mahkemelerde idari dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz" (İYUK. m.27/1). Buradaki "kanun yolu" deyiminin olağan ve olağanüstü tüm kanun yollarını kapsadığı açıktır. Şu halde yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması yürütmeyi durdurmayacaktır. Davacının 27. maddedeki koşullara uygun olarak yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir.

Yargılamanın yenilenmesi isteminin kabul edilmiş olması, bize göre, hukuka aykırılık koşulunun varlığı konusunda güçlü bir delildir. Bu bakımdan bu tür davalarda asıl üzerinde durulması gereken koşul giderilmesi güç bir zararın doğmasına ilişkin koşuldur.

b) Kararın Düzeltilmesi İstemlerinde Yürütmenin Durdurulması.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesinde düzenlenen kararın düzeltilmesi, Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları tarafından verilen kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere tanınmış olağanüstü bir kanun yoludur. Kararın düzeltilmesi sebepleri 54. maddede sayılmıştır. Bunların dışında bir sebebe dayanan kararın düzeltilmesi istemi reddedilir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 442. maddesinin son fıkrasında "tashihi karar icrayı tehir etmez" hükmü yer almıştır. İdari Yargılama Usulü Kanununda ise yargılamanın yenilenmesinde olduğu gibi, açık bir hükme yer verilmemiştir. Daha önce sözünü ettiğimiz madde 55/5 de kararın düzeltilmesinde de İdari Yargılama Usulü Kanununun diğer hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yargılamanın yenilenmesi için söylediklerimiz kararın düzeltilmesi için de geçerlidir. Bu nedenle tekrardan kaçınmak için daha önceki açıklamalarımıza gönderme yapmakla yetiniyoruz (93). Yalnız burada

(93) Bkz. bu inceleme, s.97.100.

akla şöyle bir soru gelebilir. Temyiz aşamasında yürütmenin durdurulması kararı alınmışsa, bu kararın "kararın düzeltilmesi" sırasında da etkisi olması gerekmez mi? Kanun yolları aşamasında yürütmenin durdurulması kurumu hükmün kesinleşmeden icrasına engel olmak üzere düzenlenmiş bir kurumdur. Bu nedenle kararın düzeltilmesi yoluna başvuru imkânı bulunan hallerde de hüküm henüz kesinleşmediğine göre, daha önce alınmış bulunan yürütmenin durdurulması kararının burada da etki edeceği düşünülebilir (94).

D. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ SONUÇLARI

Yürütmenin durdurulması kararlarının doğurabileceği sonuçları konumuz bakımından şöylece sıralayabiliriz:

i. İdare, vergi mahkemelerinin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gereklerine göre en geç 60 gün içinde işlem yapmaya zorunludur (İYUK. m.28/1). Yürütmenin durdurulması kararlarına idarece uyulması zorunluluğunu düzenleyen bu hüküm İdari Yargılama Usulü Kanununda yer almazdan önce bu konuda geniş tartışmalar yapılmış ve bazı yazarlarca yürütmenin durdurulması kararlarına idarenin uymasının

(94) Medeni Yargılama Hukukunda kararın düzeltilmesi (tasih-i karar) kurumunun gereksizliğini savunan, bu nedenle temyiz aşamasında alınmış tehir-i icra (yürütmenin durdurulması) kararının, kararın düzeltilmesi aşamasında bir etkisi olmayacağını ileri süren görüş için bkz. ÜSTÜNDAĞ, Kanun Yolları ..., s.106.

zorunlu olmadığı ileri sürülmüştür (95). Bu görüş mahkeme kararlarının yerine getirilmemesinin Anayasa'ya aykırı olacağı gerekçesiyle eleştirilmiştir.

Vergisel işlemler açısından Kanunun bu hükmünü çeşitli ihtimalleri gözönünde tutarak değerlendirmek gerekmektedir. Eğer davanın açılmasıyla yürütme kendiliğinden duruyorsa, burada idarenin yapacağı bir işlem yoktur. İdare olumsuz bir görev altındadır. Bir başka deyişle, vergi idaresi tahsil işlemlerine girişmekten kaçınma görevindedir.

