

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI
KARARI VE SONUÇLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mehmet BOZKURT

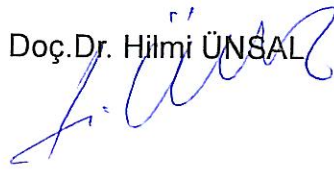
Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

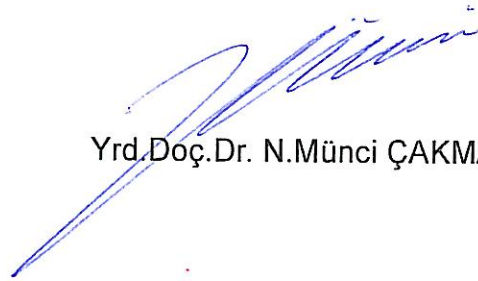
ANKARA – 2011

ONAY

Mehmet BOZKURT tarafından hazırlanan "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları" başlıklı bu çalışma, 21.11.2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.


Prof.Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ (Başkan) (Danışman)


Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL


Yrd.Doç.Dr. N.Münci ÇAKMAK

ÖNSÖZ

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kendisinden beklenen kamu hizmetini yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devlet ihtiyaç duyduğu mali kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlar.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması neticesinde, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümü için vergi mahkemelerinde dava açıldığında, tarhiyat safhasındaki işlemlerde yürütme kendiliğinden durmaktadır. Ancak, verginin tahsili aşamasına yönelik işlemlere karşı dava açılması yürütmeyi durdurmadığından, dava sonuçlanana kadar yürütmenin durdurulmasını isteme davacının menfaatinedir.

İdare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında yürütmenin durdurulması kurumu arasında fark olup, uygulamada idare hukukçuları tarafından yürütmenin durdurulması kurumu ayrıntılı olarak incelenmiştir. Vergi mükelleflerinin vergi uyuşmazlıklarında hem mali açıdan zarar görmemesi, hem yersiz yürütmenin durdurulması isteyerek dava sürecinin uzamaması için, idari yargı sisteminde yürütmenin durdurulması kurumu vergi mahkemeleri yönünden incelenmiştir.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU VE HUKUKİ NİTELİĞİ	4
---	---

I. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU	4
---	---

II. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMUNUN ORTAYA ÇIKIŞ

NEDENLERİ	6
-----------------	---

A. Hukuk Devleti İlkesi	7
B. İdari Yargıda Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurmayacağı İlkesi... 11	
1. İdari İşlemlerin Kesinliği ve İcrailiği İlkesi	12
2. Kamu Yararı İlkesi	13
3. İdarenin Re'sen İcra Yetkisi	14
4. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi	15

III. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ HUKUKİ

NİTELİĞİ	16
----------------	----

A. Yargılamanın Fonksiyonu Olarak Yürütmenin Durdurulması	17
B. Yürütmenin Durdurulması ve İptal Kararları	17
C. Yürütmenin Durdurulması ve Ara Kararları	19
D. Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve İhtiyati Tedbir	20
1. Amaç Farkı	20
2. Usul Farkı	21
3. Konu Bakımından Fark	21
4. Kararların İcrası Bakımından Fark	22
5. Süre Farkı	22
E. Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve İhtiyati Haciz Kararı	22

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇILMASININ VERGİSEL İŞLEMLERE ETKİSİ VE VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI.....24

I. VERGİ DAVASININ KAPSAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ24

II. VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇILMASININ VERGİ İŞLEMLERİNE ETKİSİ27

A. Vergi Davası Açılması Sonucu Tahsilatın Kendiliğinden Durması28

1. İkmalen, Re'sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlara Karşı Dava Açılması29

2. Vergi Cezalarına Karşı Dava Açılması.....32

3. Gümrük Vergi ve Cezalarına Karşı Dava Açılması32

B. Vergi Davası Açılması Sonucu Tahsilatın Kendiliğinden Durmayacağı Haller35

1. İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi35

2. Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması.....37

3. Tahsilat İşlemlerine Karşı Dava Açılması.....39

a. Ödeme Emri40

b. Teminat İstenilmesi.....44

c. İhtiyati Tahakkuk.....45

d. İhtiyati Haciz.....46

e. Haciz.....49

4. Takdir Komisyonu Tarafından Belirlenen Emsal Bedele Karşı Dava Açılması52

5. İki Nolu İhbarnameye Karşı Dava Açılması53

6. Haksız Çıkma Zammına Karşı Dava Açılması.....53

7. Tarhiyat ve Tahsilat Dışında Kalan İşlemlere Karşı Dava Açılması55

a. İnşaat Maliyet Bedeli ve Emlak Vergisi Genel Beyan Dönemi..55

b. Düzeltme ve Şikayet Başvuruları57

c. Sakatlık İndirimi58

d. Mükellefiyetin İptali İstemi60

III. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİ İÇİN

GEREKLİ ŞARTLAR.....	61
A. Usule İlişkin Şartlar	61
1. Açılmış Bir Dava Bulunmalıdır	61
2. İstem Olmalıdır	62
3. Harç ve Posta Giderleri Yatırılmış Olmalıdır	63
4. Yürütmenin Durdurulmasını Talep Süresi	63
5. Öncelikle İnceleme	64
6. Tebligat ve Cevap Verme Sürelerinin Kısaltılabilmesi.....	64
7. Olumsuz İşlerde Yürütmenin Durdurulması.....	65
B. Esasa İlişkin Şartlar.....	66
1. İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması	67
2. Telafisi Güç Ya Da İmkansız Zararların Doğması	67
3. Kararların Gerekçeli Verilmesi	69
4. Teminat Karşılığında Verilmesi	70
IV. YÜRÜTMENİN DURDURULMASINA İLİŞKİN KARAR TÜRLERİ.....	71
A. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığına	71
B. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alındıktan Sonra İncelenmesi	72
C. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Ara Kararı veya Bilirkişi İncelemesinden Sonra İncelenmesi.....	73
D. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alınana Kadar veya Ara Kararı Gereği Yerine Getirilene Kadar Kabulü	74
E. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi.....	75
F. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü.....	76
G. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kısmen Kabulü Kısmen Reddi	79
V. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARINA KARŞI İTİRAZ YOLLARI	81
A. İtirazın Şartları	82
1. İstem Hakkında Karar Verilmiş Olmalıdır.....	82
2. Aleyhine Hüküm Verilenin İtiraz Etmiş Olması.....	82
3. İtiraz Süresi	83

4. İtiraz Harcının Yatırılmış Olması	83
B. İtirazın İncelenmesi	84
1. İtirazı İnceleyecek Makamlar	84
2. İtiraz Üzerine Verilecek Kararlar	86
3. İtiraz Üzerine Verilen Kararların Kesin Olması	88
VI. KANUN YOLLARINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI	88
A. Temyiz ve İtiraz Aşamasında Yürütmenin Durdurulması	90
1. İnceleme Usulü.....	92
2. Kanun Yollarında Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtiraz	92
B. Temyiz ve İtiraz Aşamasında Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İdari İşlemler Üzerindeki Etkileri.....	93

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ SONUÇLARI VE KARARLARIN YERİNE GETİRİLMESİ	95
--	-----------

I. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ SONUÇLARI	95
A. İdare Açısından Sonuçları	96
B. Davacı Açısından Etkileri	98
1. İhtiyati Haciz ve Haciz İşlemi Hakkında Verilen Kararlar	99
2. Düzenleyici İşlemler Hakkında Verilen Kararlar.....	102
II. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMESİ.....	102
A. Kararın Uygulanması	104
B. Kararın Hiç Uygulanmaması	105
1.Hukuki İmkansızlık Hali	105
2. Fiili İmkansızlık Hali.....	106
3. Kamu Görevlisinin Kararı Kasden Yerine Getirmemesi	107
C. Kararın Geç Uygulanması.....	108
D. Kararın Eksik Uygulanması.....	108
E. Şeklen Uygulanması	109

III. KARARLARIN YERİNE GETİRİLMEMESİNDEN DOĞAN	
SORUMLULUK	110
A. İdarenin Sorumluluğu	111
B. Kamu Görevlisinin Kişisel Sorumluluğu	113
1. Kamu Görevlisinin Mali Sorumluluğu.....	114
a. Doğrudan Tazminat Davası Açılması	114
b. Rücu Nedeniyle Sorumluluk	117
2. Cezai Sorumluluk	120
SONUÇ	124
KAYNAKÇA.....	129
ÖZET	137
ABSTRACT	138

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bs	: Bası
C.	: Cilt
D.	: Daire
E.	: Esas
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
hk.	: hakkında
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
mad.	: madde
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve benzeri
v.d.	: ve diğerleri
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl
YD	: Yürütmenin Durdurulması
YTL	: Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Kamu hukuku alanında işlemlerin büyük çoğunluğu idare tarafından tesis edilen, tek yanlı ve icrai işlemlerdir. Kamusal iradeye tanınan üstünlük nedeniyle, idari işlemlerin yasal bir dayanağının bulunduğu ve hukuka uygun olduğu kabul edilir.

Hiçbir makam ve kuruluşun izni veya onayına gerek olmaksızın, kendiliklerinden yürütülebilme, uygulanabilir olma özelliğine sahip idari işlemler idari yargı yerlerince iptal edilmedikçe veya idarece geri alınmadıkça hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Diğer bir anlatımla yönetsel işlemlerin “icrai” olma ayrıcalıkları vardır¹.

İdari işlemler hukuka aykırı olsalar dahi, hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Hukuk devletinde, bireylerin korunması, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olması ile mümkündür.

İdarenin yargısal denetimi, bireyin devlet karşısında zayıf konumda olması ve bu sebeple korunması düşüncesinden kaynaklanır. İdari eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olan idare, keyfi ve hukuka aykırı davranışlardan kaçınmaya, hukukun içinde hareket etmeye zorlanır. Yargısal denetim sayesinde bireyler idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerine karşı korunmuş olurlar².

İdarenin etkin bir biçimde denetlenmesi iptal davası ile sağlanmakla birlikte, idari yargı yerlerinde dava açılması idari işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. İptal davası açılması, işlemin icrailiğine etki etmeyeceğinden, iptal davasından sağlanan amaca ulaşabilmek için yürütmenin durdurulması istenilmelidir. Çoğu zaman dava sonuçlanana

¹ A.Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 27. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 313.

² Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 135.

kadar, işlem yürümeye devam ettiğinden, bireyler için telafisi güç zararlar meydana gelebilmektedir.

Yargı yerlerinde iş yükünün fazla olması, hakim sayısının azlığı gibi nedenlerle uyuşmazlığın geç çözüme kavuşması halinde, iptal davasından beklenen amaca ulaşılamayacaktır. Dava sonunda verilen iptal kararının yerine getirilmesi ve uygulanması taraflar için beklenen amacı sağlamayacaktır.

Yürütmenin durdurulması kararı ile yargı yerlerince dava konusu işlem hakkında iptal kararı verilinceye kadar, işlemin yürütülmesinin durması sağlanacaktır. Hukuk devletinin güvencesi olan iptal davalarını anlamlı kılan da, yargı yerlerinde açılacak olan iptal davasında istenilecek olan yürütmenin durdurulması kararlarıdır³.

Çalışmamız üç bölüm halinde sunulacaktır. Birinci bölümde, yürütmenin durdurulması kurumunun tanımı yapıldıktan sonra, yürütmenin durdurulması kurumunun ortaya çıkış nedenleri, yürütmenin durdurulması kurumunun yararı, yürütmenin durdurulmasının iptal davası ve diğer benzer kurumlarla benzerlik ve farkları incelenecektir.

İkinci bölümde, yürütmenin durdurulması konusu vergi yargısı içerisinde ele alınacaktır. Kısaca vergi davasının hukuki tanımı yapıldıktan sonra, güncel yargı kararları ile birlikte vergi mahkemelerinde dava açılmasının vergi işlemlerine etkisi, tarh işlemine karşı dava açılmasının sonuçları, tahsil ve tahsil işlemi dışında işlemlere karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması, vergi davalarında yürütmenin durdurulması isteminin usule ve esasa ilişkin şartları ile yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen karar türleri bu konudaki mahkeme kararları ile birlikte incelenecektir. Temyiz ve itiraz aşamalarında yürütmenin durdurulması üzerinde durulacaktır. Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü ve reddi halinde, bu kararlara karşı itiraz yolları incelenecektir.

³ İl Han Özay, **Günüşğinde Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996, s. 309.

Üçüncü bölümde ise, yürütmenin durdurulması kararlarının taraflar açısından sonuçları, idare açısından olumlu ve olumsuz etkileri, yürütmenin durdurulması kararlarının idare tarafından yerine getirilmesi ve kararların yerine getirilmemesinden dolayı idarenin ve kamu görevlilerinin sorumluluk halleri, yargı kararının gereklerini yerine getirmeyen kamu görevlisine rücu ile kamu görevlisinin mali ve cezai sorumluluğu Yargıtay ve Danıştay kararları eşliğinde açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU VE HUKUKİ NİTELİĞİ

I. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU

İdare, kamu hizmetlerini, idare edilenlere göre üstün hak ve yetkilere sahip olarak yürütür. Kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, idarenin tek yanlı ve kamu gücüne dayanan iradesiyle, ilgililerin hukuki durumlarını etkileyecek nitelikte tesis ettikleri idari kararlar, hiçbir makam ve kuruluşun iznine, aracılığına ya da onayına gerek olmaksızın, kendiliklerinden yürütülme özelliğine sahiptirler⁴. Kamu hukuku alanında karşılaşılan bu işlemler tek yanlı olup, hukuka uygunluk ilkesinden yararlanırlar.

Bu işlemler, hukuka aykırı olsalar dahi, idare tarafından geri alınıncaya veya yargı yerlerince iptal edilinceye kadar icrai olma niteliklerini sürdürürler. İdari işlemlerin, idari yargı yerlerinde dava konusu yapılması ve iptalinin istenilmesi, bu işlemlerin yürütülebilir olma özelliğini etkilemez⁵. İdari işlemler, dava sonuçlanıncaya kadar idare tarafından uygulanır ve tüm hukuki sonuçlarını doğurur.

Böyle bir durumda, dava sonunda iptal kararı verilse dahi, işlemin hukuki etkilerinin ortadan kaldırılması güç ve imkansız olabilir⁶. Dolayısıyla, ileride telafisi güç ve imkansız zararların doğmaması, hukuk devletinde hukuk dışı davranışlar sonucu idare edilenlerin zarar görmesini engellemek için, bazı koşullarda, dava sonuçlanıncaya kadar idari yargı yerlerine işlemin

⁴ İbrahim Topuz, Kadir Özkaya, **Açıklamalı İçtihatli İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Mahalli İdareler Derneği Yayınları, 2002, s.572.

⁵ Özay, **a.g.e.**, s. 307.

⁶ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 605.

icrailliğini ve hukuki etkilerini askıya alma, işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verme yetkisi tanınmıştır.

Yürütmenin durdurulması kurumu ilk olarak, pozitif hukukumuzda 521 sayılı Danıştay Kanunu'nda düzenlenmiştir. 521 sayılı Kanuna göre Danıştay, taraflardan birinin isteği halinde teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilmekteydi. 521 sayılı Kanunda, yürütmenin durdurulmasında, işlemlerin icrasının durdurulabilmesi için şart olarak kamu hizmetleri ve kamu menfaati bakımından bir düzenleme getirilmemiş, sadece teminat şartı üzerinde durulmuştur⁷.

Yürütmenin durdurulması kurumu bugünkü şeklini, 521 sayılı Kanunun 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile yürürlükten kaldırılması ile, 20.1.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesi ile almıştır. 2577 sayılı Kanunun 27'nci maddesinde sayılan şartlar, 1982 Anayasasının 125'inci maddesinde de yer almıştır. Bu düzenleme ile yürütmenin durdurulması kurumu Anayasal hüküm haline gelmiştir.

2577 sayılı Kanunun 10.6.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunla değişik 27'nci maddesi uyarınca, idari işlemlere karşı dava açılması, kural olarak işlemin yürütülmesini durdurmamakta, ancak idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir.

Bu kuralın istisnası ise, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda, tarhiyat işlemlerinin dava konusu edilmesi tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmaktadır.

⁷ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 3, 3. bs., İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 1970.

II. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMUNUN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

İdare, kararlarını re'sen icra edebilme ve gerektiğinde bu kararları zor kullanmak suretiyle yerine getirme ayrıcalığına sahiptir. İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaları ve herkes tarafından uyulma zorunluluğu nedeniyle, idarenin kamu gücü karşısında kişilerin temel hak ve özgürlükleri zarar görebilir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması sırasında da, kişilerin anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükleri sınırlandırılabilir. Devletin vergilendirme yetkisini mali amaçlar dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullandığı günümüzde, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaşırsa, bu temel hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelecektir⁸.

Vergi davalarının bir kısmı dışında, idari davaların açılması idari işlemin hukuksal etkinliğini kaldırmaz. İdari bir davanın açılışından, uyuşmazlığın esasının çözümlenmesine kadar uzunca bir zaman süreci geçebilir. İleride iptal edilebilecek bir işlem nedeniyle bireyin zararı oluşurken, hukuka aykırı işlemin uygulanması nedeniyle idarenin ağır bir tazmin yüküyle karşılaşması söz konusu olur. Ya da idarenin, işlemin icrası nedeniyle oluşmuş sonuçları ortadan kaldırma yükümlülüğü doğar⁹.

İdari eylem ve işlemler dolayısıyla doğan zararın para ile tazmini mümkün ise de, bu durum asıl olmayıp istisnai olarak başvurulacak bir yoldur¹⁰. Tazminatın hakkın yerine getirilmesine karşı bir alternatif kabul edilmesi durumunda, idare, istediği zaman hakkı yerine getirmekten imtina

⁸ Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 23.

⁹ Şevket Apalak, "İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması", **Sayıştay Dergisi**, S. 31, Ekim-Aralık, 1998, s. 10.

¹⁰ Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 2. bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2001, s. 23.

ederek, devlet hazinesinden tazminat ödemeyi tercih edebilir¹¹. Ancak, ödenen tazminat, her zaman ortaya çıkan maddi veya manevi zararı tazmin etmekte yeterli olmayabilir. Diğer taraftan, devlet hazinesinden ödenen tazminatın, şahsi kusuru bulunan kamu görevlisine rücu imkanı bulunmayabilir, ya da kamu görevlisinin zararı ödemeye yeterli mali gücü olmayabilir.

Dava konusu bir uyuşmazlıkta, korunması istenen bir menfaatin, zamanında gerekli müdahale yapılmaması sebebiyle yok olması, yargılamanın sonucunu anlamsız kılabilir. Yargı yoluyla bir hakkın korunabilmesi, özellikle sonradan telafisi imkansız bazı zararların henüz doğmadan önlenebilmesi yürütmenin durdurulması kurumunun kabulü ile mümkün olmaktadır. İptal davalarında, yargı denetiminin etkinlik kazanabilmesi, hakimin yargılamanın amacına uygun her türlü koruyucu tedbiri alması, yani yürütmenin durdurulması müessesesi ile bu etkinliği sağlaması mümkündür¹².

A. Hukuk Devleti İlkesi

Hukuk devleti, yönetimin sınırsız gücünün kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile ortaya çıkmış ve demokrasi ile birlikte gelişmiştir.

Hukuk devleti sisteminin polis devletten farkı, devletin faaliyetlerinin takdiri kurallara değil hukuk kurallarına tabi olmasıdır. Bireyler gibi, devlet de önceden konulmuş objektif bir takım kurallara tabi olacaktır¹³.

¹¹ Metin Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. XXI, S. 4, Ankara, 1966, s. 177.

¹² Hasan Tunç, "Türk Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 3, S. 1, 1990, s. 52.

¹³ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. 1, 3. bs., İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, s. 139.

Hukuk devleti, devlet görevlerinin belli hukuk kuralları içinde yürütülmesidir. Hukuk devletinde, devlet yalnız hukuk kurallarını koyan varlık değil, koyduğu hukuk kurallarıyla da bağlı olan ve kurallara uyan bir varlıktır. Hukuk devleti anlayışı, yerleşik hukuk düzenine yalnız bireylerin değil, yönetiminde uymasını gerektirir¹⁴. Devletin, idare edilenler gibi hukuk kuralları ile bağlı olması, hukuk devleti ilkesinin en önemli niteliğidir¹⁵.

Hukuk devleti bir yandan “kişi hürriyeti ve güvenliğini” esas alırken, diğer taraftan “yargı yolu”, “kanunsuz emir” gibi kurumlarla, bireyleri yönetimin hukuka aykırı davranışlarına karşı da bir güvenceye kavuşturma amacını gerçekleştirme çabası içinde olan bir düzendir¹⁶. Hukuk devleti, devletin bütün eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına dayandığı ve bireylerin hukuki güvenlik içerisinde bulunduğu bir sistemdir.

Demokratik düzenin hakim olduğu ülkelerde, yönetimin hukuka bağlılığı ilkesi benimsenmiştir. Devlet, ülkede egemen olan hukuk düzeni içinde, hukuka uygun olarak görevlerini yürütmek zorundadır¹⁷.

Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devletini, “*Anayasa’nın 2’nci maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa’nın bulunduğu bilincinde olan devlettir. Anayasa’nın 2’nci maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesine göre düzenlemelerin açık, öngörülebilir ve sınırlarının belirli olması, keyfiliğe neden olabilecek uygulamalara yol açmaması gerektiğinden, resen emekliye sevk edilecek kişilerin belirlenmesinde yetkiyi tamamen idareye bırakan kuralın hukuk*

¹⁴ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 24.

¹⁵ İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, 3. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2008, s. 41.

¹⁶ Özay, **a.g.e.**, s. 105-106.

¹⁷ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 23.

devleti ilkesiyle bağdaşmadığı açıktır. Ayrıca, yasa ile esasları belirlenmeden, çerçevesi çizilmeden idareye yetki verilmesi yasa ile düzenleme anlamına da gelmez¹⁸." diyerek, devletin, hukuk kurallarına bağlı olması gerekliliğini açık bir şekilde ifade etmiştir.

Hukuk devletinde, devletin hukuk kurallarına bağlı olup olmadığının, idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığının belirlenmesi, bağımsız ve tarafsız idari yargı yerlerince yapılmalıdır.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, *"Anayasa'nın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti, bir hukuk devleti olarak nitelendirilmiştir. Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan devlettir. Kişilerin, devlete güven duymaları, maddî ve manevî varlıklarını korkusuzca geliştirebilmeleri, temel hak ve özgürlüklerden yararlanabilmeleri ancak hukuk güvenliği ve üstünlüğünün sağlandığı bir hukuk düzeninde gerçekleşebilir. Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kişilerin, hukuk düzeninin koruması altındaki haklarını elde etmeleri için gereken her türlü önlemin alınmasını zorunlu kılar. Ayrıca, Devletin, yargı denetimini yaygınlaştırarak adaletin gerçekleştirilmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 5'inci maddesinin de bir gereğidir¹⁹.*" denilerek, hukuk devletinde hak arama özgürlüğünün engellenemeyeceği belirtilmiştir.

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır.

¹⁸ AYM, 03.6.2010 gün ve E:2009/33, K:2010/78 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.anayasa.gov.tr>, 10 Aralık 2010.

¹⁹ AYM, 20.5.2010 gün ve E:2009/34, K:2010/72 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.anayasa.gov.tr>, 10 Aralık 2010.

Hukuk devleti kavramı, iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına koşut bir geliştirme göstermiş olup, hukuk devletinde, vergilendirme yetkisinin keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından en elverişli hukuk dalıdır. Çünkü hukuk devleti ilkesi, bir yandan bu kuralların uygulanmasında ve yorumunda, yasama ve yürütme organlarının yetkilerini sınırlandırmaktadır²⁰.

Hukuk devleti ilkesinin önemli bir unsuru olan hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku alanında, vergi mükelleflerinin, hak ve özgürlüklerine devletin vergilendirme yetkisi aracılığıyla yapacakları müdahaleleri önceden tahmin edebilme ve durumlarını buna göre ayarlayabilmelerini gerektirir. Vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ile biçimlerinin hem idare hem de yükümlüler yönünden belli ve kesin olması ile vergisel kurallar ve işlemlerin açık ve anlaşılabilir olması anlamına gelen vergilendirme işlemlerinde belirlilik ilkesinin ön koşullarını, vergilerin kanuniliği ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olaya bağlılığı oluşturmaktadır²¹.

Anayasa Mahkemesi bir kararında, *“Anayasa’nın 2’nci maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir. Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır²².”* demek suretiyle, hukuk devletinde, hukuki güvenlik ilkesinin önemine vurgu yapmıştır.

²⁰ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 144-145.

²¹ Yılmazoğlu, **a.g.e.**, s. 26.

²² AYM, 15.10.2009 gün ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararı, (Erişim)

B. İdari Yargıda Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurmayacağı İlkesi

İdari işlem aleyhine yargı yoluna gidilmesi yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Yürütmenin durdurulması için sadece davanın açılmış olması yeterli değildir²³. Türk idari yargı sisteminde, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bir idari işlem aleyhine dava açılmış olması, o idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak, mahkemece açıkça yürütmenin durdurulmasına karar verildiği takdirde o kararın yürütülmesi durdurulur²⁴.

Nitekim, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde, Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılmasının dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Alman idari yargı sisteminde ise, iptal davasına ilişkin bir konuda; idareye itirazda bulunulması ve iptal davası açılması, idari işlemin yürürlüğünü durdurmaktadır. İdari işlemin yürürlüğünün durması ile, mahkemenin esasa ilişkin kararı ortaya çıkana kadar geçici hukuki koruma sağlanmaktadır²⁵. Buna karşılık bizde ise, Fransız Hukukunun etkisi ile iptal davasının objektif niteliği tam anlamıyla ön plana çıkarılarak herkese idarenin her işlemine karşı böyle bir dava açma olanağı tanınmamakla beraber, iptal davalarının bir idari işlem nedeniyle menfaati ihlal edilenler tarafından açılacağı kabul edilmiş ve bu davaların daha kolayca açılabilmesine olanak tanınmıştır. Bu nedenle, idari işlemlerin uygulanmasının, iptal davaları gibi kolayca açılacak bir davanın açılması üzerine hemen durmasının idarenin görevlerini yerine getirmesini, kamu hizmetlerini yürütülmesini olumsuz yönde etkileyeceği ve dolayısıyla kamu yararına aykırı olacağı düşünülmüş ve bir idari işlemin hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istemiyle dava açılmış

<http://www.anayasa.gov.tr>, 08 Mart 2010.

²³ Tahir Çağa, "Yürütmenin Durdurulmasına Dair", **Danıştay Dergisi**, S. 32-33, 1979, s. 36.

²⁴ Kıratlı, **a.g.m.**, s. 173.

²⁵ Dilşat Yılmaz, "Alman İdari Yargılama Hukukunda İptal Davası", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, S. I-II, Haziran-Aralık 2009, s. 318.

olması halinde dahi, iptal davasına konu yapılan idari işlemin yürütülmesinin durmayacağı öteden beri kural olarak benimsenmiştir²⁶.

1. İdari İşlemlerin Kesinliği ve İcrailliği İlkesi

İdare, getirmiş olduğu hak ve yükümlülükler ile çeşitli hukuki sonuçlar ve etkiler doğurmak suretiyle hukuk düzeninde değişiklikler yaratmak amacını güder ve bu amacını gerçekleştirmek için yaptığı işlemler icrai özelliğe sahiptir. Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmadan, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler icrai niteliktedir²⁷.

Tek yanlı irade açıklaması ile başkasının hukuksal durumunda değişiklik yapma, özel hukuk alanında az görülen bir düzenleme iken, idare hukuku alanında, idareye karşı tarafın uyumlu iradesine gerek görmeden, hukuksal durumda değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. İdareye tanınan bu yetki kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için tanınan ayrıcalıkların en önemlisidir²⁸.

İdarenin kamu gücüne dayanarak kendiliğinden icra yeteneğine haiz olan ve üçüncü şahıslara etkili hükümler doğuran tek yanlı işlemleri icrai karar adını alırlar²⁹. İcrai kararların ortak özelliği, idari olması, tek yanlı olması ve doğrudan doğruya üçüncü şahıslar hakkında hüküm doğurması ve icra kabiliyetine haiz bulunmasıdır³⁰.

İdari işlemin icrai nitelikte olması nedeniyle, aksi ispat edilinceye kadar idari işlemin hukuka uygun kabul edilmesini gerektirir³¹. İdarenin kamu gücü

²⁶ Metin Günday, "Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar," **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2000, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 9 Kasım 2009.

²⁷ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1990, s. 119.

²⁸ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 336.

²⁹ Onar, **a.g.e.**, s. 385.

³⁰ Onar, **a.g.e.**, s. 387.

³¹ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 369.

ve kudreti ile hareket ederek yaptığı işlemlerin hukuka uygunluk karinesine sahip oldukları yönündeki genel ilke sonucu, icrai nitelikteki her işlem, idarenin sahip olduğu re'sen icra yetkisinin ayrıcalığından yararlanır³².

İdari işlemin kesinliği, idari işlemin iptal davasına konu yapılabilmesi için gerekli bir koşul olarak kesin ve uygulanması zorunlu bir nitelik arzemesi gereğini ortaya koymaktadır³³. Kesinlik kavramı, işlemin uygulanmaya hazır, tamam bir işlem niteliğinde olduğunu göstermektedir³⁴. Menfaat ihlali ve kesinlik gibi hususlar işlemin icrailik özelliği ile ilgili olmamakla birlikte, işlemin iptal davasına konu olması bakımından önemlidir. Bir idari işlemi yapan makam, o işlemle ilgili nihai iradesini açıklamış ve işlemle ilgili yapılacak herhangi bir şey yoksa, işlem kesindir³⁵.

2. Kamu Yararı İlkesi

İdare kamu ihtiyaçlarını gidermekle yükümlü olup, idarenin faaliyetlerinde kamu yararı amacı ön plandadır³⁶. İdare, kendisine tanınan yetkileri ancak kamu yararı için kullanabilir. Kamu yararı idarenin genel amacı olup, idare idari işlemi kamu yararı düşüncesiyle yapmak zorundadır³⁷.

İdare kamu ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamakla birlikte, idarenin gerçekleştirdiği işlemlerde kamu yararının tam bir tanımı belli değildir. Kamu yararının ne olduğunun belirlemek yasama organının yetkisinde ise de, bir

³² Erkut, **a.g.e.**, s. 120.

³³ "2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesinin değişik (b) fıkrası uyarınca maden payını isteme yetkisi belediyelere ait olduğu halde olayda vergi ve benzeri mali yükümlülükleri tarha yetkili olmayan Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü'nün bilgi mahiyetindeki işlemi davacı belediye tarafından dava konusu yapıldığından, davanın idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması nedeniyle incelenmeksizin reddi gerekirken esasının incelenmesinde yasal isabet görülmediği hk." Danıştay 9.D., 20.5.2008 gün ve E:2006/4552, K:2008/2525 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

³⁴ Erkut, **a.g.e.**, s. 120.

³⁵ Murat Sezginer, **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 46.

³⁶ Kıratlı, **a.g.m.**, s. 175.

³⁷ Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **a.g.e.**, s. 408.

uyuşmazlık durumunda ilke ve kuralları yorumlayarak kamu yararının ne olduğunu belirleme görev ve yetkisi de yargı organındır³⁸.

İdari işlemin kanuniliği karinesi yanında, her davada idari işlemin yürütülmesinin durması, hukuka uygun işlemlerin davanın açılması ile askıya alınması, kamu görevinin aksamasına ve kimi zaman toplumsal yarara olumsuz etkiler yapacaktır³⁹. Bu nedenle, idarenin işleyişinin aksamaması ve kamu yararı bakımından, vergi davalarında istisnai haller dışında, dava açılmasıyla yürütmenin kendiliğinden durmaması benimsenmiştir.

Kamu yararı amacı ile işlem tesis eden idare, işlemlerinde hukuka uygun davranmaya dikkat ederek, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini kısıtlamadan, haklarını ihlal etmeden gerçekleştirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini sunmalıdır.

3. İdarenin Re'sen İcra Yetkisi

İdari işlemdeki icrailik özelliği ile işlemin re'sen icra edilmesi birbirinden farklıdır. İcrai bir karar alınmakla ilgilinin hukuki durumunda bir yenilik ve değişiklik yapılabilir. Ancak hukuk alanında meydana gelen bu yenilik ve değişikliğin maddi alanda da gerçekleşmesi için bazı ameliyelerin yapılması gerekir⁴⁰. Bütün idari kararlar, alınır alınmaz, yani tamamlandıkları anda ilişkin oldukları konuların hukuki durumlarını değiştirir, fakat maddi alanda derhal ve her zaman değişiklik yapmazlar. Hukuki değişikliklerin fiilen gerçekleştirilmesi, daha sonra değişik yollardan girişilecek muamelelerin yapılması ile mümkün olur.

İdareye, işlemlerini kendisinin yürütmesi, kendisinin uygulaması yetkisi verilmiştir. İdari kararların uygulanmasının bireylerin tutum ve davranışlarına bırakılması, bireylerin idari kararlara uymaması durumunda idarenin yargı

³⁸ Özay, **a.g.e.**, s. 403.

³⁹ Apalak, **a.g.m.**, s. 11.

⁴⁰ Sezginer, **a.g.e.**, s. 45.

yerlerine başvurusu, kamu hizmetinin sürekli ve düzgün işlemlerini geciktirebilir ya da engelleyebilir⁴¹.

Vergilendirme işleminin son aşaması olan tahsil işlemlerinde, vergi mükellefi kendi arzu ve iradesi ile ödeme yapmıyorsa, idare re'sen cebri icra yetkisini kullanarak tahsilat yapma yetkisine haizdir ve bu yetkileri kullanıp kullanmama konusunda da herhangi bir takdir yetkisine sahip değildir⁴². Vergi idaresi kanunen kendisine verilen yetkileri kullanmak mecburiyetindedir, bu yetkileri kullanıp kullanmama hususunda keyfi davranamaz.

4. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi

Kuvvetler ayrılığı sistemi, yasama, yürütme ve yargı olarak tanımlanan kuvvetlerin, değişik yollardan göreve gelen ve aralarında fren ve denge mekanizması bulunan farklı organlara verilmesi, diğer yandanda yargı fonksiyonunun bağımsız hakim ve savcılar eliyle yürütülmesi demektir. Yargının kuvvetler dengesi sistemindeki konumu, nispeten yasama-yürütme dengesine göre daha sağlam olmakla birlikte bu özelliğinin özenle muhafazası, kuvvetler ayrılığı ilkesinin varlığı açısından sigorta işlevini görmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesi günümüzde, yasama ve yürütmenin birleştiği bir hal aldığından, yasama ve yürütme erklerine karşı en etkili denetim organı, yargı erkidir⁴³.

Yürütme ve yargı erklerinin ayrılığı ve birbirine karşı bağımsızlığı ilkesi gereğince, yargı mercileri idareyi herhangi bir hal şeklini uygulamaya zorlayamaz. İdarenin yerine geçip icrai karar alamazlar. İdari yargı yerlerinde dava açılmakla yürütmenin kendiliğinden durmaması da, aynı zamanda bu ilkenin bir gereğidir. Aksi halde, idari davanın açılması üzerine yürütmenin otomatikman durması ve idarenin harekete geçmesinin hakim onayına

⁴¹ Gözübüyük, **a.g.e.**, s. 337.

⁴² Özyay, **a.g.e.**, s. 463.

⁴³ Mehmet Emin Akgül, "Kuvvetler Ayrılığı İlkesinin Dönüşümü ve Günümüz Demokratik Rejimlerindeki Anlamı", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 68, S. 2010/4, s. 98.

bağlı olması ve idarenin hakimın göstereceği yolda hareket etmesi anlamına gelir ki, bu da idarenin yargı mercilerine bağılılığını ifade eder⁴⁴.

Nitekim, 1982 Anayasasının 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilen 5982 sayılı Kanun ile değişik 125'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, yargı yetkisinin, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağı, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği, hüküm altına alınmıştır.

III. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Yürütmenin durdurulması, ilgililerin istemi üzerine iptal davası içinde, tedbir niteliğinde, idari işlemin uygulanmasını durduran geçici bir tedbirdir⁴⁵. Bu tanıma göre yürütmenin durdurulması sadece idari işlemleri kapsamaktadır. Ancak geniş anlamda yürütmenin durdurulması yargı kararlarını da kapsamaktadır⁴⁶.

Yürütmeyi durdurma kararları, yargı denetiminin bir gereği olarak yargısal kararlardır. İdareyi denetleyecek olan idari mahkemelerin davanın esasına ilişkin kararları yanında, ara kararı, yürütmeyi durdurma kararları da birer yargı kararıdır⁴⁷.

İdari yargıya başvurularak, herhangi bir idari işlemin yürütülmesinin durdurulması isteminde bulunabilmesi için, söz konusu işlem hakkında usulüne uygun olarak açılmış bir idari davanın bulunması gereklidir. Böyle bir

⁴⁴ Kıratlı, **a.g.m.**, s. 175.

⁴⁵ Cafer Ergen, **İdari Yargı Davaları**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2008, s. 359.

⁴⁶ Kıratlı, **a.g.m.**, s. 179.

⁴⁷ Ragıp Sarıca, **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Türk Hukuk Kurumu Yayınları, Sevinç Matbası, 1966, s. 6.

idari dava olmaksızın, yürütmenin durdurulması istemlerinin incelenmesi ve karara bağlanması olanaklı değildir⁴⁸.

Yürütmenin durdurulması kurumu, idari yargılama usulüne özgü, iptal davasına sıkı sıkıya bağlı bir kurumdur. Yürütmenin durdurulması, bir yandan iptal davalarında ilgililer için vazgeçilmez bir güvence oluştururken, diğer yandan idarenin yargısal denetimine etkinlik sağlamaktadır⁴⁹.

A. Yargılamanın Fonksiyonu Olarak Yürütmenin Durdurulması

İptal davası açılmış olmasının işlemin icrailiğini etkilememesi, dava sonuçlanana kadar idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaları nedeniyle, yürütmenin durdurulması müessesesi iptal davasına anlam ve içerik kazandıran ve böylece etkili bir idari yargı denetimini mümkün kılan yargısal bir araç olarak kabul edilmektedir⁵⁰.

Yürütmenin durdurulması istemi, yalnızca açılacak bir iptal davasında ileri sürülebileceğinden, bu yönüyle iptal davasına bağlı ve ondan ayrılmayan bir önlemdir. İptal davası, davanın esasına girilmeden ön koşullar yönünden reddedilirse, yürütmenin durdurulması için gereken koşullar gerçekleşmiş olsa bile, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilemez⁵¹.

B. Yürütmenin Durdurulması ve İptal Kararları

Yürütmenin durdurulması ve iptal kararları yargısal kararlar olup, her ikisine de uyulması zorunludur. Ancak hukuki nitelikleri bakımından farklar vardır. İptal kararları hukuka aykırılığı kesin olarak tespit ederek, uyumsuzluğu

⁴⁸ Ergen, **a.g.e.**, s. 359.

⁴⁹ Kazım Yenice, Yüksel Esin, **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Arisan Matbaacılık, 1983, s. 575.

⁵⁰ Refik Tiryaki, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Bazı Sorunlar", **Ankara Barosu Dergisi**, 2002/2, s. 192.

⁵¹ Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak, İsmail Ercan, **İdari Yargı**, 3. Bası, İstanbul, İkinci Sayfa, 2008, s. 153.

sona erdirirler⁵². Yürütmenin durdurulması kararı idari işlemin uygulanmasını bir süre erteleyen, geçici tedbir niteliğinde yargısal kararlardır⁵³. Yürütmeyi durdurma kararı geçici bir tedbir olduğundan, karar davanın her safhasında verilebileceği gibi, yürütmeyi durdurma kararı davanın sonunda verilecek nihai kararla ortadan kalkar⁵⁴.

İptal kararı genellikle, idare tarafından bir takım idari işlemler ve eylemler yapılarak yerine getirilir. Oysa yürütmeyi durdurma kararı, genellikle idarenin harekete geçmesine gerek kalmadan ve yargı kararının yerine getirilmesi için yeni bir idari işlem ve eylemin yapılması beklenmeden kendiliğinden yerine gelir⁵⁵.

Yürütmenin durdurulması kararları, hukuki uyumsuzluğu esastan çözmeyen, idari işlemin etkilerini kesin karar verilinceye kadar, yargılama sonuna kadar askıya alırlar. Bu süreçte idari işlemler hukuk düzeninde varlıklarını sürdürmeye devam ederler. Yürütmenin durdurulması kararı, sadece kararın verildiği andaki hukuka aykırılığı tespit ettiğinden, dava aşamasındaki yeni gelişmeler, bilgi ve belgelerin yargı yerine sunulması ile idari işlem hukuka uygun hale gelebilir⁵⁶.

İptal ve yürütmenin durdurulması kararları etkileri bakımından benzerlik gösterirler. Her iki karara da idare ve bireyler uymak zorunda olup, yargı kararları verildikleri anda geçmişe etkili sonuçlar doğurur. Her iki kararda verildikleri anda idari işlemin tesisinden önceki hukuki durumun gelmesini sağlarlar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bir kararında; *“Bir idari davada verilen iptal kararının, iptali istenen idari işlem ve ona bağlı işlemleri tesis edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak, işlemin tesisinden önceki*

⁵² Odyakmaz, Kaymak, Ercan, **a.g.e.**, s. 154.

⁵³ Tiryaki, **a.g.m.**, s. 194.

⁵⁴ Kıratlı, **a.g.m.**, s. 179.

⁵⁵ Sarıca, **a.g.e.**, s. 32.