Davanın açılmasına karşın yürütme kendiliğinden durmuyorsa ve mahkemeden yürütmenin durdurulması kararı alınincaya kadar tahsil işlemi yapılmışsa, bu takdirde yürütmenin durdurulması kararlarının geçmişe etkili olmaları nedeniyle tahsil edilen paranın idarece iade edilmesi gerekecektir. İade işlemi uygulamada "düzeltme fişi" ile yapılmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinin 1. fıkrasında "haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir" hükmü yer almıştır. Kanunda geçen "mahkeme kararları" deyimini nihai kararlar olarak anlamak gerekir. Bu

(95) Yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmesi ile ilgili tartışmalar için bkz. YENİCE-ESİN, s.597; ÖZDEŞ, s.15-18; DURAN, "Danıştay ve Yürütme", s.122-123; SARICA, "Tehir-i İcra Kararlarının Yerine Gelmesi", s.35-36; GÜNEŞ, "Türk Hukuk Kurumunda Yaptığı Konuşma", s.53-55.

nedenle yürütmenin durdurulması kararları hakkında bu hükmün uygulama alanı yoktur.

ii. Yürütmenin durdurulması kararlarınının diğer bir önemli sonucu da yürütmenin durduğu süre için gecikme zammı istenememesidir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesi, kamu alacağının ödeme süresinde ödenmeyen kısma vade gününü takip eden günden itibaren bir aylık süre için % 10, izleyen her ay için % 4 gecikme zammı uygulanacağını belirtmiştir.

Vergi mahkemelerinde dava açılmasıyla yürütmenin kendiliğinden durduğu davalarda ödeme zamanı, vergi mahkemesince verilen karara göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde gerçekleşeceğinden (V.U.K. m.112/3) dava süresince ödenmeyen vergi borcu için gecikme zammı uygulanamaz. Aynı şekilde yürütmenin mahkeme kararıyla durdurulduğu davalarda da gecikme zammı uygulanamayacaktır.

İtiraz veya temyiz aşamalarında bölge idare mahkemesince ya da Danıştay'ca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, esas hakkında karar verilinceye kadar verginin tahsili duracağından nihai karar tarihi ile vade tarihi arasındaki süre için gecikme zammı istenemez (96). Danıştay eski bir kararında, vade tarihi ile yürütmenin durdurul-

(96) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.130.

ması kararı verilene kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanamayacağına hükmetmiştir (97). Bunun nedeni yürütmenin durdurulması kararının idari işlemi tesis edildiği tarihte askıya alması ve etkisiz hale getirmesidir.

iii. Yürütmenin durdurulması kararı tahsil zaman aşımı süresini keser. 6183 sayılı Kanunda "kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi" zaman aşımını kesen nedenler arasında sayılmıştır (AATUHK. m.103/b.9). Yürütmenin durdurulması kararı yürürlükte olduğu sürece zaman aşımı işlemeyecektir. Yürütmenin durdurulması kararının kalktığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren zaman aşımı süresi yeniden kaldığı yerden işlemeye devam eder (AATUHK. m.103/son).

E. AÇTIKLARI DAVA SONUNDA HAKSIZ ÇIKAN YÜKÜMLÜLERE UYGULANACAK YAPTIRIM VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

12 Eylül 1980 den bu yana vergi alanında yürürlüğe konan sayısız yasal ve idari işlemler, genel olarak, kapsamlı ve eksiksiz vergilendirmeyi gerçekleştirmek, tahakkuk eden vergilerin tahsilini hızlandırmak ve enflasyonun kamusal gelirleri aşındırmasını en aza indirmek amaçlarına yöneliktir. Sayılan amaçları gerçekleştirmek üzere getirilen önlemlerden biri de Vergi Usul Kanununda 21 Ocak 1983 tarihli ve 2791 sayılı Kanunla yapılan değişikliktir. Vergi Usul

(97) Dş. 7.D.E: 1967/433, K: 1967/3100, TANGI-ARIKAN-YALÇINER, s.111.

Kanununun 112. maddesinin 3. bendinde yer alan yeni hükme göre, "açtıkları dava sonucunda haksız çıkan mükellefler, ihtilaflı kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden vergi mahkemelerinde dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından itibaren, 6183 sayılı Kanuna göre tesbit edilen tecil faizi oranında bir faizi de aynı süre içinde ödemek mecburiyetindedirler."