⁵⁶ Muammer Oytan, **Danıştayda Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Ülkemiz Matbaası, 1973, s. 254.

hukuki durumu yaratacağı, diğer bir ifadeyle, iptal edilmiş bulunan işlemi hukuk alanında hiç doğmamış hale getireceği, bir iptal davasında verilen yürütmenin durdurulması kararında, henüz ortada bir iptal kararı bulunmadığı takdirde, iptali istenen idari işlemi ve onun sonucu olan işlemleri durduracağı ve tesisinden önceki hukuki durumu yaratacağı, hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verilen düzenlemelerin idarece yürürlükten kaldırıldığı tarihe kadar uygulanma olanağının bulunmadığı...⁵⁷" diyerek yürütmenin durdurulması kararı ile iptal kararlarının aynı hukuki etkiyi doğurduğunu belirtmiştir.

Aynı kararın azlık oyunda ise *"İdari davada verilen yürütmenin durdurulması kararı da, idari işlemin kesinlik ve niteliğine herhangi bir etki yapmaz, onu hukuk düzeninden kaldırmaz; yalnızca, icra edilemez hale getirir. Bu da, idari işlemin yapıldığı tarihten itibaren hukuk düzeninden kaldırıldığı anlamına gelmez. İşlem yürütmenin durdurulması kararına karşın, hukuk düzeninde mevcuttur."* denilmek suretiyle yürütmenin durdurulması kararı ile iptal kararının etki ve sonuçları itibariyle birbirinden farklı olduğuna dair bir yorum yapılmıştır.

C. Yürütmenin Durdurulması ve Ara Kararları

Ara kararları, hakimin davadan el çekmesine yol açmayan, yalnızca yargılamanın bir ileri aşamasına geçmesini sağlayan kararlardır. Ara kararların amacı son kararı verebilmek için ortam hazırlamaktır⁵⁸.

Yürütmenin durdurulması kararı, teknik anlamda ara kararı niteliğindedir. Yürütmenin durdurulması kararı, iptal davasında geçici koruma sağlayan bir davanın esasına etkisi olmayan geçici bir tedbirdir. Yürütmenin

⁵⁷ Danıştay VDDK, 26.2.1999 gün ve E:1998/19, K:1999/139 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

⁵⁸ Odyakmaz, Kaymak, Ercan, **a.g.e.**, s. 156.

durdurulması kararı, ara kararı gibi, nihai karar niteliği taşımadığından temyiz ve karar düzeltme yoluna gidilemez⁵⁹.

Yürütmeyi durdurma ve ara kararı arasında, fonksiyonları, etkileri, iptal davasına etkileri yönünden farklılıklar vardır.

Uyuşmazlığın çözümü için mahkemece re'sen ara kararı verilebilir. Ara kararı bir nevi idari yargıda re'sen araştırma ilkesinin bir zorunluluğudur. Ancak, yürütmenin durdurulması kararı için davacının talebi gereklidir. Davacının talebi olmadan, mahkeme re'sen yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar veremez.

Yürütmenin durdurulması kararı davacı için kazanılmış hak değildir. Mahkeme esas hakkında karar verirken aksi yönde karar verebilir. Ara kararlar ile taraflardan biri lehine müktesep hak oluşmuş ise, mahkeme bununla bağlı olacaktır⁶⁰.

D. Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve İhtiyati Tedbir

İhtiyati tedbir kurumu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 389 ila 399'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağından ya da tamamen imkansız hale geleceğinden veya gecikme sebebiyle bir sakıncanın yahut ciddi bir zararın doğacağından endişe edilmesi hallerinde tedbire konu olan mal veya hakkın muhafaza altına alınması veya bir yediemine tevdi ya da bir şeyin yapılması veya yapılmaması gibi, sakıncaları ortadan kaldıracak veya zararı engelleyecek her türlü tedbire ihtiyati tedbir kararı denilir.

İdari yargılama usulünde yer alan yürütmenin durdurulması ile adli yargıda hukuk yargılamasında yer alan ihtiyati tedbir kararı birbirine benzetmekle birlikte, bir çok yönden farklılıkları vardır.

⁵⁹ Tiryaki, **a.g.m.**, s. 194.

⁶⁰ Bahadır Kılınç, **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Adil Yayınevi, 1998, s. 33.

1. Amaç Farkı

Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemle hakkı ihlal olunanın hakkını korumaya yöneliktir. İhtiyati tedbir kararı ise uyuşmazlık konusu olan mal veya hakkın korunması ya da muhafazasını amaçlar. İhtiyati tedbirin çeşidine göre, hakim dava konusu menkulün yediemine teslimine, menkul malın muhafazasına, bozulacak malın satılmasına, gayrimenkulün başkasına devrinin yasaklanmasına karar verebilir⁶¹.

2. Usul Farkı

Yürütmenin durdurulması iptal davası ile birlikte istenebilir. İptal davasından ayrı olarak yürütmenin durdurulması istenemez. Ayrıca, dava açıldıktan ve kanun yollarına başvurulduktan sonrada yürütmenin durdurulması istenebilir⁶². İhtiyati tedbir talebi dava açılmadan öncede istenebilir.

İhtiyati tedbirde, hakim kural olarak iki tarafıda dinler, ancak zorunlu hallerde karşı tarafı dinlemeden karar verebilir. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için idarenin savunmasının alınması gerektiği yönünde kanuni bir zorunluluk olmamakla birlikte, savunmayı almaya engel bir durumda yoktur.

3. Konu Bakımından Fark

Yürütmeyi durdurma kararı ile dava konusu idari işlemin uygulanması ertelenmektedir. İhtiyati tedbirde ise, tedbire konu hak ve mal hakkında

⁶¹ Baki Kuru, Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku-Ders Kitabı**, 19. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2008, s. 614-615.

⁶² Gürsel Öngören, "Yürütmenin Durdurulması", **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 63, S. 10-11-12, 1989, s. 654.

muhafaza etme, temlikin önlenmesi, teslim, satışı durdurma gibi çeşitli tedbirler yer almaktadır⁶³.

Yürütmenin durdurulması kararı geçmişe etkili sonuç meydana getirirken, ihtiyati tedbir kararının geçmişe geçerliliği yoktur.

4. Kararların İcrası Bakımından Fark

İhtiyati tedbir kararı, kararı veren mahkemenin bulunduğu veya tedbir konusu mal ya da hakkın bulunduğu yer icra dairesinden talep edilir. İhtiyati tedbir kararının uygulanması için gerekirse zor kullanılabilir. Yürütmenin durdurulması kararına idare uymak zorundadır. Kararın icrasını idare yerine getirir. İdare kararı yerine getirmek için zorlanamaz.

5. Süre Farkı

İhtiyati tedbir kararının, verildiği tarihten itibaren bir hafta içinde uygulanmasının talep edilmesi gerekmektedir. Yoksa, tedbir kararı kendiliğinden kalkar. İhtiyati tedbir kararının etkisi, aksi belirtilmediği takdirde, nihai kararın kesinleşmesine kadar devam eder. Yürütmenin durdurulması kararı ise nihai karar verilince kalkar. İptal kararları geçmişe etkili olduğundan, işlem hukuk alanında hiç doğmamış gibi sonuç doğuracaktır.

E. Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve İhtiyati Haciz Kararı

İhtiyati haciz kurumu İcra ve İflas Kanunu'nun 257 ila 268'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. İhtiyati haciz, para alacaklarına ilişkin mevcut veya müstakbel takibin sonucunun güvenceye alınması için mahkeme kararı ile borçlunun mal varlığına el konulmasını sağlayan,

⁶³ Öngören, **a.g.m.**, s. 655.

alacağın zamanında ödenmesini emniyet altına alan geçici bir hukuki korumadır⁶⁴. İhtiyati haciz, para alacakları veya para olarak talep edilebilen alacaklar için düzenlenmiştir. İhtiyati haciz kararıyla, yürütmenin durdurulması kararı gibi geçici bir hukuki koruma sağlamaktadır. Ancak, ihtiyati haciz geleceğe yönelik olarak, sadece para alacağının güvence altına alınmasına imkan verirken, yürütmenin durdurulması kararı icra edilen işlemin etkilerini geçmişe yönelik olarak askıya almaktadır.

Yargıtay bir kararında ihtiyati haciz kurumu ile yürütmenin durdurulması kurumunu karşılaştırırken *“İcra iflas hukukundaki ihtiyati haciz müessesesi, medeni usul hukukundaki ihtiyati tedbir ve idare hukukundaki yürütmenin durdurulması müesseseleri gibi bir geçici hukuki koruma önlemidir (Üstündağ, S.: İhtiyati Tedbirler, İstanbul 1981, s. 1). Türk hukuku açısından etkin hukuki himayenin sağlanmasının hukuk devletinin bir gereği ve dolayısıyla Anayasa'nın bir emri olduğunu kabul etmek gerekir. Her ne kadar yürütmenin durdurulmasında (1982 Anayasası m. 125, V) olduğu gibi Anayasa'da doğrudan ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kurumlarının düzenlenmesini emreden açık bir hüküm yoksa da Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan "hukuk devleti" ilkesinin, kanun koyucuya, bireylere etkin hukuki himaye sağlama ödevini vermiş olduğu kuşkusuzdur. İhtiyati haciz açısından soruna bakıldığında, takip borçlusu, mallarını kaçırarak haksız çıkacağını tahmin ettiği bir takibin sonuçlarından kurtulabilir. İşte buna engel olmak, elde edilen hakkın aynen gerçekleştirilmesini sağlamak hukuk düzeninin görevidir. Geçici hukuki koruma önlemleri toplumsal barışın sağlanması açısından da önem taşımaktadır⁶⁵.”* demek suretiyle idari usul yargılamasında yer alan yürütmenin durdurulması, hukuk usulü yargılamasında düzenlenen ihtiyati tedbir ve icra sistemi içerisinde yer alan ihtiyati haciz gibi geçici koruma tedbirlerinin hukuk düzenindeki önemlerine vurgu yapmıştır.

⁶⁴ Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay, Muhammet Özekes, **İcra ve İflas Hukuku Temel Bilgiler**, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004, s. 137.

⁶⁵ Yargıtay 19. HD., 12.6.2008 gün ve E:2008/4717, K:2008/6504 sayılı kararı, (Erişim) UYAP Mevzuat Programı, 17 Mayıs 2010.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MAHKEMELERİNDE DAVA AÇILMASININ VERGİSEL İŞLEMLERE ETKİSİ VE VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

I. VERGİ DAVASININ KAPSAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi yargısında yürütmenin durdurulması kurumunun amacının ve yürütmenin durdurulması kararlarının vergisel işlemler üzerindeki etkilerinin daha iyi anlaşılabilmesi için vergi davasının hukuki niteliğinin ortaya konulması ve incelenmesi gerekmektedir.

Vergi davaları, görüm ve çözümü vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıklardır.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda "vergi davası" tanımlanmamış olmakla birlikte, iptal ve tam yargı davalarından farklı düzenlemelere yer verilmiştir.

2576 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde vergi mahkemelerinin görevine giren davalar sayılmıştır. Kanunun 6'ncı maddesinde; " Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler." denilmektedir.

2576 sayılı Kanun'da vergi davalarının konusu ve kapsamı vergi mahkemelerinin görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali

yükümler ile bunların tahsili aşamasında meydana gelen uyuşmazlıklar ile sınırlandırılmıştır⁶⁶.

Kanunun 5'inci maddesinde idare mahkemelerinin görevine giren dava türleri arasında iptal ve tam yargı davaları açıkça sayılmasına rağmen, vergi mahkemelerinin görevleri arasında bu dava türleri sayılmamış olup⁶⁷, vergi mahkemelerinde bakılacak dava konuları Kanunun 6'ncı maddesinde ayrı olarak düzenlenmiştir.

Vergi davasının kurumsal niteliğinden ziyade, uyuşmazlığın niteliği önemlidir. 2576 sayılı Kanunda vergi davaları iptal ve tam yargı davasından ayrılmıştır. Yine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, 6183 sayılı AATUHK'da ve diğer özel vergi kanunlarında vergi davalarına ilişkin özel düzenlemeler mevcuttur.

Vergi idaresinin vergilemeye ilişkin eylemi, bir idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa açılacak dava, kural olarak, iptal davası niteliğini taşıyacaktır. Bu durumda vergi mahkemesinin vereceği karar da ya idari işlemin hukuka aykırı bulunarak iptali ya da davanın reddi yönünde olacaktır⁶⁸.

Vergi davasının iptal davası niteliğinin kanun koyucu tarafından kabul edildiğine başka bir örnek olarak "*yürütmenin durdurulması*" kurumu gösterilir. Nitekim yürütmenin durdurulması bir iptal davası kurumudur ve bu kurumu düzenleyen 2577 sayılı Kanunun 27'nci maddesinde vergi davalarına da yer verilmiştir.

Diğer taraftan, vergi davasının sonucunda hüküm altına alınacak miktarın idarece taraflara bildirileceği kurala bağlandığına göre, hakim dava konusu işlemin sadece bir kısmının iptaline de karar verebilecektir. Bu da vergi hakiminin, idare mahkemesi hakiminden farkını ortaya koymaktadır.

⁶⁶ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s. 240.

⁶⁷ Oluş Yayıncılık, **Vergi Davaları**, Ankara, Mayıs 2008, s. 66.

⁶⁸ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s. 242.

Bütün bu düzenlemeler dikkate alındığında, vergi davasında önemli olan, uyuşmazlığın niteliğine göre elde edilecek karardır. Parasal uyuşmazlık içeren davalar karşımıza tam yargı davası kimliğinde çıkabileceği gibi, ihtiyati haciz ve haciz uygulanması, mükellefiyetin iptali gibi idari işlemler de iptal davasına konu olabilmektedirler.

Vergi hakimi her durumda, idarenin, vergi kanunlarının belirlediği matrah ve oranlara uyup uymadığını inceler, bir başka deyişle, vergi davasında hakim, iptal davasında yaptığı gibi objektif nitelikte bir araştırmaya girişmektedir⁶⁹. Bu görüşe göre, vergi davaları, kural olarak, iptal davası niteliği taşır;⁷⁰ ancak belli durumlarda tam yargı davası niteliğine de bürünebilir⁷¹. Tahsil olunan verginin iadesinin istenilmesi, yargı kararlarının yerine getirilememesi nedeniyle tazminat ve faiz istenilmesi, haciz işlemi nedeniyle uğranılan zararların tazmini gibi tam yargı davaları sayılabilir.

Vergi uyuşmazlıklarının iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte, kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen yönleride bulunmaktadır. Nitekim, vergi davasında mahkeme, sadece vergi idaresinin işlemini iptal etmekle yetinmeyip, tarhiyatın veya tahsil işleminin hukuka aykırı olan kısmını iptal ederek uyuşmazlığı çözüme ulaştırmaktadır. Vergi mahkemesinin uyuşmazlığı çözmek için verdiği karar, idarenin yerine geçerek karar verdiği anlamına gelmez⁷².

Sonuç itibarıyla vergi davalarını iptal ve tam yargı davası kalıpları içine sığdırmaya çalışmak; vergi davalarının kapsamını daraltmak olacaktır ve tam manasıyla “vergi davası” kavramı karşılanamayacaktır.

⁶⁹ Civan Turmangil, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987, s. 152.

⁷⁰ Nuri Alan, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 26.

⁷¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 191.

⁷² Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 128.

II. VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇILMASININ VERGİ İŞLEMLERİNE ETKİSİ

Anayasanın 125'inci maddesinde, “İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.” denilerek, yürütmeyi durdurma kurumunun genel çerçevesi çizilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasında da, “*Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.*” hükmü ile dava açılmasının idari işlemin yürütülmesini durdurmayaacağı kural haline getirilmiştir.

İdari yargı yerlerinde dava açılması ya da temyiz yoluna başvurulması, aksi kanunda öngörülmedikçe idari işlemlerin yürütülmesini durdurmaz. İdari İşlemler aksi ispatlanana kadar hukuka uygun sayılır ve yürütülür. Buna karşılık vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bir kısım davalarda, dava açılması yürütmeyi durdurur⁷³. Bunun için davacının talepte bulunmasına ya da mahkemenin karar vermesine gerek yoktur⁷⁴.

Vergi davasının açılması ile mahkeme esas hakkında kararı verene kadar; açılan dava, tahakkuk aşamasındaki bir vergi ve ceza ile ilgili ise tahakkuk ertelenmekte, tahsil aşamasındaki bir vergi ile alakalı ise, yürütmeyi durdurma kararı alınması şartıyla verginin tahsili ertelenmektedir⁷⁵.

Vergi uyuşmazlıklarında, tarh işlemlerine karşı dava açılması neticesinde tahsil işlemlerinin durması yerinde bir düzenlemedir. Aksi takdirde, henüz tarh işlemlerinin hukuka uygunluğu denetlenmeden, mükellef adına ödeme emri düzenlenecek ve haciz işlemleri başlayacaktır. Bu durumda, tarhiyat kesinleşmeden, vergi mahkemesinde görülmekte olan ve

⁷³ A.Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 18. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s. 450-451.

⁷⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 167.

⁷⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 133.

birbirine bağılı üç dava olacaktır. Tarh işlemi yargı yerlerince iptal edildiği takdirde, buna bağılı olarak ödeme emri ve haciz işlemide iptal edilecektir. Dolayısıyla, idare fazladan yargılama gideri ödediği gibi, bu aşamalar için tesis ettiği işlemler sonuçsuz kalacaktır.

İlk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştayda idari dava açılması, bu idari davaya konu işlemin icrailiğine etki yapmamaktadır. Yani, Danıştayda ilk derece olarak vergi davası açılması, davaya Danıştay Vergi Dava Dairelerinin⁷⁶ bakması işlemin icrailiğini durdurmamaktadır. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ilk derece mahkemesi olarak Danıştaya açılacak bu davalarda yürütmenin durdurulması istenilmelidir.

A. Vergi Davası Açılması Sonucu Tahsilatın Kendiliğinden Durması

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında; *“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26'ncı maddenin 3'üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”* denilmektedir.

Bu düzenlemeye göre, vergi davalarında genel kural, tarh işlemlerine ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini

⁷⁶ 6110 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireleri vergi dava dairesi olarak görevlendirilmiş, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun dairelerin görev bölümüne ilişkin 28 ila 34'üncü maddeleri yürürlükten kaldırıldığından, 29.4.2011 tarih ve 27919 sayılı RG'de yayımlanan 25.4.2011 gün ve E:2011/13, K:2011/13 sayılı Danıştay Genel Kurulu kararı ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireleri arasında görev dağılımı yapılmıştır.

durdurması yönündedir. Yürütmenin durması için davanın açılmış olması yeterlidir, yani tahsilat işleminin durması kendiliğinden olmaktadır⁷⁷.

1. İkmalen, Re'sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlara Karşı Dava Açılması

Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarh işlemi adı verilir. Tarh edilen verginin yükümlüye tebliğinden sonra kanuni süresinde vergi davası açılmaması ya da açılan davanın reddi ile vergi borcu tahakkuk eder; böylece vergi ödenmesi gereken bir aşamaya gelmiş olur⁷⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde de, verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak tanımlanmıştır.

Verginin tarhı, çeşitli usuller ve uygulamalar çerçevesinde gerçekleşebilmektedir. Bunlar, beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı ve idarece vergi tarhıdır⁷⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açamayacakları öngörülmüştür. Tahsil işleminin davanın açılması ile durabilmesi için, tarh işleminin ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış olması gerekmektedir⁸⁰.

Beyana dayalı vergilerde tahakkuk tarh işlemiyle birlikte gerçekleşmekte, mükellefin beyanı esas alınarak tarh işlemi ile tahakkuk fişi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir.

⁷⁷ Candan, **a.g.e.**, s. 608.

⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 88.

⁷⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s. 60.

⁸⁰ Candan, **a.g.e.**, s. 609.

Beyana dayalı tarhiyatlar hariç, diğer tarhiyat usulleri için mutlaka ihbarname kuralının işletilmesi ve yükümlülerin dava açma haklarını kullanabilmesine yönelik Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin kararında;

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesinde beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine tahakkuk fişinin tanzim olunacağı düzenlenmiştir. Mükellef tarafından beyan dışı bırakılan vergilerin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesi ise tahakkuk fişi esassından farklıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin öncelikle "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunması gerekmektedir. Anılan Kanunun 35'inci maddesinde yazılı malumatları içeren ihbarnamenin ilgiliye tebliğinden sonra, ihbarnamenin kesinleşmesi üzerine idarece tahakkuk fişi düzenlenmesi gerekmektedir. İdarece tahakkuk fişi düzenlenebilmesi için ya beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi ya da mükellef adına tanzim ve tebliğ olunan vergi/ceza ihbarnamesi kesinleşmelidir.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirket ile ...Ltd.Şti. arasında imzalanan 1.1.2002 tarihli kira sözleşmesinden kaynaklı tahliye davasında Ankara 9.Sulh Mahkemesi'nin 15.5.2009 tarih ve E:2005/2258 sayılı yazısı ile kira sözleşmesinin 21'inci maddesinde belirtilen 1.000.000,00 TL sigorta bedeli üzerinden, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi gereğince 7.500,0 TL damga vergisinin tahsili istenildiği ve bu yazıya istinaden davalı idarece 2002 dönemi damga vergisi ve gecikme faizinin tahakkuk ettirildiği anlaşılmıştır.

Olayda, Mahkememizin 28.8.2009 tarihli ara kararı ile dava konusu tahakkuk fişinin yasal dayanağı sorulmuş olup, alınan cevabi yazıda davacı adına düzenlenen 19.6.2009 tarih ve 2009/1 sayılı tahakkuk fişinin dayanağı olarak tahakkuk fişinden sonra ki bir tarihte düzenlenen 27.6.2009 tarih ve 2009/2 sayılı ceza ihbarnamesi gösterilmiştir. Ayrıca tahakkuk fişine esas

olarak düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin damga vergisi tarhiyatına ilişkin olmadığı, ihbarnamenin vergi ziyai cezası içerikli olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, öncelikle davacı şirket adına usulüne uygun olarak ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi gerekirken, vergilendirme ilkelerine aykırı olarak doğrudan tahakkuk fişi düzenlenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır⁸¹.” denilmiştir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler ihbarname ile ilgiliye tebliğ edilmektedir⁸². Tebligatı alan yükümlünün bu ihbarnameye karşı 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı vardır⁸³. Dava açma süresi içerisinde, yargı yoluna gidilmiş ise, tahakkuk işlemi mahkemenin vereceği karara kadar ertelenmektedir⁸⁴. Ayrıca, dava açılmakla tahsil işlemleri durmakta olup,⁸⁵ bu aşamada kamu alacağının ödeme emri ile istenilmesi mümkün değildir.

Vergi mahkemesinde dava açılması, tarh ve ceza kesme işleminin, ancak dava konusu edilen kısmının tahsil işlemini durdurur⁸⁶. Dava konusu edilmeyen tarh ve ceza kesme işleminin tahsilatı durmaz, tahsil işlemi devam eder⁸⁷.

Tahsilatı duran tarh ve ceza işlemlerine konu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezaları, dava devam ederken ödenebilir. Ödeme yapılmasına engel bir durum yoktur⁸⁸.

⁸¹ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 18.9.2009 gün ve E:2009/1487 YD.

⁸² Eray Mercan, Mustafa Dünder, **Temel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayını, 2009, s. 47-48.

⁸³ Bilici, **a.g.e.**, s. 71.

⁸⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 76.

⁸⁵ "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun ile değişik 27/3'üncü maddesinde; "Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur" hükmü yer almış bulunduğundan, anılan madde hükmü karşısında yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine yer olmadığına ve tebligatın tamamlanmasına, 15.9.2010 tarihinde karar verildi." Ankara 1. Vergi Mahkemesi E:2010/2378 YD.

⁸⁶ Candan, **a.g.e.**, s. 610.

⁸⁷ H.Hüseyin Bayraklı, "Türk Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması", **Anadolu Üniversitesi Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yıllığı**, 1991, s. 134.

⁸⁸ Candan, **a.g.e.**, s. 610.

2. Vergi Cezalarına Karşı Dava Açılması

Vergi aslına bağlı olmadan kesilen vergi ziyaı cezası, özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezasıda yükümlülere ihbarname ile bildirilir. Kendilerine ceza kesilenlerin itiraz hakkı bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinde, kendilerine vergi cezası kesilenlerin, kesilen bu cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmiştir⁸⁹. Vergi cezalarına karşı dava açılmadığı takdirde, dava açma süresinin sonunda ceza kesinleşmiş olacak ve cezalar ödeme emri ile istenebilecek duruma gelecektir. Ancak, bu cezalara karşı dava açılması, aynen tarh işlemlerinde olduğu gibi tahsilat işlemlerini durdurur⁹⁰.

3. Gümrük Vergi ve Cezalarına Karşı Dava Açılması

4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'nun 5911 sayılı Kanunla değişik 242'nci maddesinde, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilecekleri, itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurabilecekleri düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ile 2577 sayılı Kanunun 27/3'üncü maddesinden ayrı olarak gümrük vergi ve cezalarına

⁸⁹ Erkan Gürboğa, Tuncel Atabey, **Vergi Kılavuzu**, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayını, 2008, s. 31.

⁹⁰ “Davacı şirket vekili tarafından, 2008/9 dönemine ait Ba-Bs bildirim formu elektronik ortamda kanuni süresinde verilmediğinden bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca müvekkili şirket adına kesilen 1.490,00-TL tutarındaki özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek iptali ve yürütmenin durdurulması istenilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun ile değişik 27/3'üncü maddesinde; “Vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur” hükmü yer almış bulunduğundan, anılan madde hükmü karşısında yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine yer olmadığına ve tebligatın tamamlanmasına, 8.12.2010 tarihinde karar verildi.” Ankara 1.Vergi Mahkemesi E:2010/3230 YD.

karşı dava açılmasının kararların yürütmesini durdurmayaacağı ilkesi getirilmişti.

Anayasa Mahkemesine yapılan itiraz başvurusunda, Anayasa Mahkemesi ilgili Kanun maddesini,

“İtiraz konusu kural “Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.” biçimindedir.

Anayasa’nın 10’uncu maddesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” denilmektedir. Bu yasak, birbirinin aynı durumunda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını, ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Aynı durumda olanlar için farklı düzenleme eşitliğe aykırılık oluşturur. Anayasa’nın amaçladığı eşitlik, mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında değişik uygulamalar yapılamaz.

Kimi yasalarda mali yükümlülükler düzenlenmiş olup çeşitli vergi, resim ve harçların her birinin ayrı bir usul ile beyan, tarh ve tahsil edilmesinin kurala bağlanması bu yükümlülüklerin farklı özelliklere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Genel olarak verginin beyanı, tarh, tahakkuk ve vergi mahkemelerinde dava açma usulü ile ilgili kurallar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda, tahsile ilişkin kurallar ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer almıştır. Gümrük vergi ve cezaları konusunda ise verginin beyanı, hesaplama, tahakkuk, gümrük idaresine itiraz ve

dava açılması ile ilgili kurallar 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş, gümrük vergi ve cezalarının tahsilat usulü de 6183 sayılı Yasa'da belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasında "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir." denilerek mükellefin tanımı yapılmış, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 11 numaralı fıkrasında da "yükümlü" deyiminin "gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri" ifade edeceği belirtilmiştir. Vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin her biri farklı özelliklere sahip iseler de, diğer vergi mükellefleri ile gümrük vergisi mükelleflerinin, mükellef olma, kendilerinden tahsil edilmesi gereken mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve aynı yargı mercilerinde davacı olarak haklarını arayabilmeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur.

Buna göre, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel, Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırıdır. Kuralın iptali gerekir⁹¹." gerekçesiyle iptaline karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin bu kararı ile gümrük vergisi tarhiyatları ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda da, yürütmenin durdurulması talep edilmesine ve mahkeme tarafından bir karar verilmesine gerek olmadan, tahsil işlemlerinin yürütmesi kendiliğinden durmaktadır⁹².

⁹¹ AYM 18.10.2005 gün ve E:2003/7, K:2005/71 sayılı kararı, 22.2.2006 tarih ve 26088 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹² "Davacı şirket vekili tarafından, müvekkili şirketin 15.12.1995 tarih ve 23152 sayılı serbest

B. Vergi Davası Açılması Sonucu Tahsilatın Kendiliğinden Durmayacağı Haller

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi davalarında hangi hallerde yürütmenin durdurulması isteminde bulunulabileceği düzenlenmiştir. Bu durumlar, dava dosyasının işlemiden kaldırılması, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalar ve tahsilat işlemleri olarak sayılmıştır⁹³.

Bu işlemler haricinde, vergi mahkemesinde açılacak bazı dava türlerinde de yürütmenin durdurulması istenilmesine engel bulunmamaktadır.

1. İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinde, düzeltme hükümleri saklı kalmak kaydıyla, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergileri dava konusu yapamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mükellefler, verecekleri beyannamelere ihtirazi kayıt düşerek, tarh edilen vergi ve mali yükümlülükleri vergi mahkemelerinde dava konusu yapabilirler. Mükellef bu yolla bir yandan beyanname vermemenin sonuçlarına karşı kendini korumuş, diğer yandan da dava açma

dolaşıma giriş beyannamesi ile ithal ettiği uçağın ithaline müteakip satıldığından muafiyet şartlarını ihlal ettiği gerekçesiyle tahakkuk ettirilen 26.243,63 TL katma değer vergisine karşı yapılan düzeltme ve itiraz başvurularının reddine ilişkin işlemin; ithal edilen uçağın 9 yıl sonra satıldığı, verginin zaman aşımına uğradığı, muafiyet şartlarının ihlal edilmesinin söz konusu olmadığı ileri sürülerek iptali ve yürütmenin durdurulması istenilmiştir. Hüküm veren Ankara 1.Vergi Mahkemesince yürütmenin durdurulması istemi hakkında gereği görüşüldü: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun ile değişik 27/3'üncü maddesinde; "Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur" hükmü yer almış bulunduğundan, anılan madde hükmü karşısında yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine yer olmadığına ve tebligatın tamamlanmasına, 28.7.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi." Ankara 1. Vergi Mahkemesi E:2009/1554 YD.

⁹³ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 653.

hakına sahip duruma gelmiş olur⁹⁴. Aksi durumda mükellefin kendi beyan ettiği vergilere karşı dava açabilmesi mümkün değildir.

Söz konusu ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarhiyatın dava konusu edilebileceği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasıyla hüküm altına alınmıştır.

İhtirazi kayıtlı olarak verilen beyannamelerde; belirli bir matrahın bulunması, beyan üzerinden vergi tarhiyatının yapılması, beyanname üzerinde veya ayrı bir dilekçe ile ihtirazi kayıt ve gerekçesi ile dava hakkının saklı tutulduğunun belirtilmesi gerekmektedir⁹⁵.

Beyanname ihtirazi kayıt olmaksızın verildiği takdirde, yükümlü ancak vergi hatasından dolayı düzeltme isteminde bulunabilir. Çünkü beyana karşı dava açılabilmesi mümkün değildir. Böyle bir durumda, yükümlü düzeltme ve şikayet yolunu kullanmadan doğrudan dava açamaz⁹⁶.

Beyan üzerine tahakkuk eden vergiyi ihtirazi kayıtlarla ödemek, ihtirazi kayıtlarla beyan yerine geçmemektedir. Yükümlünün kendi beyanı doğrultusunda tahakkuk ettirilerek ödenen vergilerin ve gecikme zamlarının iadesi istemiyle doğrudan dava açılmayacağı gibi, bu vergilerin ihtirazi kayıtlarla ödenmesi, ihtirazi kayıt müessesesi kapsamında, beyanın ihtirazi kayıtlarla yapıldığı anlamında taşımaz⁹⁷. Bu hukuki durum karşısında, vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için, öncelikle düzeltme ve şikayet başvurusu kapsamında bir başvuru yapılması gerekir.

⁹⁴ Şükrü Kızılot, “İhtirazi Kayıtlarla Beyanda Yürütmeyi Durdurma”, **Hürses**, 23 Ocak 1999, s. 7.

⁹⁵ Mehmet Bozkurt, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesi ve Etkileri-2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 541, Mart 2010, s. 109.

⁹⁶ Bozkurt, **a.g.m.**, s. 109.

⁹⁷ “Vergi Mahkemelerinde dava açılabilmesi; ya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen işlemlerden birinin ya da 27'nci fıkrasında sözü edilen ve aynı Kanunun 116'ncı ve devamı maddelerinde düzenlenen “düzeltme-şikayet” müessesesi kapsamında tesis edilen bir işlemin varlığıyla mümkün olduğu; beyan doğrultusunda tahakkuk ettirilerek ödenen vergilerin ve gecikme zamlarının iadesi istemiyle doğrudan dava açılmayacağı; ihtirazi kayıtlarla ödemenin, ihtirazi kayıtlarla beyan yerine geçemeyeceği; böyle bir davada işin esasının incelenemeyeceği hk.” Danıştay 7.D., 27.4.2010 gün ve E:2008/5286, K:2010/2022 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 40, S. 125, 2010, s. 261-264.

Kanun hükmü gereğince ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tarh ve tahakkuk olunan vergiye karşı dava açılması tahsilat işlemlerini durdurmaz. Mükellef, beyan ettiği vergiyi vadesinde ödemekle yükümlüdür. İhtirazi kayıt, ödemeye engel değildir. Bu nedenle, davacının, ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergiye karşı yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekir.

2. Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında, davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyasının işlemden kaldırılacağı ve varsa yürütmenin durdurulması kararının kendiliğinden hükümsüz kalacağı, dosyanın işlemden kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği, hüküm altına alınmıştır.

Vergi mahkemesinde dava açıldıktan sonra tebligat yapılamaması nedeniyle dosya işlemden kaldırılırsa, bu dosyalarda tahsil işlemleri durmaz⁹⁸. Dosyanın yeniden işleme konulması durumunda da tahsil işlemleri devam edecektir. Bu durumda davacı tarafından yürütmenin durdurulması istenebilir⁹⁹.

Tahsil işlemleri, hem tarhiyata karşı açılan davalar, hem de diğer işlemlere karşı açılan davalar için devam edecektir. 2577 sayılı Kanunun 27/3'üncü maddesinde vergi davasından bahsedilmektedir. Bu durumda tarhiyata karşı açılan davada, dosya işlemden kaldırıldıktan sonra davanın yeniden işleme konulması istenilirse, yürütme tekrar kendiliğinden durmayacaktır. Bu durumda vergi dairesi vergi ve cezanın tahsili amacıyla ödeme emri düzenleyebileceğinden, davacının tarhiyat işlemine karşı yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekecektir.

⁹⁸ Selçuk Hondu, “İdare ve Vergi Mahkemelerinden Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz”, **Danıştay Dergisi**, S. 80, 1991, s. 30.

⁹⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 653.

Aksi takdirde, bir yıllık süreler halinde dosyanın işlem den kaldırılmasına bilinçli olarak sebep olan davacı, tahsil işlemlerinin belirsiz bir süreli olarak sürüncemede kalmasına, tahakkukun uzun yıllar boyunca kesinleşmesine engel olur.

Tarih ve ceza kesme işlemlerine karşı davanın ilk açılışında tanınan tahsil işleminin yürütmesinin durdurulması etkisi, 2577 sayılı Kanunun 26'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca işlem den kaldırılan dosyaların yeniden ve süresinde işleme konulmaları halinde tanınmamaktadır¹⁰⁰.

Mahkemece dosyanın işlem den kaldırılabilmesi için, dosyada davacıya hiç tebligat yapılamamış olmalıdır. Davacıya bildirdiği adreste bir defa dahi tebligat yapılmışsa, dosya işlem den kaldırılamaz¹⁰¹. Mahkemece, tebligatların 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 35'inci maddesi uyarınca kapıya yapıştırılmak suretiyle yapılması ve dosyanın tekemmül ettirilerek karar bağlanması icap eder.

Davacının bilinen adresinde tebligat yapılamaması nedeniyle, tebliğ alındısının postadan geri dönmesi üzerine Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin dosyanın işlem den kaldırılmasına ilişkin verilen bir kararında karşı oyda bu hususa değinilmiştir;

“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60'inci maddesinde vergi mahkemelerine ait her türlü tebliğ işlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı hükme bağlanmıştır.

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 35'inci maddesinde; “Kendisine veya adresine kanunun gösterdiği usullere göre tebliğ yapılmış olan kimse, adresini değiştirirse, yenisini hemen tebliği yaptırmış olan kaza merciine bildirmeye mecburdur. Bu takdirde bundan sonraki tebliğler bildirilen yeni

¹⁰⁰ Candan, a.g.e., s. 610-611.

¹⁰¹ “Mahkemece verilen ara kararı dava dilekçesinde gösterilen adreste tebliğ edilen davacıya, birinci cevap dilekçesinin tebliğ edilememesi üzerine dosyanın işlem den kaldırılması ve sonuçta davanın açılmamış sayılmasının hukuka uygun olmadığı hk.” Danıştay 9.D, 21.1.2009 gün ve E:2007/4510, K:2009/91 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 39, S. 122, 2009, s. 402-403.

adrese yapılır. (Değişik fıkra: 19/03/2003 - 4829 S.K./11. md.) Adresini değiştiren kimse yenisini bildirmediği ve yeni adres tebliğ memurunca da tespit edilemediği takdirde tebliğ olunacak evrakın bir nüshası eski adrese ait binanın kapısına asılır ve asılma tarihi, tebliğ tarihi sayılır. (Değişik fıkra: 19/03/2003 - 4829 S.K./11. md.) Bundan sonra eski adrese çıkarılan tebliğler muhataba yapılmış sayılır.” denilmektedir.

Davacıya tebliğ edilemeyen evrak; dosyanın tekemmülünden sonra yaptırılan bilirkişi raporu olup, birinci cevap dilekçesinin ve 02.6.2010 günlü ara kararının davacının dava dilekçesinde gösterdiği adreste tebliğ edildiği, 02.6.2010 günlü ara kararımıza istinaden istenilen bilgi ve belgelerin davacı tarafından Mahkememize ibraz edildiği dosyanın incelenmesinden anlaşılmaktadır. Dava dilekçesinde gösterdiği adreste kendisine evvelce tebligat yapıldığı, bu tebligatlardan haberdar olduğu tartışmasız olan davacının, eski adresini değiştirdiği ve tebligata elverişli yeni adresini bildirmediği veya böyle bir adresin saptanamadığı durumlarda tebligatın, Tebligat Kanunu'nun 35'inci maddesine göre yapılması zorunludur.

Buna göre, bilirkişi raporunun Tebligat Kanunu'nun 35'inci maddesi uyarınca davacının bildirdiği adreste tebliğ edilerek, işin esasına girilmesi gerekirken 2577 sayılı Kanunun 26/3'üncü maddesi uyarınca dosyanın işlemiden kaldırılması yönünde verilen karara katılmıyorum¹⁰².”

3. Tahsilat İşlemlerine Karşı Dava Açılması

Tahsilat işlemleri, kesinleşmiş bir amme alacağının, borçludan alınması aşamasındaki tüm işlemleri kapsar. Vergi dairesi müdürlüğü tarafından mükellefe gönderilen ödeme emri, tahsil işlemlerinin ilk basamağını oluşturur ve sonraki aşama ise alacağın zorla tahsili olan cebri icra yolu olan hacizdir.

¹⁰² Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2009/2393.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca düzenlenen ödeme emrine, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk kararlarına karşı, menkul ve gayrimenkul haczi ile haczedilen malların satışına yönelik işlemlere karşı dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Mükellef tarafından açılan davaya rağmen, vergi idaresince tahsilat işlemlerine başlanabilir veya başlayan tahsilat işlemlerine devam olunabilir. Dava konusu işleme muhatap olanlar, diğer şartların varlığı halinde yürütmenin durdurulmasını talep edebilirler¹⁰³.

a. Ödeme Emri

Tarh ve tahakkuk işlemlerinden sonra vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için ödeme emri çıkarılır ve borçluya tebliğ edilir. Ödeme emri tahsil işleminin yazı ile bildirilmesi niteliğini taşır¹⁰⁴.

6183 sayılı AATUHK'nun 55'inci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı, 58'inci maddesinde de, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açılabileceği düzenlenmiştir.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kimse, hakkında cebri tahsil işlemlerinin uygulanmasına ve amme alacağının haczedilerek mal varlığının satış yöntemiyle paraya çevrilmek suretiyle tahsiline engel olabilmek için, amme borcunu 7 günlük süre içerisinde ödemesi veya aynı süre içerisinde ödeme emrine karşı dava açarak yürütmenin durdurulmasını istemesi gerekir¹⁰⁵.

¹⁰³ Bozkurt, **a.g.m.**, s. 109.

¹⁰⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 163.

¹⁰⁵ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açıklamalı**, Ankara,

Ödeme emrine karşı açılacak davada, davacının ileri sürebileceği iddialar sınırlıdır. Böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı iddialarıyla ödeme emrinin iptali istenebilir.

Amme alacağının zaman aşımına uğramaması için vergi dairesince tarh ve tahsil zaman aşımı süreleri içinde tebligat, tahsilat ya da haciz işlemi uygulanmalıdır. Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin bir kararında;

“Olayda, vadesi 29.1.2000 tarihi olan ödeme emri içeriği borca ilişkin ihbarnamenin 26.8.2000 tarihinde düzenlendiği ve 30.12.2000 tarihinde ilan edilmiş olduğu görülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 366'ncı maddesinde vergi cezalarının ilgililere (ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunacağı, 368/1'inci maddesinde de, vergi cezalarının cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödeneceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, vergi cezasının vadesi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin bittiği tarihi izleyen bir aylık sürenin sonudur. Ancak, dava konusu ödeme emri içeriği usulsüzlük cezasının vade tarihi 29.1.2000 tarihi olduğu, ceza ihbarnamesinin ise vade tarihinden sonra 26.8.2000 tarihinde düzenlendiği ve 30.12.2000 tarihinde de ilan edilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun 102'nci maddesine göre amme alacağının vadesini rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zaman aşımına uğrayacağı, 103'üncü maddesinde de ödeme halinde zaman aşımının kesileceği düzenlenmiştir.