Kanun koyucunun böyle bir düzenlemeye gitmesinin nedeni, son yıllarda yükselen oranlarda seyreden enflasyon karşısında kötü niyetli yükümlülerin vergi alacağını sürüncemede bırakan davranışlarına engel olmaktır. Böylece Hazine'nin uğradığı büyük gelir kayıpları ve ödeme güçlükleri bir ölçüde azaltılmış olacaktır.

Gerçekten, geçmiş yıllarda kötü niyetli yükümlülerin sırf dava açmanın tahsilatı durdurucu etkisinden yararlanarak, vergi borçlarını olabildiğince geç ödeme amacıyla dava yoluna sıkça başvurdukları görülmüştür. Bu nedenle kanun koyucunun bu düzenlemesini olumlu karşılamak gerekmektedir.

6183 sayılı Kanununun 48. maddesi ile tecil faizi oranını saptama yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak tecil faizi oranını % 42 olarak belirlemiştir (98). Tecil faizi oranını belirleme yetkisinin

(98) "366 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliği", Resmi Gazete, 31.12.1983, S.18268.

Maliye Bakanlığına verilmiş olması, değişen koşullara ve enflasyon oranına göre kolaylıkla ayarlama yapabilme imkânını sağlamıştır.

Maliye Bakanlığı yayınladığı bir tebliğde Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3. bendi ile ilgili olarak şu açıklamaları yapmıştır:

"Yapılan bu düzenlemeye göre, bundan böyle ihtilaflarında haksız çıkan mükelleflerin, ihtilaflı kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden ihtilafta geçen süreler için bir gecikme faizi ödemeleri gerekmektedir. Maddede öngörülen gecikme faizi süresi, açılan dava mükellef aleyhine karara bağlandığı takdirde, dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından, vergi mahkemesince verilen kararın tebliğ tarihine kadar; dava idare aleyhine karara bağlandığı takdirde ise, keza dava süresinin son gününü takip eden aybaşından, bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca mükellef aleyhine verilen kesin kararın tebliğ tarihine kadar olan süredir (99)."

Bu tebliğe göre yükümlü davasını ilk aşamada kazan-
sa bile, kanun yolları aşamasında kaybedince ilk dava süresinin bitiminden başlayarak, tecil faizi oranında bir "gecikme faizi" vermekle yükümlüdür. Ancak kanun koyucunun burada bir ayırım yaparak vergi mahkemesinde davasını kazanan-

(99) "149 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", Resmi Gazete, 26.1.1983, S.17940, s.14-17.

ları, sadece itiraz ve temyiz aşamaları süresince "gecikme faizi" ödemekle yükümlü kılması daha yerinde olurdu (100). Çünkü yükümlünün vergi mahkemesinde açtığı davayı kazanması kötü niyetinin bulunmadığına güçlü bir karine teşkil eder.

Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3. fıkrasında, "dava açılması nedeniyle tahsili duran vergiler mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir" hükmü yer almıştır. Maliye Bakanlığının sözünü ettiğimiz 149 no'lu V.U.K. Tebliğinde üçüncü fıkra hakkında şu açıklama yapılmıştır:

"... Mükellefler ihtilaf konusu yaptıkları vergileri davanın devamı sırasında herhangi bir tarihte ödedikleri takdirde gecikme faizinin uygulanacağı süre, dava açma süresinin son gününü takip eden aybaşından başlamak üzere ödenimin yapıldığı tarihe kadar olan devre olacaktır."

Vergi Usul Kanununun yukarıda açıkladığımız hükmü Prof.Dr.Lûtfi Duran tarafından eleştirilmiş ve bu düzenlemenin "yasama politikası" ve "hukuk bilimine" ters düştüğü ileri sürülmüştür (101). Duran'a göre getirilen hüküm Anayasanın öngördüğü "hak arama hürriyeti" (m.36) ve "idareye karşı yargı yolu açıktır" (m.125/1) diyen ilkelerini dolaylı da olsa ihlal etmektedir (102). Öte yandan, "salt Hazine

(100) Lûtfi DURAN, "Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor", İktisat ve Maliye, C.XXX, S.1, 1983, s.36.