Bu durumda, vadesi 29.1.2000 tarihi olan amme alacağı 31.12.2005 tarihi itibarıyla tahsil zaman aşımına uğramakla birlikte, davalı idarece 24.12.2008 tarihine kadar tahsil zaman aşımını kesecek bir işlemin yapılmadığı da anlaşılmaktadır. Mahkememizin 20.4.2010 tarihli ara kararına istinaden davalı idarece verilen cevabi yazıda, vadesi 29.1.2000 tarihi olan ve

ödenmediğinden dolayı 7.12.2008 tarihinde takibe alınan amme borcuna karşılık 24.12.2008 tarihinde 1 kuruşluk ödemenin yapıldığı bildirilmiştir. Kaldı ki ödeme tahsil zaman aşımından sonra yapılmış olup, ayrıca adresinde bulunamayan ve bizzat kendisine ceza ihbarnamesi tebliğ olunamayan ve ilanen tebligat yapılan bir kimsenin kendisine ödeme emri tebliğ edilmeden zaman aşımını kesmek maksadıyla 8,00-TL lik amme borcu için 1 kuruşluk ödeme yapması hukuken ve iyi niyet kuralları çerçevesinde itibar edilecek ve kabul görececek bir iddia değildir.

Buna göre, zaman aşımına uğrayan amme alacağının tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık görülmemiştir¹⁰⁶.” denilmek suretiyle, zaman aşımına uğrayan amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenemeyeceğine karar verilmiştir.

Amme borcunun ödenmesi halinde, ortada tahsili gereken bir borç kalmayacağından, ödenmiş olan vergi borcununu tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesi yersiz olacaktır.

Borcun ödenmiş olması halinde, düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğuna ilişkin mahkeme kararında;

“6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde; Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "Ödeme emri" ile tebliğ olunacağı, 58'inci maddesinde de; Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde itirazda bulunabileceği, hüküm altına alınmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı kurum tarafından, İstanbul 9. Asliye Hukuk Mahkemesinin 8.9.2005 tarih ve E:2005/79, K:2005/257 sayılı kararına istinaden hükmedilen 40,50 YTL ilam harcının, gecikme

¹⁰⁶ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 18.5.2010 gün ve E:2010/857 YD.

zammıyla birlikte 24.2.2006 tarih ve 2006/3850 nolu vergi dairesi alındısı ile İstanbul Hocapaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne ödendiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, ödeme emrine konu yargı harcı ödenmiş olduğundan, davacı kurum adına düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet görülmemiştir¹⁰⁷.” denilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kimsenin ileri sürebileceği son iddia böyle bir borcu olmadığına ilişkindir. Böyle bir borcum yoktur kapsamı yargı yerlerince geniş yorumlanmakta, usulüne uygun yapılmayan tebligatlar, yükümlünün ticari faaliyetinin bulunmaması birkaç örnek olarak sayılabilir¹⁰⁸.

Vergi mahkemesince, ödeme emri safhasında, tarhiyat safhasına ilişkin olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği incelenemez¹⁰⁹.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kimse, borcuna karşılık Kanunen geçerli bir teminat gösterse dahi, 7 gün içinde borç ödenmediği takdirde, vergi dairesince cebri takip işlemleri devam ettirilecektir¹¹⁰. Ödeme emrinin

¹⁰⁷ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 26.12.2007 gün ve E:2007/1498 YD.

¹⁰⁸ “Dava dosyasının incelenmesinden, davacının ticari faaliyette bulunmak üzere 6.3.1997 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği, 20.4.1998 tarihinde işi terk ettiği, bu süre içerisinde fatura, sevk irsaliyesi, makbuz ve belge bastırmadığı, Mahkememizin E:2007/1670 esas sayılı dosyasında bulunan ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerini matrahsız olarak verdiği anlaşılmıştır. Buna göre, mükellefiyeti süresince fatura, makbuz vb. herhangi bir belge bastırmayan ve katma değer vergisi beyannamelerini matrahsız olarak idareye veren davacının ticari faaliyette bulunmadığı açıktır. İdarenin de aksi yönde bir tespiti bulunmamaktadır. Bu durumda, ticari faaliyeti olmayan davacı hakkında düzenlenen ödeme emrine karşı yapılan itirazın “borcum yoktur” kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen verginin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinde yer alan koşulların oluştuğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 14.3.2008 tarihinde karar verildi.” Ankara 1. Vergi Mahkemesi E:2007/1671 YD.

¹⁰⁹ “Ödeme emrine karşı açılan davada, vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği yönündeki iddianın incelenme olanağı bulunmadığından, davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararında, hukuka aykırılık görülmediği hk.” Danıştay VDDK, 20.6.2008 gün ve E:2008/345, K:2008/360 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 119, 2008, s. 84-86.

¹¹⁰ 6183 sayılı AATUHK'nun 58'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan “İtirazda bulunan borçlu bu kanuna göre teminat gösterdiği takdirde takip muamelesi itirazlı borç miktarı için ve itiraz komisyonunca bu hususta karar verilinceye kadar durdurulur.” hükmü 28.1.2010 gün ve 5951 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun 5.2.2010 tarih ve 27484 sayılı R.G'de yayımlanmıştır.

tebliğinden sonra tahsil işlemi durmayacağından, yükümlünün borcunu süresinde ödemesi veya yürütmenin durdurulması istemli dava açması gerekmektedir.

b. Teminat İstenilmesi

Kamu alacağının korunmasına yönelik olarak borçludan teminat istenebilir¹¹¹. AATUHK'nun 9'uncu maddesine göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat istenir.

Ayrıca, Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir. Bu son durumda, teminat istenmesi ilk durumun aksine takdiri olmaktadır¹¹².

Teminat olarak nelerin gösterileceği 6183 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde sayılmıştır. Buna göre, para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.), Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.), ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden hacedilen menkul ve gayrimenkul mallar teminat olarak kabul edilir.

¹¹¹ Akdoğan, **a.g.e.** s. 82.

¹¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 167.

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi alacaklı tahsil dairesince istenebilir. Borçlunun verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerinde başkalarıyla değiştirme imkanı vardır.

Eğer borçlu aynı teminat sağlayamazsa, muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilir. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesinin takdir yetkisi vardır.

Vergi inceleme raporunun yazımı tamamlanmadan önce, inceleme elemanınca yapılan ilk hesaplamalara göre gerekçeli bir ön rapor ve yazı hazırlanıp, vergi dairesine gönderildiği takdirde yükümlüden teminat istenebilir. Vergi inceleme raporu tamamlanıp, rapora istinaden tarhiyat yapıp, ihbarnameler düzenlendikten sonra teminat istenemez¹¹³. Diğer türlü, vergi inceleme raporunun vergi dairesine gönderilmesi sonucu, ihbarname kuralı gereği, yükümlüye ihbarname gönderilmelidir¹¹⁴.

Teminat istenmesine ilişkin yazı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir. Kendisinden teminat istenilen yükümlü, yasal süresinde teminat isteme işlemine karşı dava açabilir. Teminat isteme yazısını gerektirir durum nedeniyle yapılan tarhiyata karşı açılan dava sonunda tarhiyatın iptal edilmiş olması, teminat isteme işleminin hukuka aykırı olduğunu göstermez¹¹⁵.

¹¹³ Şükrü Kızılot, "Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanamayacağı", **Yaklaşım**, Y. 18, S. 207, Mart 2010, s. 15.

¹¹⁴ "Ödeme emri ile takip edilebilir aşamaya gelen kamu alacağı için; henüz tarh aşaması tamamlanmayan kamu alacaklarının korunması amacıyla, teminat alınmasını öngören 6183 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi hükmüne dayanılarak işlem tesis edilemeyeceği hk." Danıştay 7.D., 3.10.2007 gün ve E:2006/1290, K:2007/3914 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 117, 2008, s. 201-203.

¹¹⁵ "Teminat istemine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, tarhiyata karşı açılan davanın sonucuna göre karar verilmesinde yasaya uygunluk bulunmadığı hk." Danıştay VDDK, 18.11.2005 gün ve E:2005/148, K:2005/255 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 36, S. 112, 2006, s. 63-66.

c. İhtiyati Tahakkuk

Henüz tahakkuk etmemiş ancak ileride tahakkuk edecek kamu alacağının önceden güvence altına alınması için, vergilendirme sürecinin beklenilmeden verginin tahakkuk ettirilmesidir¹¹⁶.

İhtiyati tahakkukun konusunu oluşturacak vergi ve resimleri belirleme yetkisi Maliye Bakanlığındadır. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş; gelir vergisi (geçici vergi dahil), kurumlar vergisi (geçici vergi dahil), katma değer vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesine karar vermiştir¹¹⁷.

İhtiyati tahakkuk uygulaması kesin bir işlem doğurmamakla birlikte, işlerlik ve etkinliği ihtiyati hacizle birlikte uygulanmasıyla gerçekleşmektedir¹¹⁸.

Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz uygulananlar, AATUHK'nun 20'nci maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk nedenlerine ve miktarına, ihtiyati hacze itirazı düzenleyen Kanunun 15'inci maddesi uyarınca 7 gün içerisinde dava açabilirler¹¹⁹. İhtiyati tahakkuk, sadece asıl borçlu hakkında uygulanabilir¹²⁰.

¹¹⁶ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 138.

¹¹⁷ Tahsilat Genel Tebliği Seri:A, Sıra No:1, 30.6.2007 tarih ve 26568 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹¹⁸ Cem Barlas Arslan, "İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları", **Yaklaşım**, Y. 18, S. 215, Kasım 2010, s. 305.

¹¹⁹ Arslan, **a.g.m.**, s. 306.

¹²⁰ "İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin, sadece asıl borçluya uygulanabileceği hk." Danıştay 4.D., 28.4.2008 gün ve E:2007/4821, K:2008/1577 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 119, 2008, s. 168-170.

d. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, ileride tahsili tehlikeye düşebilecek olan kamu alacağını, belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda, tahsil edilebilir duruma gelinceye kadar güvence altına almaktan ibarettir. İhtiyati haczin, ancak, ihtiyati tahakkuk yapılmış olması koşuluyla, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları ile kesin haciz uygulaması aşamasına gelmemiş kamu alacakları için uygulanması mümkündür¹²¹.

Yetkili makamlarca alınan ihtiyati haciz kararları derhal uygulanır. İhtiyati haciz işlemine karşı, haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin uygulanması, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliği ya da öğrenilme tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açabilirler. Yedi günlük süre hak düşürücü bir süredir.

İhtiyati haciz kararının uygulanmasından sonra, borçlunun teminat göstermesi koşuluyla konulan ihtiyati haciz kaldırılabilir. İhtiyati haciz kararının asıl borçlular hakkında uygulanması esastır.

Kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla getirilen ihtiyati haczin, teminat verecek durumda olmayan kimselere uygulanamayacağına dair Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin kararında;

“6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 13’üncü maddesinde; “ihtiyati haciz aşağıdaki hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunur:

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise, 2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa, 3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa, 4. Borçludan teminat göstermesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil

¹²¹ Candan, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü*, s. 94.

göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse, 5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa, 6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise, 7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa." hükmü vardır.

Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde ise "amme borçlusu veya borçlu" terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Dava, dosyasının incelenmesinden, Boya ve Kimya San. Tic.Ltd. Şti.'nin 2004 yılı hesaplarının katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi yönünden incelenmesi sonucunda 19.11.2009 tarih ve VDNR-2009-1033/11-14 sayılı vergi inceleme raporlarının düzenlendiği, raporda, 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi gereğince kurum, kurum ortak ve kanuni temsilcileri ve yeminli mali müşavir adına ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasının önerildiği, şirket malvarlığı hakkında yapılan araştırmalardan sonuç alınamaması üzerine, davacının gayrimenkullerine ihtiyati haciz işlemi uygulandığı anlaşılmıştır.

Olayda, davacının, şirketteki hisselerini devretmiş olduğundan, şirketle ilgisi bulunmayan ortak adına ihtiyati haciz ve ihtiyati tedbir kararlarının uygulanması mümkün değildir. Hisse devri yapan ortak ve kanuni temsilcilerin 6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35'inci maddeleri uyarınca takip edilmesi zorunludur.

Buna göre, şirketteki hisselerini devreden ortak adına 6183 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi uyarınca uygulanan ihtiyati tahakkuk ve haciz

*işlemlerinde hukuka uyarlık görülmemiştir.*¹²²” denilmek suretiyle, hissesini devreden eski şirket ortağı adına ihtiyati haciz kararı uygulanamayacağına karar verilmiştir.

İhtiyati haciz işlemi bir tahsil işlemi olduğundan, ihtiyati haciz işlemine karış açılan davalarda yürütmenin durdurulması talep edilmelidir. Aksi takdirde menkul ve gayrimenkullerine, banka hesabına ihtiyati haciz uygulanan kimsenin tasarruf yetkisi kısıtlanacaktır.

İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan özel düzenlemeler olduğundan, bu işlemlerin uygulanmasının asıl tarhiyat işleminden ayrı tutulması, asıl tarhiyata karşı dava açılmış ve kazanılmış olsa bile, ihtiyati haciz işlemi hukuk aleminde varlığını devam ettiren icrai bir işlem olduğundan yasal süresi içerisinde bu işleme karşı dava açılması yükümlünün menfaatinedir¹²³.

¹²² Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 23.6.2010 gün ve E:2010/1255 YD.

¹²³ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinin (1) işaretli bendinde; 9'uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise ihtiyati haczin, hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal uygulanacağı düzenlemesi yer almış, aynı Kanunun 9'uncu maddesinde de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca ceza kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği öngörülmüştür. 6183 sayılı Kanunun kamu alacağının korunması ile ilgili hükümleri kapsayan Birinci Kısımının İkinci Bölümünde yer alan teminat istenmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk müesseseleri, henüz kamu alacağı olma niteliği kazanmamış vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek tahsil imkansızlığına bir önlem olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla özel kanunlara göre henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davalarda, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan ayrı ve bağımsız olarak incelenmesi ve hukuka uygunluk denetiminin de, tedbir mahiyetinde tesis edilen işlemin tesis edildiği andaki hukuki duruma göre yapılması gerekmektedir. Bu durumda, dava konusu ihtiyati haciz kararı hakkında, belirtilen esaslar doğrultusunda bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerekirken, vergi mahkemesince, ihtiyati haciz işlemi ile teminat altına alınmak istenen amme alacağının Mahkemelerince terkinine hükmedilmiş olması nedeniyle ihtiyati haczin de iptali gerektiği gerekçesiyle ısrar kararı verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.” Danıştay VDDK, 14.4.2006 gün ve E:2005/211, K:2006/102 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 36, S. 113, 2006, s. 97-99.

e. Haciz

Vergi borcunun vadesinde ödenmemesinin yaptırımı, alacağının cebri icra yoluyla tahsil edilmesidir. Cebri icra yoluyla tahsilatta, yükümlünün borcuna yetecek miktardaki malları haczedilerek paraya çevrilir, eğer teminat gösterilmiş ise öncelikle teminat paraya çevrilir¹²⁴.

Kendisine ödeme emri gönderilen kimse, borcunu belirtilen sürede ödemezse, haciz işlemlerine başlanır¹²⁵. Borçlunun mal varlığı tespit edilerek, tespit edilen menkul ve gayrimenkullerine, hak ve alacaklarına haciz işlemi uygulanır¹²⁶.

Haciz işlemi neticesinde tespit olunan menkul ve gayrimenkul malların, önce vergi dairesince değer tespitleri yapılır¹²⁷, sonra satış için ilan yapılır ve neticesinde ihale yolu ile satış işlemi gerçekleştirilir.

AATUHK'nun 79'uncu maddesinde 5479 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucunda madde yeniden düzenlenmiş, elektronik ortamda haciz uygulaması getirilmiştir. Buna göre, tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirileri kamu borçlusunun hak ve alacaklarının bulunabileceği banka şubelerine veya şartları varsa banka genel müdürlüklerine tebliğ edilecektir. Tahsil dairelerince düzenlenen söz konusu haciz bildirilerinin elektronik ortamda tebliğ edilebileceği düzenlenmiştir. Ödeme emri tebliğinden itibaren kanuni süresinde borcunu ödemeyenlere yönelik hızlı bir şekilde haciz varakaları düzenlenecek ve e-haciz sisteminde elektronik ortamda bütün icra işlemleri yapılabilecektir¹²⁸.

¹²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 129.

¹²⁵ “Ödeme emri gönderilmeden, 6183 sayılı Kanunun 55'inci maddesi uyarınca haciz işleminin yapılamayacağı hk.” Danıştay 9.D., 21.11.2006 gün ve E:2006/2331, K:2006/4730 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 37, S. 115, 2007, s. 302-304.

¹²⁶ Bilici, **a.g.e.**, s. 109.

¹²⁷ “Vergi borcundan dolayı haczedilen gayrimenkulün satış işlemi idari davaya konu edilmesi mümkün olduğundan, ihaleden önceki idari işlem niteliğinde olan satış işleminin hukuka uygunluğunun vergi mahkemesince incelenmesi gerektiği hk.” Danıştay 4.D., 17.10.1995 gün ve E:1995/1974, K:1995/4032 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

¹²⁸ Ümit Süleyman Üstün, “Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi**

E-haciz yöntemiyle banka genel müdürlüklerine elektronik ortamda haciz bildirilerinin gönderilmesiyle, kamu alacaklarının tahsilinde sürat ve etkinlik sağlanacaktır. Uygulama ile kendisine bildirim yapılan banka genel müdürlüğü tüm şubelerini kapsayacak şekilde beyanda bulunmak zorundadır.

E-haciz uygulamasında karşılaşılan sorunların başında vergi dairelerinin alacak miktarıyla, mal varlığıyla ilgili herhangi bir tespit yapmadan haciz bildirilerinin elektronik ortamda tebliğ edilmesidir. Vergi dairelerince yeterli araştırma yapılmadan, banka genel müdürlüklerine gönderilen e-haciz talebine karşı banka genel müdürlüğü tarafından açılan davada Danıştay Dördüncü Dairesi;

“750 sayfadan oluşan 22.700 adet mükellefin vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı kuruma tebliğ edilen haciz bildirisinin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 6'ncı Vergi Mahkemesinin 31.10.2007 günlü ve E:2007/983, K:2007/2612 sayılı kararıyla; olayda, 750 sayfadan oluşan mükellef listesi eklenmek suretiyle, herbir borçluya ait kamu alacağının türü ve miktarı belirtilmeden ve önceden mal varlığı araştırması yapılarak borçluların davacı kurum nezdinde bir hak ve alacaklarının olup olmadığı araştırılmadan davacıya haciz bildirisi tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, ancak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 62'nci ve 79'uncu maddeleri uyarınca 3'üncü şahıslar nezdinde amme borçlusunun hak ve alacağının olup olmadığının tespit edilmesi, daha sonra herbir borçlu için ayrı ayrı ve borç tutarıyla sınırlı olarak haciz uygulamasına geçilmesinin gerektiği, davalı İdarece bütün hususlara uyulmadan, davacıdan binlerce yükümlüye ait hesap durumlarının araştırılarak borçlarına karşılık tüm hak ve alacaklarına haciz konulmasının istenilmesi yönünde davacı kuruma tebliğ edilen işlemde yasal uyarılık görülmediği gerekçesiyle haciz bildirisinin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdare, haciz bildiriminin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istenilmiş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve

*kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına*¹²⁹ karar vermiştir.

Haczin sürekli olması nedeniyle, haklarında haciz uygulanan kimseler haczin öğrenilme tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Haciz işlemi neticesinde, menkul ve gayrimenkulün satılmasını önlemek ya da banka hesabına konulan haciz işlemi neticesinde mevduattaki paranın vergi dairesine aktarılması önleme için yürütmenin durdurulması istemli olarak dava açılmalıdır.

Vergi mahkemesince, haciz işlemlerine karşı açılan davada, haciz işleminden önceki safhanın hukuka uygun olup olmadığı,¹³⁰ haciz işlemi safhalarının hukuka uygun olarak tesis edilip edilmediği,¹³¹ haciz konulmasını gerektirir bir vergi borcunun bulunup bulunmadığı, üzerine haciz konulan malların haczedilebilir mallar olup olmadığına¹³² bakılacaktır.

¹²⁹ “6183 sayılı Kanunun 62’nci ve 79’uncu maddeleri uyarınca, 3 üncü şahıslar nezdinde amme borçlusunun hak ve alacağının olup olmadığı tespit edilmeden haciz işlemi tesis edilemeyeceği hk.” Danıştay 4.D., 25.5.2009 gün ve E:2008/2205, K:2009/2659 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 39, S. 122, 2009, s. 215.