(101) A.g.m., s.34.

(102) A.g.m., s.35.

çıkarına tek yanlı olarak yapılan bu düzenleme, mükellefin durumunu hiç gözetmemesi bakımından, hakkaniyet ve adalete uygun olmadığı gibi; doğru ve iyi yorumlanan kamu yararı ile de bağdaştırılamaz (103)."

Duran'ın eleştirilerinde gerçeklik payı bulunmakla birlikte, kendisinin de ifade ettiği gibi "yasamanın böyle bir düzenlemeye gitmesi, son altı yedi yıl süresince yüksek oranlarda seyreden enflasyon karşısında, kimi iyi niyetli olmayan mükellefler ile vergi yetkililerinin savunulması güç davranış ve tutumları yüzünden Hazinesinin uğradığı büyük gelir kayıpları ve ödeme güçlükleri nedeniyle tamamen yersiz ve gereksiz görülemez (104)."

Bizce de dava açmanın yürütmeyi durduracağı ilkesinden vazgeçmeksizin, tecil faizinin bir yaptırım olarak uygulanması, kötü niyetli davacılara karşı Hazinesinin çıkarlarını korumak açısından uygun görülmektedir (105).

Bu konuda ileri sürülen bir başka görüş de açtıkları dava sonucunda haksız çıkan yükümlülerin, tecil faizi ödeyip ödememesi konusunda karar verme yetkisinin yargı organlarına bırakılması doğrultusundadır (106). Böylece davanın

(103) A.g.m., s.33.

(104) A.g.m.

(105) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, s.198.

(106) Kâmil MUTLUER, "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi Yolları Aranmalı", Mali Sorunlara Çözüm, Mayıs 1985, S.5, s.10.

durumuna göre, yükümlünün gerçekten davayı yersiz uzatıp uzatmadığı yargı organlarınca takdir edilerek tecil faizi ödenip ödenmemesi karara bağlanabilir (107). Bu yapılmadığı takdirde, davanın başında vergi ve cezayı ödeyen yükümlü dava sonunda haklı çıktığında geri ödemenin aynı oranda faiz ilâvesiyle yapılması adalete uygun olur (108).

(107) A.g.m.

(108) A.g.m.

SONUÇ

İdari yargı alanında kabul edilen genel ilke, dava yoluna başvurmanın idari işlemin yürütülmesini durdurmasıdır. İleri ülkelerin bir çoğu bu ilkeyi vergi yargısı alanında da benimsemişlerdir. Ülkemizde ise idari yargı alanında uygulanan bu ilkedен, vergi yargısı alanında tahsil işlemleri bakımından ayrılma gereği duyulmuş ve vergi davası açıldığında yürütmenin (tahsil işlemlerinin) kendiliğinden durması ilke olarak benimsenmiştir. Böyle bir düzenlemeye gidilmesinin temelinde vergi idaresine güvensizlik yatmaktadır. Nitekim bu husus Vergi Reform Komisyonu Raporlarında da dile getirilmiştir. Ancak ülkemizde yüksek oranlarda seyreden enflasyon ortamı vergi borcunu bir gün daha geciktirmeyi kârlı hale getirmekte ve yükümlülerde vergi borçlarını geç ödeyebilmek için her yoldan (bu arada yürütmenin durması ilkesinden de) yararlanmaktadırlar. İşte bu nedenle, kanun koyucu yükümlülerin kötü niyetli davranışlarına engel olmak amacıyla, ilkeye bazı istisnalar getirme gereğini duymuştur. Tarihsel gelişimsüreci içerisinde bu istisnaların kapsamı oldukça genişletilmiştir. En son, 1983

yılında çıkarılan 2791 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 112. maddesinin 3. bendi değiştirilerek, açtıkları dava sonucu haksız çıkan yükümlülerin ihtilaflı kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden tecil faizi oranında bir faiz ödemeleri zorunluluğu getirilmiştir. Böylece davası sağlam temellere dayanmayan yükümlüler vergi borçlarını hemen ödemekle, dava sonunda haksız çıktıkları takdirde faizli olarak ödemek arasında bir seçim yapma durumunda bırakılmışlardır.

Sonuç olarak, Türk vergi yargısı sistemi içerisinde yürütmenin durdurulması konusunda hem yükümlülerin çıkarlarını gözeten, hem de Devletin vergi alacağından uzun süre mahrum kalmasını önleyen bir mekanizma oluşturulduğunu söyleyebiliriz. Böylece karşılıklı çıkarlar bağdaştırılmak suretiyle dengeli bir sistem kurulmuştur.

YARARLANILAN
KAYNAKLAR

- ARAL, Kenan. "Hangi Hallerde Danıştay'dan Tahir-i İcra Talep Olunabilir", Adalet Dergisi, Yıl:54, S.5-8, s.704-710.
- AMAÇ, Ekrem. "Vergi İhtilâfları ve Bozma Kararlarının Tahsilata Tesiri", Vergi ve Resimler Dergisi, S.221, 1954, s.3-4.
- ÇAĞA, Tahir. "Yürütmenin Durdurulmasına Dair", Danıştay Dergisi, S.32-33, 1979, s.34-44.
- ÇAĞAN, Nami. Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara: 1976.
- ÇİLİNGİR, H.Baki. "Vergi ve Cezalarda İcranın Geciktirilmesi", Vergicilik Dergisi, C.II, S.18, 1967, s.15-27.
- DURAN, Lûtfi. "Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilâflarının Âkibeti", İktisat ve Maliye, C.XIV, S.2, 1967, s.50-54.
- DURAN, Lûtfi. "Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor", İktisat ve Maliye, C.XXX, S.1, 1983, s.32-37.
- DURAN, Lûtfi. "Vergi Davalarında Tahsilatın Durması, Yürütmenin Durdurulması Önleniyor", İktisat ve Maliye, C.XXX, S.2, 1983, s.81-86.
- ERANIL, M.Akif. Şerhli ve İzahlı Danıştay Kanunu ve Uyuşmazlık Mahkemesi Kurulması Hakkında Kanun, Ankara: 1947.

- ERVARDAR, Fehamettin. "İhtirazi Kayıtla Yapılan Vergi Beyanları Karşısında İdarenin Yeni Davranışları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, C.XIII, S.154, 1978, s.15-17.
- ERGINAY, Akif. Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 10.baskı, Turhan Kitabevi, Ankara: 1982.
- GELEGEN, Taner. "İhtirazi Kayıtla Beyanname Verme", İktisat ve Maliye, C.XXV, S.3, 1979, s.534.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. Yönetmelik Yargısı, S Yayınları, Ankara: 1982.
- HEREKEMEN, Aykut. Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayını, Ankara: 1976.
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi. "Ödeme Emri ve Ödeme Emrine İtiraz", Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, C.III, S.7, 1972, s.17-23.
- KIRATLI, Metin. "Yürütmenin Durdurulması", Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.XXI, No:4, s.47-60.
- KIZILOĞLU, Şükrü. "Hayat Standardı Esası ve Aksayan Yönleri", Mali Sorunlara Çözüm, S.3, Mart 1985, s.22.
- KOCAHANOĞLU, O.Selim. Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul: 1977.
- KUMRULU, Ahmet. "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Prof.Dr.Akif Erginay'a 65.Yaş Armağanı, Ankara: 1981.

- KUTADGU, M.Cevdet. "Danıştay'da Açılan Davalarda Yürütmenin Ertelenmesi İsteğinde Bulunulmuş Olmasının, Bu Hususta Verilecek Karara Kadar Tahsilatı Durdurup Durdurmayacağı", İktisat ve Maliye, C.XII, No:4, 1966, s.156 vd.
- MUTLUER, Kâmil. Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Eskişehir: 1975.
- MUTLUER, Kâmil. "Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümlemesi Yolları Aranmalı", Mali Sorunlara Çözüm, S.5, Mayıs 1985, s.10.
- ONAR, S.Sami. İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul: 1952.
- ONAR, S.Sami. İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, 3.bası, İstanbul: 1970.
- ÖNCEL, Mualla, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu. Vergi Hukuku, C.I, Genel İlkeler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara: 1984.
- ÖZBALCI, Yılmaz. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: 1982.
- ÖZBALCI, Yılmaz. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul: 1983.
- ORHAN, Muhterem. "İhtirazi Kayıtlı Gelir Vergisi Beyannameleri", Vergi ve Resimler Dergisi, S.292, 1957, s.10.
- ÖZDEŞ, Orhan. "Danıştay'ın Tarihi Gelişimi", Danıştay Dergisi, S.1, Ankara: 1971.