¹³⁰ “Dava dosyasının incelenmesinden, ... Peyzaj Mimarlık Sanayi Ticaret Limited Şirketinin farklı yıllar ve muhtelif vergi borçlarının tahsili için anılan şirket nezdinde gerekli takibatın yapıldığı ancak, şirketin herhangi bir malvarlığına rastlanmaması üzerine ortak sıfatıyla davacının banka hesabına haciz işleminin uygulandığı anlaşılmıştır. Yukarıda yazılı kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, şirketten tahsil edilemeyen vergi borcunun davacıdan tahsili için öncelikle davacının şahsı adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilmesi, ödeme emrinde gösterilen hususların yerine getirilmemesi halinde ödeme emrinden sonraki aşama olan haciz işleminin uygulanması gerekmektedir. Olayda ise, davacının şahsı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilerek davacıya ödeme emrine karşı yargı mercilerine başvurusu ve mal beyanında bulunması için imkan tanınmadan şirket nezdinde yapılan takibattan sonuç alınmadığı gerekçesiyle davacının banka hesabı üzerine doğrudan haciz uygulanmasında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, olayda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27’nci maddesinde yer alan koşulların oluştuğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, bu kararımızın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığı nezdinde itiraz yolu açık olmak üzere 27.8.2007 tarihinde karar verildi.” Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2007/795 YD.

¹³¹ “Belediyenin alacağı için uyguladığı haciz işleminde haciz varakasının mahalli en büyük memur sıfatıyla belediye başkanı veya tevkil edeceği memur tarafından onaylanması gerektiği hk.” Danıştay VDDK., 21.3.2003 gün ve E:2003/118, K:2003/42 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

¹³² “Devlet malı niteliğinde olan Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne ait malların haczinin mümkün olmadığı hk.” Danıştay 9.D., 5.3.2009 gün ve E:2007/5715, K:2009/1174 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 39, S. 122, 2009, s. 386-387.

4. Takdir Komisyonu Tarafından Belirlenen Emsal Bedele Karşı Dava Açılması

Emsal bedelin, ortalama satış fiyatı ve maliyet bedeli esasına göre hesaplanması mümkün olmayan durumlarda, ilgililerin müracaatı üzerine Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre emsal bedeli takdir komisyonunca belli edilir¹³³.

Takdir edilen bu bedellere karşı mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakları vardır. Takdir komisyonu tarafından belirlenen emsal bedele karşı açılan davada yürütme kendiliğinden durmaz¹³⁴. Bu konuda yürütmenin durdurulması talepli olarak vergi mahkemesinde dava açılması gereklidir.

5. İki Nolu İhbarnameye Karşı Dava Açılması

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe ihbarname ile bildirilmektedir. Uygulamada bu ihbarnameye iki nolu ihbarname denilmektedir. İhbarname yargı kararının uygulanması niteliğindedir. Vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergi ve benzeri mali yükümler ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Eğer mükellef bu süre içerisinde temyiz veya itiraz istemini incelemeye yetkili mahkemeden yürütmeyi durdurma kararı getirirse, vergi dairesi tarafından başlatılan tahsilat işlemleri duracaktır¹³⁵.

¹³³ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 309.

¹³⁴ H.Hakan Kıvanç, “Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, (Erişim) <http://www.alomaliye.com>, 5 Eylül 2009.

¹³⁵ Erdal Sönmez, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi”, **Yaklaşım**, Y. 14, S. 162, Haziran 2006, s. 240.

İki nolu ihbarname, vergi ve cezaya ilişkin miktarlar içerdiğinden bu ihbarnamede maddi hatalar yapılmış olabilir. Bu durumda, mükellef ihbarnamenin tebliğinden itibaren, vergiyi doğuran olayın esasına tekrar girmeyecek şekilde, sadece ihbarnamedeki maddi yanlışlıkların iptali istemiyle dava açabilir. İki nolu ihbarname yargı kararının uygulanması niteliğinde bir işlem olduğundan, açılacak davada yürütmenin durdurulması istenebilir.

6. Haksız Çıkma Zammına Karşı Dava Açılması

Ödeme emrine karşı açılan davada, davacının itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkması durumunda, haksız çıktığı miktar üzerinden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre %10 oranında haksız çıkma zammı tahsil edilmektedir¹³⁶. Haksız çıkma zammının istenebilmesi için kararın kesinleşmesi beklenmelidir.

Haksız çıkma zammının ödeme emrine karşı itiraz eden davacıdan istenebilmesi için kararın kesinleşmesi gerektiğine dair mahkeme;

“6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55'inci maddesinde; Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "Ödeme emri" ile tebliğ olunacağı, 58'inci maddesinde de; Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde itirazda bulunabileceği, İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağının %10 zamlı tahsil edileceği, hükme bağlanmıştır.

¹³⁶ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 465.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı kuruluş adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın temyiz aşamasında olduğu ve henüz kesinleşmediği, ayrıca haksız çıkma zammı istenilmesine karşı açılan davanın da Mahkememizin E:2008/1359 sayılı dosyasında derdest olduğu anlaşılmıştır. Bu durumda, haksız çıkma zammı istenilmesine ilişkin ödeme emrinin ve dava konusu ödeme emrine ait tahakkuk işleminin kesinleşmediği görüldüğünden, olayda kesinleşmiş bir amme alacağından söz edilemeyeceğinden, kesinleşmemiş haksız çıkma zammının tahsili için tanzim ve tebliğ edilen dava konusu ödeme emrinde yasal isabet görülmemiştir¹³⁷.” denilmek suretiyle karar vermiştir.

7. Tarhiyat ve Tahsilat Dışında Kalan İşlemlere Karşı Dava Açılması

Verginin tarhı ve tahsiline ilişkin işlemlerden hariç, vergi idaresince kişilerin hukukunu etkileyen bir çok işlem tesis edilmektedir. Netice itibariyle, bu işlemlerde vergiye müteallik olmakla birlikte, kanunun açık bir şekilde tanımını yaptığı tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri kapsamına girmeyen bu işlemlerin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle vergi mahkemelerinde dava açılabilir.

Uygulamada sık olarak karşılaşılan ve dava konusu yapılan bu işlemlerden bazıları, emlak vergi değerlerinin takdir edilmesi, düzeltme ve şikayet başvurularının reddine dair işlemler, sakatlık indirimi ve mükellefiyetin iptali istemleri olarak sayılabilir.

a. İnşaat Maliyet Bedeli ve Emlak Vergisi Genel Beyan Dönemi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesi ile Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31'inci maddesi uyarınca

¹³⁷ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 13.1.2009 gün ve E:2009/25 YD.

hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan edeceği düzenlenmiştir.

İnşaat maliyet bedellerine karşı dava açma hakkı sadece Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğine tanınmıştır. Bu bedellere karşı, listeler Resmi Gazetede yayımlandıktan itibaren on beş gün içinde Danıştayda dava açılabilmektedir.

Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilmektedir¹³⁸.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarına on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açma hakkı tanınmıştır. Açılan dava neticesinde vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine Danıştayda temyiz süresi on beş gündür.

Değer tespitlerine karşı, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül edecek, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanacaktır.

Yürütmenin durdurulması kurumunun yararı yargının yavaş işlemesinden dolayı, kişilerin hak kaybına uğramasının önüne geçmektir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesi ile getirilmiş olan özel yargılama usulünde, yargının hızlı çalışmasını ve bir an önce karar vermesini amaçlayan düzenlemeler ve sınırlayıcı süreler getirilmiştir. Buna göre, bu

¹³⁸ Şükrü Kızılot, v.d., **Gayrimenkul Rehberi**, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 394.

davalarda yürütmenin durdurulması istenilmesinin yargılamayı hızlandırıcı bir etkisi olmayacaktır. Zaten amaç yargının en kısa sürede nihai kararını vermesidir. Dava dilekçesi ve savunmanın alınması ile dosyanın tekemmül etmesi, tekemmülden itibaren bir ay içinde esas kararın verilecek olması, dava açma süresinin ve temyiz sürelerinin kısa olması bu amaca hizmet etmektedir.

Birim değerlerinin tespitine ilişkin kararlara herkesin dava açmadığı göz önüne alındığında, kararların bir an önce kesinleşmesi amacıyla, dava açma ehliyeti sınırlı tutulmuş olan bu davalarda, dava açmaya ehliyetli kurum ve kuruluşların yürütmenin durdurulmasını istemelerine hukuken bir engel olmamakla birlikte, istem halinde yargılama süreci zaten kısalmayacaktır.

b. Düzeltme ve Şikayet Başvuruları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126'ncı maddeleri arasında vergi hatası olarak nitelendirilen işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra da, düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilerek dava açılabilir. Ancak, dava konusu işlem Vergi Usul Kanunu'nun tanımına uygun bir vergi hatası ile sakatlık taşımadığı takdirde, hataların düzeltilmesine ilişkin bu yolla açılan dava reddedilecek, bu da emek ve zaman kaybına yol açacaktır. Bu nedenle, düzeltme ve şikayet yoluna başvuracak mükellefin yapılan işlemin hata kapsamında olmasına dikkat etmesi gerekmektedir.

Şikayet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına (duruma göre, ilgili valiliğe veya belediye başkanlığına) gidilmesi üzerine, şikayet başvurusunun reddine dair açık veya zımni şekilde tesis edilen olumsuz işleme karşı yasal süresinde dava açılması gerekir.

Bu itibarla, şikayet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın konusunu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil, şikayet

başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına ilişkin işlem oluşturmaktadır.

Dava açma süresi geçirildikten sonra yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davalarda, vergi mahkemelerinin inceleme alanları sınırlıdır. Vergi mahkemeleri, şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, vergilendirme işleminin Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118'inci maddelerinde sınırlı olarak sayılan vergi hataları kapsamına girip girmediği yönünden inceleme yapacaklardır. Eğer vergilendirme işlemi hukuki uyuşmazlık ise, açık bir vergi hatası kapsamında değerlendirilemiyorsa, o zaman dava reddedilecektir. Davanın reddedilmesi, vergilendirme işlemine karşı süresinde dava açılması gerektiğinden olmayıp, düzeltme ve şikayet başvurusuna konu işlemin vergi hatası kapsamına girmediğinden dolayı idarece tesis edilen işlemin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle olacaktır.

c. Sakatlık İndirimi

Özürlü kimselerin, özün derecesine göre ücretlerinden kesilen gelir vergisinde indirim uygulanmaktadır. Bu indirim, cüzi bir miktarda olsa özürlü kimselere sağlanan bu vergi avantajından faydalanabilmek için özür durumunu gösterir sağlık kurulu raporu alınması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde, çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabının birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabının ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabının ise üçüncü derece sakat sayılacağı ve sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarların, hizmet erbabının ücretinden indirileceği hüküm altına alınmıştır.

Sakatlık indiriminden yararlanmak isteyen ücretliler, önce tam teşekküllü bir devlet hastanesinden özür durumunu gösterir sağlık kurulu

raporu almaktadırlar. Bu raporlar, özür oranı tekrar değerlendirilmek üzere Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kuruluna gönderilmektedir. Merkez Sağlık Kurulunun belirleyeceği özür oranına göre, hizmet erbabının ücretinden gelir vergisi indirimini yapılmaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin işlemler başlamamışken, vergi indirimine esas alınacak ve vergide indirim sağlayacak, hazırlık niteliğinde olan sağlık raporu alınması sonucu özür durumunun belirlenmesine ilişkin işlemlere karşı dava açılabilir.

Uygulamada, hastanelerde sağlık kurulu tarafından belirlenen özür oranlarının Merkez Sağlık Kurulu tarafından gerekçe gösterilmeden düşürüldüğü ve böylece özürlü çalışanların bir miktarda olsa gelir vergisi indiriminden sağlayacakları faydanın engellenmeye çalışıldığı görülmektedir.

Ankara 1'inci Vergi Mahkemesi sakatlık indirim oranının belirlenmesine ilişkin işlemin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan davada;

“Olayda, davacının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca sakatlık indiriminden yararlanmak için idareye müracaat ettiği, Dr.Lütfi Kırdar Kartal Eğitim ve Araştırma Hastanesinden verilen 01.4.2010 tarih ve 2333 sayılı sağlık kurulu raporunda davacının işgücü kaybının %40 olarak tespit edildiği, Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca raporda yer alan bulguların incelenmesi sonucu iş gücü kaybı oranının %23 olarak değiştirildiği anlaşılmıştır.

İdarenin tüm işlemlerinin hukuka uygun kurulması, gerekçeli olması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. İdare tarafından, işlem tesis olunurken kendisine kanun ve yönetmelikle verilen görev ve yetkilerin hukuka uygun bir şekilde kullanılması gereklidir. Merkez Sağlık Kurulunca, yönetmelikte kendisine yüklenilen görev ve sorumluluklarını yerine getirerek, raporlar arasındaki çelişkiyi gidermesi, bu yönde gerekli araştırmayı yapması, gerektiğinde ilgiliyi tekrar hastaneye sevk ederek yeni rapor almasını

sağlaması zorunludur. Nitekim, Merkez Sağlık Kurulu tarafından değerlendirme yapılarak davacının sakatlık oranı %23 olarak tespit edildiği ve bu değerlendirmeye göre davacının sakatlık indiriminden yararlanma talebinin reddedildiği görülmektedir.

Buna göre, aynı yönetmelik eki cetvele göre hastane tarafından davacının çalışma gücü kayıp oranı %40 olarak belirlenirken, bu oranın Merkez Sağlık Kurulu'nca %23 olarak belirlenmesi çelişki yaratmaktadır. Öncelikle Merkez Sağlık Kurulu, 24.9.1998 tarih ve 23473 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli ile Uygulanması Hakkındaki Yönetmelik de değişiklik yapan Yönetmeliğin 10'uncu maddesine göre bu çelişkiyi gidermek amacıyla bu raporu bir daha incelemek üzere raporu veren hastaneye iade etme veya hizmet erbabının çalışma gücü kayıp oranlarının tespiti için yetkili başka bir sağlık kuruluna gönderilmesini isteme yoluna gitmelidir.

Bu durumda, özürlü kimselerin çalışma gücünün kaybının tespitinde; hem özürlü sağlık kurulu raporlarında, hem Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulu kararlarında 16.7.2006 tarih ve 26230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik ekindeki cetvellerde yer alan oranlar uygulanmasına rağmen, Dr.Lütfi Kırdar Kartal Eğitim ve Araştırma Hastanesi tarafından %40 oranında belirlenen çalışma gücü kaybının, idarece kendiliğinden %23 olarak belirlenmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinde yer alan koşulların olduğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 09.3.2011 tarihinde oy birliği ile karar verildi.¹³⁹ denilmek suretiyle, idarenin hukuka uygun işlem tesis ederek, yükümlüleri mağdur etmemesi gerektiği yönünde yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir.

¹³⁹ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 9.3.2011 gün ve E:2010/3281 YD.

Özür oranının belirlenmesine ilişkin işlemler, tam anlamıyla, vergilendirme işlemi olmamasına rağmen, açılan davalarda da yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmektedir. Nihayetinde, ortada bir vergilendirme işlemi yok gibi görünse de, özürlü kimsenin her ay maaşından gelir vergisi indirimi yapılmaması, bu zararın her ay tekrarlanacak olması ve geçmişe yönelik hak kayıplarının yaşanması durumu göz önüne alındığında, aslında telafisi güç zararların meydana geldiği anlaşılmaktadır.

d. Mükellefiyetin İptali İstemi

Vergi daireleri yoklama fişine dayanarak re'sen gerçek usulde mükellefiyet tesis edebilmektedir. Mükellefiyet tesisine ilişkin işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi, re'sen mükellefiyet kaydı açılan yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme zorunda bıraktığından, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olan mükellefiyet tesisine karşı, yürütmenin durdurulması istemli olarak vergi mahkemesinde dava açılabilir.

III. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için gerekli bir kısım şartlar usule, bir kısım şartlar ise esasa ilişkindir.

A. Usule İlişkin Şartlar

Usule ilişkin şartlar başlıca, açılmış bir davanın bulunması, davacının yürütmenin durdurulmasını istemesi, yürütmenin durdurulması için belirlenen harcın yatırılmış olması ve görüşme usulleridir.

1. Açılmış Bir Dava Bulunmalıdır

İdari işlemin yürütmesinin durdurulabilmesi için, idari yargı yerinde açılmış iptal davası bulunmalıdır. İdarenin tesis etmiş olduğu işlemin idari davaya konu edilebilmesi, işlemin icrai niteliğinin bulunmasına, hukuka aykırı olmasına ve menfaat ihlâli bulunmasına ya da hakkın zarar görmüş (muhtel) olmasına bağlıdır. Aksi takdirde idari işlemin iptali istemiyle, idari dava açılması mümkün değildir. İdari dava açılmadan, idari işlemler hakkında yürütmenin durdurulması talep edilemez. İptal isteminden hariç, sadece yürütmenin durdurulması istemli dava açılmaz¹⁴⁰. Sadece yürütmenin durdurulması talepli dava açıldığında, hak kaybına sebebiyet vermemek için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesine uygun dilekçe düzenlenmediğinden bahisle, yeniden dava açılmak üzere Kanununun 15'inci maddesi uyarınca dava dilekçesinin reddine karar verilmelidir¹⁴¹.

¹⁴⁰ Mehmet Bozkurt, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesi ve Etkileri-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 540, Şubat 2010, s. 82.

¹⁴¹ “Dava dosyasının incelenmesinden, dava dilekçesinde dava konusunun tereddüte meydan vermeyecek biçimde ortaya konulması gerekirken, davacı tarafından dava dilekçesinde dava konusu işlemin tarih ve numarasının yazılarak iptalinin istenilmediği, dilekçenin istem bölümünde sadece 20.04.2007 tarihli kapama işleminin durdurulmasının istenildiği, öte yandan ekli işlemde para cezası da verildiği anlaşıldığından dava konusu işlemle birlikte para cezasının da iptalinin istenilip istenilmediğinin, açık olmayan yine dava konusu işlemin tebliğ tarihinin ve davacı şirketin ticaret unvanının açık bir şekilde belirtilmediği anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi hükmüne uygun bulunmayan dava dilekçesinin aynı Kanunun 15'inci maddesinin 1/d bendi uyarınca bu kararın bildirim tarihinden itibaren (30) gün içinde belirtilen noksanlıklar tamamlanarak yeniden dava açılmak üzere reddine, dilekçe eklerinin davacıya geri gönderilmesine, sözü edilen Kanunun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca yeni dilekçe düzenlenerek açılacak dava için ayrıca harç alınmamasına, dava yenilenmediği takdirde artan yargılama giderinin istemi halinde davacıya iadesine, aynı maddenin 5'inci fıkrası uyarınca yeniden verilen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde davanın reddedileceği

2. İstem Olmalıdır

Yürütmenin durdurulabilmesi için yargı yerinden ya dava ile birlikte ya da dava açıldıktan sonra yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması gerekmektedir. Yargı yerleri, istek olmadan kendiliğinden idari işlemin yürütmesinin durdurulmasına karar veremezler¹⁴². İdari yargıda yazılı yargılama usulü geçerli olduğundan, sözlü talepler dikkate alınmaz¹⁴³.

Vergi davası açılması ile yürütmenin kendiliğinden durduğu hallerde, yürütmenin durdurulmasını istemek gerekmez¹⁴⁴. Kanun gereği tahsil işlemleri kendiliğinden duracaktır¹⁴⁵.

3. Harç ve Posta Giderleri Yatırılmış Olmalıdır

Yürütmenin durdurulması istemli açılan davalarda, yürütmenin durdurulması harcının peşin olarak verilmesi gerekir. Harcın yatırılmaması ve harç tahsil müzekkeresi ile harcın istenilmesine rağmen yatırılmaması durumunda yürütmenin durdurulması istemi incelenmez¹⁴⁶.

Vergi mahkemelerinde, idare mahkemeleri ve Danıştaydan farklı olarak vergi yargısı harçları 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli 3 sayılı tarifede düzenlenmiştir. Vergi yargısı harçlarına ilişkin 3 sayılı tarifenin 3'üncü

hususunun bildirilmesine, 25.04.2007 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” Ankara 10. İdare Mahkemesi, E:2007/365, K:2007/926 sayılı kararı.

¹⁴² Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 454.

¹⁴³ Sönmez, **a.g.m.**, s.2 38.

¹⁴⁴ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 4001 sayılı Kanun ile değişik 27/3'üncü maddesinde; “Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur” hükmü yer almış bulunduğu, anılan madde hükmü karşısında yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine yer olmadığına ve tebligatın tamamlanmasına, 09.2.2011 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2011/336 YD.

¹⁴⁵ Apalak, **a.g.m.**, s. 14.

¹⁴⁶ Celal Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Baskı, C. II, Ankara, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2006, s. 1285.

bölümüne göre sadece, bölge idare mahkemesi ve Danıştay tarafından verilen yürütmenin durdurulması kabul kararlarında harç alınmaktadır¹⁴⁷.

İlk derece olarak vergi mahkemelerinde yürütmenin durdurulması istemli olarak açılan davalarda, yürütmenin durdurulması harcı alınmamaktadır. İdare mahkemelerinde yürütmenin durdurulması harcı yatırılmadığı takdirde ise, yürütmenin durdurulması istemi görüşülmemektedir.

4. Yürütmenin Durdurulmasını Talep Süresi

Yürütmenin durdurulması, yargı yerinden dava açılırken dava dilekçesi ile birlikte ya da dava açıldıktan sonra ek bir dilekçe ile istenebilir¹⁴⁸. Yürütmenin durdurulması isteminde bulunmanın süresi ve sayısı konusunda bir sınırlama yoktur¹⁴⁹. Davanın esası hakkında karar verilene kadar her zaman istenebilir¹⁵⁰.

Yürütmenin durdurulması istemi daha önce reddedilmiş olsa bile, davacı yeniden yürütmenin durdurulmasını isteyebilir¹⁵¹.

¹⁴⁷ “yürütmenin durdurulması istemi hakkında bir karar verilmediğinden yürütmenin durdurulması harcı ile artan posta ücretinin isteği halinde davacıya iadesine” Danıştay 4.D., 10.10.2007 gün ve E:2007/2318, K:2007/3112 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 118, 2008, s. 188-191.

¹⁴⁸ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 454.

¹⁴⁹ Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1285.

¹⁵⁰ “Hüküm veren Ankara 2.Vergi Mahkemesince dosyanın tekemmül ettiği anlaşıldığından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine gerek görülmemekle dosya esastan karara bağlanmak üzere gereği görüldü” Ankara 2.Vergi Mahkemesi, 26.1.2010 gün ve E:2009/1857, K:2010/186 sayılı kararı.

¹⁵¹ “Hüküm veren Ankara 1.Vergi Mahkemesince davacı tarafından ikinci kez istenilen yürütmenin durdurulması istemi hakkında gereği görüldü: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun ile değişik 27/3'üncü maddesinde; “Vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur” hükmü yer almış bulunduğundan, anılan madde hükmü karşısında 2'nci kez yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine yer olmadığına ve tebligatın tamamlanmasına, 10.11.2010 tarihinde oy birliği ile karar verildi.” Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2010/2636 YD.

5. Öncelikle İnceleme

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 7'nci fıkrasına göre, yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.

Burada söz konusu olan öncelik, davanın esastan karara bağlanmasından önceki aşamalara ilişkin yargısal işlemlere yöneliktir. Dosya, esas hakkında karar verilecek hale getirilir ve öncelikle karara bağlanır¹⁵².

6. Tebligat ve Cevap Verme Sürelerinin Kısaltılabilmesi

Yürütmenin durdurulması istemli davalarda, tebligat ve cevap verme süreleri kısaltılabileceği¹⁵³ gibi, acil durumlarda, gecikmesinde sakınca olan hallerde tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir. Bu sayede, dava dosyasının daha kısa sürede tekemmül etmesi sağlanır¹⁵⁴.

7. Olumsuz İşlerde Yürütmenin Durdurulması

Yürütmenin durdurulması kararları idari işlem ve eylemler için söz konusudur. İdarenin bir eylem ve işlemi olmadan onun yürütülmesinin durdurulması düşünülemez¹⁵⁵. Kural olarak yürütmenin durdurulması kararı, olumlu kararlara karşı verilebilir, olumsuz kararlara karşı verilemez. Eğer olumsuz karar, ilgilinin eskiden var olan fiili veya hukuki durumunda değişiklik

¹⁵² A.Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü Kanun-Açıklama-İçtihat**, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 697.

¹⁵³ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesi uyarınca bu ara kararı gereğinin yerine getirilmesi için kararın tebliğinden itibaren davalı idareye (10) gün süre verilmesine, davacının yürütmenin durdurulması isteminin ara kararı gereği yerine getirildikten veya ara kararı için verilen süre geçirildikten sonra incelenmesine, 07.7.2010 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”, Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2010/1572 YD.

¹⁵⁴ Gözübüyük, Dinçer, **a.g.e.**, s. 698.

¹⁵⁵ Tiryaki, **a.g.m.**, s.203.

yapıyorsa ve icrai bir nitelik taşıyorsa, bu tür olumsuz kararlara karşı yürütmenin durdurulması istenebilir¹⁵⁶.

İdarenin olumsuz işlemleri açık olabileceği gibi, vatandaşın istemine karşı 60 gün içinde cevap vermemesi durumunda zımni red işlemi şeklinde de olabilir¹⁵⁷.

İdarenin olumsuz işlemi, hukuka aykırı bir durum yaratıyorsa, diğer koşulların varlığı halinde vergi mahkemelerinde yürütmenin durdurulması kararları verilebilmektedir.

Örneğin Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin bir kararında;

“Olayda, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı gerekçesiyle hakkında tarhiyat yapılan davacı şirketin bu tarhiyatlarına karşı açılan davanın Ankara 5'inci Vergi Mahkemesinin 11.2.2010 tarih ve E:2009/1399, K:2010/362, E:2009/1400, K:2010/363, E:2009/1402, K:2010/364, E:2009/1404, K:2010/365 sayılı kararları ile kabul edilerek tarhiyatların terkin edildiği anlaşılmıştır.

Buna göre, davacı şirketin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı yönünde düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden yapılan tarhiyatlar yargı kararı ile ortadan kaldırıldığından, artık idarenin bu kararın gerekçesi doğrultusunda işlem tesis etmesi ve davacı şirketi sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belge kullanan mükellefler listesinden çıkarması gerekmektedir.

Bu nedenle, ortada davacı şirket hakkında verilmiş bir yargı kararı mevcut iken ve bu kararın idareye tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde icaplarının yerine getirilmesi gerekirken, hakkında verilmiş yargı kararlarının istinaden davacı şirketin sahte belge kullananlar listesinden çıkarılmasına yönelik olarak yaptığı 10.3.2010 tarih ve 7676 sayılı başvurusunu, Mahkeme kararının temyiz edildiği ve kesinleşmediği gerekçesiyle reddeden 9.4.2010

¹⁵⁶ Gözübüyük, Dinçer, a.g.e., s. 685.

¹⁵⁷ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 662.

tarih ve 9185 sayılı davalı idare işleminde hukuka uyarlık görülmemiştir¹⁵⁸.” denilmek suretiyle, davacının başvurusuna olumsuz cevap veren davalı idare işleminin yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir.

B. Esasa İlişkin Şartlar

Anayasanın 125'inci maddesinde, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği düzenlenmiştir. Aynı şekilde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için gerekli şartlar belirtmiştir. Kanuna göre, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda idari yargı yerlerince gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği, yürütmenin durdurulması kararlarının teminat karşılığında verilebileceği; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabileceği, idareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

1. İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması

Bir idari işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu, çoğu zaman yargılama sonucunda verilecek kararla ortaya çıkar. İlk bakışta hukuka aykırılığın anlaşılabilmesi ancak yetki unsuruna ilişkin ve çok açık tecavüzlerde veya yokluk halinde mümkündür¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 9.6.2010 gün ve E:2010/130 YD.

¹⁵⁹ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2000, s. 224.

Yürütmenin durdurulması kararı için öngörülen açık hukuka aykırılık hali, dava dilekçesine veya işlem dosyasına ilk bakışta anlaşılabilecek türden hukuka aykırılıklardır.

Bu şart aynı zamanda idari eylem ve işleme karşı dava açılabilmesinin de şartıdır¹⁶⁰.

Açık hukuka aykırılık, herkesin kolaylıkla anlayabileceği hukuki sakatlıklar değildir. Davaya bakan hakim, mesleki bilgi ve deneyimlerine dayanarak herhangi bir özel araştırma ve incelemeye gerek olmaksızın, ilk bakışta görebileceği sakatlıklardır¹⁶¹.

2. Telâfisi Güç Ya Da İmkânsız Zararların Doğması

İdari işlem veya eylemin idari dava konusu edildikten sonra yürütmenin durdurulmasının talep edilebilmesi için dava konusu idari işlemin uygulanmasının telâfisi güç veya imkânsız zararlar doğurması gerekmektedir. Yürütmenin durdurulmasının talep edilebilmesinin şartlarından olan telâfisi güç veya imkânsız durumların ortaya çıkmasından kasıt; idari yargı organları tarafından idari işlem hakkında verilecek iptal kararları üzerine dava konusu idari işlemde önceki durumun tesisinin imkânsız veya güç olmasıdır. Bilindiği üzere idari yargı organları tarafından verilen iptal kararları üzerine karara konu olan işlemin hukuk alemine hiç doğmamış olduğu kabul edilir ve önceki halin devamı sağlanır¹⁶².

“Telâfisi güç zarar” olgusu, uygulamada, kimi zaman açıkça hukuka aykırılığın önüne geçebilmektedir. Bazı yargı yerlerinin, yapıların yıkımı, imar hareketleri, kamu güvenliği ve düzeni ile kişisel zorunlulukların gerekli kıldığı kimi davalarda, davalının savunması ya da bilgi ve belge alındıktan sonra

¹⁶⁰ Cem Tekin, “Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 391, Mayıs 2003, s. 141.

¹⁶¹ Candan, **İdari Yargılama Usulü**, s. 614.

¹⁶² Bozkurt, **Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütme-1**, s. 83.

belirlenebilecek açıkça hukuka aykırılık şartına esnek bir yaklaşım getirip dava dilekçesinden giderilmesi güç zarar şartının varlığı anlaşıldığında, ara karar cevabı ya da savunma alınincaya kadar yürütmenin durdurulması kararını verebildiği gözlenmektedir. Bu yaklaşıma etken olan husus, açıkça hukuka aykırılığın belirlenebilmesi için idari işlemin konusu olan bütünlüğün ve işlemin dayanağı nedenlerin korunmasında görülen zorunluluk ve bu konuda gösterilen özendir. Örneğin, yapı yıkıldıktan, imar hareketleri bitirildikten ya da kamu düzeni sarsıldıktan sonra verilecek kararların anlamsızlığının önüne geçmektir¹⁶³.

Aynı maddi ve hukuki olaya karşı, mahkemelerin yorumu, bakış açısı farklı olabilmektedir. Örneğin, Türkiye İş Kurumunun banka şubelerinde bulunan işsizlik sigortası fonu menkul kıymet gelirlerinden elde ettiği faiz gelirleri üzerinden, banka şubelerince tevkifat yapılarak vergi dairesi müdürlüğüne yatırılmıştır. Türkiye İş Kurumu tarafından, kurum gelirlerinin vergiden muaf olduğu ileri sürülerek, tevkifatların iadesi istemiyle, yürütmenin durdurulması talepli olarak davalar açılmıştır.

Ankara 2'nci Vergi Mahkemesi, 4.821.553,23-TL tutarındaki gelir vergisi tevkifatının iadesi ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan davada, 13.5.2010 gün ve E:2010/881 sayılı kararı ile yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir. Davalı idarece, bu karara karşı yapılan itiraz Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 8.7.2010 gün ve YD İtiraz No: 2010/3192 sayılı kararı ile reddedilmiştir.

Aynı konuda, Türkiye İş Kurumu tarafından, banka mevduat hesabından yapılan 220.820,89-TL tutarındaki gelir vergisi tevkifatının iadesi ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan davada, Ankara 1'inci Vergi Mahkemesi, 12.5.2010 gün ve E:2010/953 sayılı kararı ile yürütmenin durdurulması istemini reddetmiştir. Bu karara karşı davacı kurum tarafından itiraz edilmiş, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3.6.2010 gün ve YD İtiraz No: 2010/2661 sayılı kararı ile itirazı reddetmiştir.

¹⁶³ Apalak, a.g.m., s. 16.

Görüldüğü üzere, aynı konuda, işlemin açıkça hukuka aykırı olması ve telafisi güç veya imkansız zarar kavramı mahkemeler tarafından farklı yorumlanabilmekte, hatta itiraz makamı dahi kendi içinde çelişen kararlar verebilmektedir.

3. Kararların Gerekçeli Verilmesi

Yürütmenin durdurulmasının kabulüne ilişkin kararlar gerekçeli olarak verilir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde idarenin yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçesi doğrultusunda işlem tesis edeceği düzenlenmiştir. Buna göre, idare gerekçesini bilmediği bir karar hakkında işlem tesis edemeyeceğinden, gerekçesiz yürütmenin durdurulması kararı verilemez. Yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli verilmesi iş yükünü arttırsa da, hukuk devletinde yargı kararlarının gerekçeli olması esastır.

Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi ile birlikte, bir nevi hakim ihsası reyde bulunmakta, davanın esasını çözmek zorunda bırakılmaktadır¹⁶⁴. Yürütmenin durdurulması kararında, hem işlemin açıkça hukuka aykırılığı, hem telafisi güç ve imkansız zararların doğması koşullarının gerçekleştiği konusunda gerekçeli karar vermek, iptal davasını esastan karar bağlamak anlamına gelmektedir¹⁶⁵.

Ancak, gerekçesiz yürütmenin durdurulması kararı yazılması veya açıkça hukuka aykırılığı ortaya koymayan gerekçenin yazılması ise Anayasal düzenleme ile bağdaşmaz. Hakimin ihsası reyde bulunacağı yönündeki bazı sakıncalar sebebiyle, yürütmenin durdurulması müessesesini kullanmamak ise, idari yargı kararlarını işlevsiz hale getirecektir¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Osman Ermumcu, “İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesinin Yasal Düzenlemeden Kaynaklanan Çelişkileri”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 269, Nisan 1998, s. 35.

¹⁶⁵ Gözübüyük, Dinçer, **a.g.e.**, s. 687.

¹⁶⁶ Ermumcu, **a.g.m.**, s. 36.

4. Teminat Karşılığında Verilmesi

Yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi, ileride kararın iptal edilmemesi durumunda idare için zarar doğurabilir¹⁶⁷. Bu gibi zararları karşılamak üzere, yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir¹⁶⁸. Ancak durumun gereklerine göre, mahkeme teminat aramayabilir¹⁶⁹.

Davacının, yürütmeyi durdurma kararını aldıktan sonra idareye başvurarak gerekli teminatı göstermesi gerekir¹⁷⁰.

Teminat olarak nelerin kabul edileceği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesi ile atıf yapılan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda belirtilmiş olmakla beraber, 31'inci maddenin son fıkrası uyarınca vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı düzenlendiğinden, vergi uyuşmazlıklarında yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi durumunda 6183 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde sayılan iktisadi kıymetler teminat olarak gösterilebilecektir¹⁷¹.

Teminat konusunda taraflar arasında uyuşmazlık çıktığı takdirde, anlaşmazlığı yürütmeyi durdurma kararını veren mahkeme çözecektir¹⁷².

¹⁶⁷ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 455.

¹⁶⁸ “Dava dosyasında ve Mahkeme kararında yer alan hususlar ile temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ve gösterilen sebepler karşısında yürütmenin durdurulması için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin yollamada bulunduğu, 27'nci maddenin 2'nci fıkrasında öngörülen şartların gerçekleştiği sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, kanunen geçerli teminat karşılığında temyiz istemi hakkında karar verilmeye kadar yürütmenin durdurulmasına ve 28,90-YTL harcın yürütmenin durdurulmasını isteyen alınmasına 6.3.2008 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” Danıştay 4.D., E:2008/614.

¹⁶⁹ “Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde yer alan koşulların oluştuğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 23.06.2010 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.” Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2010/1257 YD.

¹⁷⁰ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s. 427.

¹⁷¹ Tekin, **a.g.m.**, s. 142.

¹⁷² “Hacze karşı açılan davada, davacı lehine geçerli teminat karşılığı yürütmenin durdurulması kararı verilmesi ve teminata ilişkin uyuşmazlık çıkması durumunda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/5'inci maddesine göre bu uyuşmazlığın yürütmenin durdurulması hakkında karar veren mahkeme veya hakim tarafından çözümü gerektiğinden yeterli teminat gösterilmediğinden sözedilerek düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği hk.”, Danıştay 4.D., 26.12.2001 gün ve E:2001/4196, K:2001/5734 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 10 Mayıs 2010.

Teminatın yetersiz kalması durumunda, teminatın kabul edilememesi durumunda yürütmenin durdurulması kararını uygulayacak idarenin mahkemeye müracaat etmesi gerekmektedir. İdare, teminatın yetersiz olduğundan bahisle, yürütmenin durdurulması kararını uygulamayarak, doğrudan ödeme emri düzenleyemeyecektir¹⁷³.

IV. YÜRÜTMENİN DURDURULMASINA İLİŞKİN KARAR TÜRLERİ

İlk inceleme sonucunda dava dilekçesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'na aykırılık yoksa ve dilekçede yürütmenin durdurulması talebi varsa, vergi mahkemesi öncelikle davacının yürütmenin durdurulması talebini inceler.

Vergi mahkemesi, yürütmenin durdurulması istemi hakkında bir karar vererek dava dilekçesini savunma almak üzere idareye tebligata gönderir.

A. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığına

Vergi mahkemesinde, tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda tahsil işleminin yürütmesi kendiliğinden durmaktadır. Bu nedenle, tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması istemine gerek yoktur. Ancak, uygulamada tarhiyat işlemlerine karşı açılan davalarda da yürütmenin durdurulması istenilmektedir. Bu durumda, yürütme kanun gereği durduğundan, mahkemenin yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar vermemektedir.

¹⁷³ “Mahkeme kararının teminat karşılığı yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesi üzerine gösterilen teminatın yetersiz bulunması durumunda, 2577 sayılı Yasanın 27/5'inci maddesi uyarınca yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmadığı sürece düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği hk.” Danıştay 4.D., 25.11.2002 gün gün ve E:2001/4228, K:2002/3660 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 10 Mayıs 2010.

“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun ile değişik 27/3'üncü maddesinde; “Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur” hükmü yer almış bulunduğundan, anılan madde hükmü karşısında yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine yer olmadığına ve tebligatın tamamlanmasına, 06.10.2010 tarihinde karar verildi.” denilmek suretiyle vergi mahkemelerinde maktu şekilde karar verilmektedir¹⁷⁴.

B. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alındıktan Sonra İncelenmesi

İlk aşamada, dava konusu işlemin hukuka aykırılığı açıkça görülmediğinden, yürütmenin durdurulması istemi hakkında bir karar verilmek üzere davalı idarenin birinci savunması alınır ya da savunma verme süresinin geçmesi beklenir.

“Olayın niteliğine ve davanın durumuna göre yürütmenin durdurulması isteminin, davalı idarenin birinci savunması alındıktan veya yasal savunma verme süresi geçtikten sonra incelenmesine, 2577 sayılı Kanunun 16'ncı maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca dava konusu işleme ilişkin tüm bilgi ve belgeleri içeren işlem dosyasının aslı veya onaylı bir örneğinin idarenin savunması ile birlikte Mahkememize gönderilmesi gerektiğinin davalı idareye duyurulmasına, 2577 sayılı Kanunun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca savunma verme süresinin (30) gün olarak belirlenmesine, 22.9.2010 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.” şeklinde yine vergi mahkemelerinde kullanılan formül karar ile idarenin savunması istenilir ve bu arada dava konusu işlemin dayanağı bilgi ve belgelerinde gönderilmesi istenilir.

¹⁷⁴ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2010/2651 YD.

C. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Ara Kararı veya Bilirkişi İncelemesinden Sonra İncelenmesi

İdarenin savunması geldikten sonra, yürütmenin durdurulması isteminin karara bağlanabilmesi için başka bilgi ve belgeleri ihtiyaç varsa, mahkeme tarafından ara kararı ile gerekli bilgi ve belgeler taraflardan istenilir, yürütmenin durdurulması istemide ara kararı cevabı geldikten sonra incelenir.

Davacının iddiaları üzerine veya re'sen bilirkişi incelemesine yapılmasına gerek duyulursa, öncelikle bilirkişi incelemesi yaptırılmasına ve bilirkişi raporu mahkemeye sunulduktan sonra yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilir. Özellikle, davacılar tarafından tebliğ alındılarındaki ya da mükellefiyet tesisine ilişkin bilgi ve belgelerdeki imzaya itiraz durumunda, bilirkişi incelemesi yaptırılması gerekmektedir.

“Ödeme emirlerinin dayanağı olan ve davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğunu ortaya koyan 2.3.2007 tarih ve VDNR-2007-1000/3 sayılı vergi inceleme raporunun onaylı bir örneğinin istenilmesine,

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesi uyarınca bu ara kararı gereğinin yerine getirilmesi için kararın tebliğinden itibaren davalı idareye (10) gün süre verilmesine, davacının yürütmenin durdurulması isteminin ara kararı gereği yerine getirildikten veya ara kararı için verilen süre geçirildikten sonra incelenmesine, 4.3.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁷⁵.” denilmek suretiyle ara kararda istenilen bilgi ve belgelerin neler olduğu ve hangi sürede mahkemeye gönderilmesi gerektiği açık bir şekilde belirtilir.

Mahkemenin dosya üzerinde işlem yapmasını engelleyen, dosyanın görüşülmesini bir süre askıya alan usuli itirazlar olduğunda, öncelikle bu itirazların karşılanması, usul itirazları mahkemece karşılandığında ve bu itirazlar kesinleştikten sonra yürütmenin durdurulması istemi görüşülür.

¹⁷⁵ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2009/212 YD.

“Davalı idarenin uyuşmazlığın görüm ve çözümünde adli yargının görevli olduğu yönünde ki itirazı üzerine, Mahkememizin 26.3.2008 tarih ve E:2008/119 sayılı kararıyla uyuşmazlığın çözümünde idari yargının görevli olduğuna ilişkin görevlilik kararı alınmıştır.