- ÖZDEŞ, Orhan. "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", Danıştay Dergisi, S.32-33, 1979, s.3-21.
- PALAMUT, Mehmet. "Vergi Güvenlik Tedbiri Olarak Hayat Standardı Esası", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl:18, S.206, s.22.
- TANCI, Muhittin, Vural Arıkan ve Polat Yalçınler. İzahlı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: 1970.
- TUNCER, Selâhattin. "Hayat Standardı Esası", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl:18, S.207, s.5.
- TURGAY, Recep. Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul: 1969.
- ÜÇÜNCÜ, N.Ali. Kazanç Vergisi ve Tatbikatı, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul: 1938.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. İcra Hukukunun Esasları, 2.bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul: 1975.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. Kanun Yolları ve Tahkim, 3.bası, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul: 1977.
- WRIGHT, Richard. Comparative Conflict Resolution Procedures in Taxation, The University of Michigan Law School, 1968.
- YENİCE, Kâzım, Yüksel Esin. Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü, Ankara: 1983.
- YILMAZ, Ejder. Hukuk Sözlüğü, Ankara: 1982.

— Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, Türk Hukuk Kurumu Yayını, Ankara: 1966.

— Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Ankara: 1949.

— Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.V, İstanbul:1971.

DÜSTUR, 3.tertip, C.VII.

DÜSTUR, 3.tertip, C.XII.

DÜSTUR, 3.tertip, C.XV.

DÜSTUR, 3.tertip, C.XVIII.

DÜSTUR, 3.tertip, C.XX, 2.baskı.

DÜSTUR, 3.tertip, C.XXX.

DÜSTUR, 3.tertip, C.XXXI.

DANIŞTAY'IN VERGİYE İLİŞKİN YÜRÜTMENİN DURDURULMASI^(*)
KARARLARININ ÜÇ YILLIK KARŞILAŞTIRMALI DURUMU (1977-78-79)

TABLO 1

1977-78-79 Yıllarında Danıştay'da Görülen Vergi Davalarında
Yürütmenin Durdurulması İstem ve Karar Sayısı

Yıllar	Y.D. istem sayısı	Y.D. karar sayısı	oran (%)	ret	oran (%)
1977	3170	721	22,75	2449	77,25
1978	2012	423	21,03	1589	78,97
1979	2468	404	16,29	2064	83,71
Toplam	7650	1548	20,23	6102	79,77

TABLO 2

Danıştay'ca Yürütmenin Durdurulmasına Karar Verilmiş Vergi
Davalarının Esastan Sonuçları

Yıllar	Esas Kararların Sonuçları				Karara Bağlanmamış
	Ret	Oran (%)	Bozma	Oran (%)	
1977	166	23	553	77	2
1978	83	22,8	281	77,2	59
1979	35	34	67	66	302
Toplam	284	24	901	76	363

(*) KAYNAK: Çalışmamızın ek'inde yer verdiğimiz bu istatistikî bilgiler Danıştay 4.Dairesi Üyesi Sayın Erol ÇIRAKMAN tarafından hazırlanmıştır. Kişisel görüşme sonucu temin ettiğimiz bu istatistiği, daha önce kamuoyuna açıklanmamış olmasını gözönüne alarak çalışmamıza aktarıyoruz.

TABLO 3

Yürütmenin Durdurulması İstem Sayısının Dairelere Dağılımı
ve Toplam İstem Sayısına Oranı

Daireler	Y.D. istem sayısı	Toplam istem sayısına oranı
4. Daire	1703	22,26
7. "	2840	37,12
9. "	1667	21,80
11. "	136	1,78
13. "	1304	17,04
Toplam	7650	

TABLO 4

Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Dairelere Dağılımı ve
Toplam Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Oranı

Daireler	Y.D. Karar sayısı	Toplam Y.D. kararına oranı
4. Daire	411	26,56
7. "	372	24,03
9. "	508	32,81
11. "	22	1,42
13. "	235	15,18
Toplam	1548	

TABLO 5

Yürütmenin Durdurulması İstemli Dosyaların Tahsil Dairelerine
Göre Dağılımı

Tahsil Dairesi Adedi	Genel Toplama oranı (%)
Belediyeler 616	8,05
Özel İdareler 225	2,94
Gümrük İdareleri 672	8,78
Maliye Bakanlığı 6137	80,23
Toplam 7650	

TABLO 6

Dördüncü Dairede Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması
İstem ve Karar Sayısı

Yıllar	Y.D. istem sayısı	Y.D. karar sayısı	oran (%)
1977	593	149	25,13
1978	482	123	25,51
1979	628	139	22,13
Toplam	1703	411	24,13

TABLO 7

Dördüncü Dairece Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş
Davaların Esastan Sonuçları

Yıllar	Esas Kararların Sonuçları				Karara Bağlanmamış
	Ret oran (%)	Bozma oran (%)			
1977	69	46,63	79	53,37	1
1978	44	38,60	70	61,40	9
1979	27	50	27	50	85
Toplam	140	44,30	176	55,70	95

TABLO 8

Onüçüncü Dairede Görülen Davalarda Y.D. İstem ve Karar Sayısı

Yıllar	Y.D. istem sayısı	Y.D. karar sayısı	oran (%)
1977	320	104	32,5
1978	385	81	21
1979	599	50	8
Toplam	304	235	18,2

TABLO 9

Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş Davaların Esastan
Sonuçları (13.Daire)

Yıllar	Esas kararların sonuçları				Karara Bağlanmamış
	Ret	oran(%)	Bozma	oran(%)	
1977	30	29,1	73	70,9	1
1978	33	64,7	18	35,3	30
1979	4	40	6	60	40
Toplam	67	40,85	97	59,15	71

TABLO 10

Yedinci Dairede Görülen Davalarda Y.D. İstem ve Karar Sayısı

Yıllar	Y.D. istem sayısı	Y.D. karar sayısı	oran (%)
1977	1606	234	14,5
1978	754	80	10,6
1979	480	58	12,1
Toplam	2840	372	13,1

TABLO 11

Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş Davaların Esasan
Sonuçları (7.Daire)

Yıllar	Esas kararların sonuçları				Karara Bağlanmamış
	Ret	oran(%)	Bozma	oran(%)	
1977	43	18,37	191	81,63	—
1978	5	6,4	73	93,6	2
1979	4	30,7	9	69,3	45
Toplam	52	16	273	84	47

TABLO 12

Dokuzuncu Dairede Görülen Davalarda Y.D. İstem ve Karar Sayısı

Yıllar	Y.D. istem sayısı	Y.D. karar sayısı	oran (%)
1977	508	218	36,45
1978	363	134	36,91
1979	706	156	22,10
Toplam	1667	508	30,47

TABLO 13

Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş Davaların Esastan
Sonuçları (9.Daire)

Yıllar	Esas kararların sonuçları				Karara Bağlanmamış
	Ret	oran(%)	Bozma	oran(%)	
1977	19	8,7	199	91,30	—
1978	—	—	25		
1979	—	—	25	100	131
Toplam	20	5,5	344	94,5	144

TABLO 14

Onbirinci Dairede Görülen Davalarda Y.D. İstem ve Karar Sayısı

Yıllar	Y.D. istem sayısı	Y.D. karar sayısı	oran (%)
1977	53	16	30,2
1978	28	5	19
1979	55	1	2
Toplam	136	22	16,18

TABLO 15

Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş Davaların Esastan
Sonuçları (11.Daire)

Yıllar	<u>Esas kararların sonuçları</u>				Karara Bağlanmamış
	Ret	oran(%)	Bozma	oran(%)	
1977	5	31,25	11	68,75	—
1978	—	—	—	—	5
1979	—	—	—	—	1
Toplam		31,25	11	68,75	6