Olayın niteliğine göre yürütmenin durdurulması isteminin, görevlilik kararına yapılacak itirazın sonuçlanmasından veya görevlilik kararına itiraz süresi geçtikten sonra incelenmesine, 26.3.2008 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁷⁶.” denilerek, öncelikle davada görev sorunu çözülmüştür. Aksi takdirde, davaya esastan bakmaya görevli olmayan mahkeme, zaten ara karar niteliğinde olan yürütmenin durdurulması isteminde görüşemez.

Aynı şekilde, taraflar mahkemeden ek süre talep ettiklerinde, duruma göre istenilen ek süre isteyen tarafa verilmekte ve yürütmenin durdurulması istemide bu sürenin bitiminde görüşülmektedir. *“Olayın niteliğine ve davanın durumuna göre yürütmenin durdurulması isteminin, davalı idarenin istemi üzerine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16/3'üncü maddesi uyarınca Mahkememizin 17.11.2009 tarihli kararı ile verilen 20 günlük ek sürenin bitiminden sonra incelenmesine, 17.11.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁷⁷.”*

D. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alınana Kadar veya Ara Kararı Gereği Yerine Getirilene Kadar Kabulü

İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararın doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının hemen ilk bakışta anlaşılabilmesi durumlarında ara kararı cevabı alınincaya veya savunma alınincaya kadar mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Bu kararların geçerlilik süresi ara kararı cevabı gelene veya

¹⁷⁶ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2008/119 YD.

¹⁷⁷ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2009/2175 YD.

savunma gelene kadardır. Bilgi ve belgeler geldiğinde mahkeme yeniden bir inceleme yaparak yürütmenin durdurulması hakkında karar verir¹⁷⁸.

Bu tür kararların çok ender olarak ve ancak bazı özel durumlarda verilebilmesi söz konusudur¹⁷⁹. Özellikle idare mahkemelerinde, yıkım, kamulaştırma, işyeri kapatma, radyo ve televizyon yayını durdurma gibi işlemlerde verildiği görülmektedir.

E. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde sayılan şartların oluşmadığı anlaşıldığı takdirde yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verilmektedir.

Yürütmenin durdurulması isteminin reddine dair kararlarda gerekçe yazılmamakta, sadece kanunda öngörülen şartların gerçekleşmediği belirtilmekle yetinilmektedir.

“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, olayda yukarıda anılan kanun hükmünde öngörülen şartların gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddine, tebligatın tamamlanmasına, kararın tebliğinden itibaren 7 gün içerisinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 31.3.2011 tarihinde oy birliğiyle karar verildi¹⁸⁰.”

¹⁷⁸ Cansu Uslu, “Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararları ve Sonuçları”, (Erişim) <http://www.vergigundem.com>, 11 Eylül 2009.

¹⁷⁹ Karavelioğlu, a.g.e., s. 1287.

¹⁸⁰ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2011/502 YD.

F. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü

Dava konusu idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumlarında, iki koşul birlikte gerçekleştiğinde vergi mahkemesince yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne karar verilecektir.

Bu iki koşulun bir çok davada beraber gerçekleşmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Kanun koyucu iptal kararlarında dahi bu kadar ağır şartların bir arada gerçekleşmesini aramamıştır.

Uygulamada, mahkemeler tarafından işlemin açıkça hukuka aykırı olması yeterli görülmektedir. Zaten açıkça hukuka aykırı bir işlem, beraberinde telafisi güç zararların doğmasına da sebep olacaktır.

Mükellef adına ihbarname düzenlenmeden doğrudan ödeme emri düzenlenmesi nedeniyle, ödeme emrine karşı açılan davada;

“Yapılan açıklamalar doğrultusunda ödeme emri düzenlenebilmesi için; öncelikle mükellefe amme alacağının sebebinin, miktarının ve vadesinin usulüne uygun olarak bildirilmesi ve bu bildirimle rağmen ödeme yapılmaması halinde, kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emrinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Dava dosyasının incelenmesinden, mermercilik faaliyeti ile uğraşan davacının 2004-2007 yılları arasında yapmış olduğu mezarların ada-parcel numaraları, işin başlama ve bitiş tarihleri ile ruhsat ve işgaliye ücretlerinin gösterildiği 31.12.2007 tarihli tutanakların 7.4.2008 tarihinde davacının daimi işçisi imzasına tebliğ edildiği ve tebellüğ belgesinde tutanakta belirtilen miktarların 14.4.2008 tarihine kadar ödenmesi gerektiğinin belirtildiği anlaşılmıştır.

Buna göre, öncelikle tutanak içeriği ruhsat ücreti ve işgaliye ücretinin usulüne uygun olarak ihbarname ile davacıya tebliğ edilerek davacının yasal

haklarını kullanmasının sağlanması gerekirken, 31.12.2007 tarihli tutanağa istinaden hesaplanan ruhsat ve işgaliye harçlarının ödenmediğinden bahisle düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde yer alan koşulların oluştuğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 11.3.2009 tarihinde karar verildi¹⁸¹.” denilerek işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir. İdarece hukuka aykırı olarak tanzim olunan ödeme emrine istinaden, yükümlü nezdinde haciz işlemlerine başlanacağı ve bunun neticesinde telafisi güç zararların ortaya çıkma ihtimali bulunduğu kuşku yoktur.

Haciz işlemine karşı açılan bir davada da Ankara 1'inci Vergi Mahkemesi;

"Alacağın cebri icra yoluyla tahsiline ödeme emrinin tebliği ile başlanacağı, yukarıda anılan Kanunun 55'inci maddesinin gereği olarak haciz işleminin tatbiki için öncelikle borçluya ödeme emri gönderilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Davacı şirket ortakları hakkında da, 6183 sayılı Kanunun 54 ve takip eden maddelerinde gösterilen usul ve esaslara göre cebri icra takibinde bulunulması gerektiğine kuşku yoktur.

Dava dosyasının incelenmesinden, ... Basın Yayın Reklamcılık Müh.İnş.Tic.Ltd.Şti. nin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı şirket ortağı olan davacı adına kayıtlı 06 ZJG 47 plakalı araç üzerine haciz konulduğu anlaşılmıştır.

Şirket ortağı olan davacının aracına haciz konulabilmesi için öncelikle şirketin ödenmeyen borçlarından dolayı ortak adına da ödeme emri

¹⁸¹ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2009/180 YD.

düzenlenip tebliğ edilerek, ortağın ödeme emrine karşı yasal yollara başvurusu veya mal beyanında bulunması için imkan tanınması gerekirken, 6183 sayılı Kanunun sistematığına aykırı bir şekilde doğrudan mal varlığına haciz konulması, ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek iddialardan kişileri yoksun kılacaktır.

Bu durumda, şirket ortağı sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesi gerekirken, haciz işleminden önce davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmediği anlaşıldığından, ortağı olduğu şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı, doğrudan davacı adına kayıtlı araç üzerine haciz konulması işleminde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde yer alan koşulların oluştuğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 20.2.2008 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁸².” gerekçesiyle işlemin hukuka aykırılığını ortaya koymuştur. Kararda telafisi imkansız zarardan bahsedilmemiştir. Çünkü hacizli malın vergi dairesince satılması sonucunda, davacı aracın mülkiyetini kaybedecektir. Olayda telafisi imkansız zararın bulunmadığından bahisle her iki şart birlikte gerçekleşmediğinden yürütmenin durdurulması kararı verilmediğinde, dava konusu haciz işlemi esastan iptal edilse dahi, iptal kararının bir anlamı kalmayacaktır. İptal kararı verilene kadar hacizli araç satılmış olacağından, aracın mülkiyeti üçüncü kişilere geçmiş olacak ve iptal kararı doğrultusunda işlem tesis etmesi gereken idare tarafından, haczolunan aracın davacıya teslimi mümkün olamayacaktır.

¹⁸² Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2007/1805 YD.

G. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kısmen Kabulü Kısmen Reddi

Vergi mahkemesince, dava konusu idari işlemin sadece bir kısmı hukuka aykırı görülebilir. Bu durumda yürütmenin durdurulması isteminin kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilecektir. İşlemin hukuka aykırı bulunan kısmı için yürütme duracaktır.

Ankara 1'inci Vergi Mahkemesince, davalı idare işleminin hukuka aykırı kısmının yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiş, hukuka aykırı görülmeyen kısmı için yürütmenin durdurulması istemi ise reddedilmiştir.

“Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtla ödenen 2003 dönemi kurumlar vergisinin yasal faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davada, Ankara 4'üncü Vergi Mahkemesince 15.10.2004 tarih ve E:2004/516, K:2004/863 sayılı kararla ihtirazi kayıtla ödenen kurumlar vergisinin yasal faiziyle birlikte davacı şirkete iadesine hükmedildiği, Mahkeme kararına istinaden davacı şirkete 393.739,24 YTL kurumlar vergisi ile 73.235,50 YTL gecikme faizinin birlikte ödendiği, Mahkeme kararının faize ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay 4'üncü Dairesinin 8.6.2006 tarih ve E:2005/410, K:2006/1277 sayılı kararı ile bozulduğu, bozma kararı üzerine Ankara 4'üncü Vergi Mahkemesinin 1.4.2008 tarih ve E:2008/477, K:2008/280 sayılı kararı ile davacı şirketin yasal faiz isteminin reddedildiği, davalı idarece Mahkeme kararına istinaden yersiz ödenen 73.235,50 YTL ile bu tutar üzerinden tecil faizi oranında hesaplanan 62.933,68 YTL gecikme faizinin 11.9.2008 tarih ve 26623 sayılı işlemle davacı şirketten istenildiği anlaşılmıştır.

Olayda, yargı kararı ile davacı şirkete 73.235,50 YTL yersiz ödeme yapıldığı ve bu miktarın yargı kararına göre tahsilinin gerektiği ihtilafsızdır.

Ancak, 213 sayılı Kanunun 112'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, vergi niteliğinde olmayan 73.235,50 YTL gecikme faizi üzerinden 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi istenebilmesi

mümkün olmadığından, dava konusu işlemle istenilen 62.933,68 YTL gecikme faizinde yasal isabet bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, davacı şirket tarafından, uygulamada yargı kararlarına istinaden iki nolu ihbarname düzenlemesi gerektiği ileri sürülmüş ise de, 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesi uyarınca belirli bir vadesi olmayan amme alacaklarının yazı ile istenebileceği düzenlemiş olup, tahsili gereken gecikme faizinin yazı ile istenilmesi işlemi sakatlayıcı nitelikte değildir.

Açıklanan nedenlerle, 11.9.2008 tarih ve 26623 sayılı işlemin 73.235,50 YTL'lik kısmı hakkında yürütmenin durdurulması isteminin reddine, 62.933,68 YTL'lik kısmı hakkında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde yer alan koşulların oluştuğu anlaşıldığından yürütmenin durdurulması isteminin teminat aranmaksızın kabulüne, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolu açık olmak üzere, 26.11.2008 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁸³."

Aynı şekilde, yükümlü adına düzenlenen ödeme emrinin sadece hukuka aykırı bulunan kısmı için yürütmenin durdurulması kararı verilmiştir,

"Verdiği olumlu teyit sonucu haksız yere katma değer vergisi iadesi alınmasına sebebiyet veren yeminli müşavirlerin, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziya uğratılan vergi ve bu vergiye bağlı olarak kesilecek cezalardan sorumlu tutulmaları gerekmektedir.

Bu durumda, davacının düzenlemiş olduğu tam tasdik raporu kapsamında sorumlu tutularak vergi ziyayı cezalı, gecikme faizli katma değer vergisi borcunun ödeme emriyle istenilmesinde isabetsizlik görülmemiştir.

Olayda, yeminli mali müşavir olan davacının düzenlemiş olduğu tam tasdik raporu kapsamında sorumlu tutulamayacağı yargı harcının ödeme emri ile davacıdan istenildiği anlaşılmıştır.

¹⁸³ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2008/1563 YD.

Buna göre, 24.12.2008 tarih ve 2008/11873 takip nolu ödeme emrinin, yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamına girmeyen yargı harcına ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, 24.12.2008 tarih ve 2008/11873 takip nolu ödeme emrinin yargı harcına ilişkin kısmının teminat aranmaksızın yürütmesinin durdurulmasına, katma değer vergisi, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası kısmına ilişkin yürütmenin durdurulması talebinin reddine, kararın tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde Ankara Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz yolu açık olmak üzere, 31.3.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁸⁴."

V. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARINA KARŞI İTİRAZ YOLLARI

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 6'ncı fıkrası ile yürütmenin durdurulması konusunda alınan kararların bir kerede bu kararı veren mahkeme dışında başka bir yargı yerince incelenmesi amaçlanmıştır¹⁸⁵.

Yürütmeyi durdurma ile ilgili kararlara karşı, kararı vermiş olan yargı yerine itiraz etmek yerine, başka bir yargı yerine itiraz edilmesi, hem idareye hem de bireye güven veren bir yöntem olarak getirilmiştir¹⁸⁶.

Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı itiraz yolu öngörülmesinin yararlarına karşılık, bazı önemli sakıncaları da bulunmaktadır. İtiraz yolunun, yavaş işleyen yargılama sürecini biraz daha da yavaşlattığı ve uzattığı açıktır. Kanunda yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz süresi kısa tutulmuş olup, itiraz merciinin dosyanın kendisine gelmesinden itibaren yedi gün içinde karar vermesi zorunlu kılınmıştır. Ancak,

¹⁸⁴ Ankara 1. Vergi Mahkemesi, E:2009/212 YD.

¹⁸⁵ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 457.

¹⁸⁶ Gözübüyük, Dinçer, **a.g.e.**, s. 688.

özellikle Danıştay dava daireleri tarafından ilk derecede verilen yürütmenin durdurulması istemleri hakkındaki kararlarına karşı yapılan itirazları inceleyecek olan İdari ya da Vergi Dava Daireleri Kurulları tarafından itirazların bu süre zarfında karara bağlanması olanaksızdır. Zira, genel kurullar belli günlerde toplanmakta ve bu günlerde de gündemine giren belli konuları görüşüp karara bağlayabilmektedirler. Bu nedenle, bu kurulların itirazları karara bağlama süresi uzun bir süreci bulabilmektedir. Diğer taraftan, idareler genellikle yürütmenin durdurulması kararına yaptığı itirazın sonucunu almadan bu kararı uygulamaya yanaşmamaktadırlar¹⁸⁷.

A. itirazın Şartları

Yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz edilebilmesi için öncelikle bazı şartların mevcut olması gereklidir.

1. İstem Hakkında Karar Verilmiş Olmalıdır

İtiraz edilebilmesi için, yargı yerince, yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne, reddine veya karar verilmesine yer olmadığına ilişkin bir karar olmalıdır. Yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verebilmek için yürütmenin savunmadan veya ara kararından sonra incelenmesine ilişkin verilen kararlar, yürütmenin durdurulması hakkındaki nihai kararlar olmadığından itiraza tabi değildir.

2. Aleyhine Hüküm Verilenin İtiraz Etmiş Olması

İtiraz yolu, yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen karardan çıkarları ihlal edilen, aleyhine karar verilen yan tarafından kullanılabilir. Bu

¹⁸⁷ Günday, a.g.m.

taraf, yürütmenin durdurulması isteminin reddi halinde davacı, kabulü halinde davalı idaredir¹⁸⁸.

3. İtiraz Süresi

Yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen kararın tebliğinden itibaren 7 gün içerisinde itiraz edilebilir¹⁸⁹.

İtiraz süre geçirildikten sonra yapılırsa, itiraz istemi, süre aşımı yönünden, işin esasına geçilmeden incelenmeksizin reddedilecektir¹⁹⁰.

Yürütmenin durdurulmasına itiraz süresinin son günü, çalışmaya ara verme süresine denk gelirse, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca itiraz süreside uzayacaktır. Taraflar dilerse çalışmaya ara verme döneminde Kanunda gösterilen mercilere başvurabilirler, dilerse çalışmaya ara verme döneminden sonra itirazlarını yapabilirler¹⁹¹.

4. İtiraz Harcının Yatırılmış Olması

492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli 3 sayılı tarifeye göre bölge idare mahkemesi ve Danıştayın yürütmenin durdurulması kararları harca tabidir. Yalnız harç alınması için yürütmenin durdurulmasının kabulü yönünde karar vermeleri gerekir. Yürütmenin durdurulmasının reddi kararları harca tabi değildir. Genel bütçeye tabi kamu kurum ve kuruluşları harçtan muaf olduğu için harç yatırmazlar.

¹⁸⁸ Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulmasına Dair Kararların Özelliği ve Dava Konusu İşlem Üzerindeki Etkileri Nedir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 62, Şubat 2009, s. 125.

¹⁸⁹ Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1307.

¹⁹⁰ Hondu, **a.g.m.**, s. 33.

¹⁹¹ M.Ayhan Tekinsoy, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlara Karşı İtirazda Özel Bir Durum: Çalışmaya Ara Verme Süresi İçinde İtiraz”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 65, S. 4, Güz 2007, s. 59.

B. İtirazın İncelenmesi

İtirazın incelenebilmesi için ortada, Danıştay, idare, vergi veya nöbetçi mahkemece yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne veya reddine dair verilmiş bir kararın bulunması gerekir¹⁹².

1. İtirazı İnceleyecek Makamlar

Danıştay dava daireleri tarafından verilen kararlara karşı konusuna göre idare veya vergi dava daireleri kurulları, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile bu mahkemelerdeki tek hakim tarafından verilen kararlara karşı o yerdeki bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri tarafından çalışmaya ara verme süresi içinde verilen kararlara karşı o yere en yakın nöbetçi mahkemeye, idare ve vergi mahkemelerindeki tek hakim tarafından çalışmaya ara verme süresi içinde verilen kararlara karşı kararı veren hakimin katılmadığı o yerdeki nöbetçi mahkemeye itiraz edilebilecektir¹⁹³.

Bölge idare mahkemeleri ilk derece olarak davaya bakmamaktadırlar. Bunun tek istisnası, idare veya vergi mahkemesinde birden fazla hakimin reddi halinde çekinme ve ret isteklerinin kabulü üzerine davanın esasına bölge idare mahkemesinde bakılmaktadır. İstisnai olan bu durumda, dosyada yürütmenin durdurulması talebi varsa bölge idare mahkemesince yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilecektir.

Bölge idare mahkemesinin ve yıllık ara verme süresinde nöbetçi kalacak mahkemelerin yürütmenin durdurulmasına ilişkin olarak verdikleri kararlara karşı itiraz edilecek en yakın bölge idare mahkemesi veya nöbetçi

¹⁹² Hondu, **a.g.m.**, s. 32.

¹⁹³ Karavelioğlu, **a.g.e.**, s. 1307.

mahkemelerin tespitine ilişkin Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararına göre;

- 1) Adana'ya-Gaziantep
- 2) Ankara'ya-Kırıkkale
- 3) Antalya'ya-Denizli
- 4) Aydın'a-Denizli
- 5) Bursa'ya-Eskişehir
- 6) Denizli'ye-Aydın
- 7) Diyarbakır'a-Malatya
- 8) Edirne'ye-İstanbul
- 9) Erzurum'a-Trabzon
- 10) Eskişehir'e-Bursa
- 11) Gaziantep'e-Adana
- 12) İstanbul'a-Sakarya
- 13) İzmir'e-Manisa
- 14) Kayseri'ye-Sivas
- 15) Kırıkkale'ye-Ankara
- 16) Konya'ya-Ankara
- 17) Malatya'ya-Diyarbakır
- 18) Manisa'ya-İzmir
- 19) Ordu'ya-Samsun

- 20) Sakarya'ya-İstanbul
- 21) Samsun'a-Ordu
- 22) Sivas'a-Kayseri
- 23) Trabzon'a-Erzurum
- 24) Van'a-Diyarbakır
- 25) Zonguldak'a-Sakarya

bölge idare mahkemesi veya nöbetçi mahkemesi bakacaktır.

Danıştay daireleri çalışmaya ara vermeden yararlanmaktadırlar ve bu dönemde yalnızca bir nöbetçi daire görev yapmaktadır. İlk derece olarak Danıştayda görülen davalarda yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı konusuna göre idari veya vergi dava daireleri kurullarında itiraz edilmekte olup, bu kurullar çalışmaya ara verme dönemlerinde toplanmamaktadırlar. Çalışmaya ara verme döneminde Danıştayda bir itiraz merci bulunmamaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da çalışmaya ara verme döneminde Danıştay daireleri tarafından veya nöbetçi daire tarafından verilmiş olan kararlara karşı bir itiraz merci gösterilmemiştir¹⁹⁴.

2. İtiraz Üzerine Verilecek Kararlar

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılacak itiraza bakacak olan itiraz merci, itirazın kabulüne veya reddine karar verecektir¹⁹⁵. Yürütme kararını veren mahkemenin yapacağı inceleme ve araştırmayı yapamayacaktır. İtiraz merci, kararın kendisine gelmesinden itibaren 7 gün içinde itirazı kesin olarak karara bağlamak zorundadır.

¹⁹⁴ Tekinsoy, **a.g.m.**, s. 57.

¹⁹⁵ “Dava dosyasında mevcut bilgi ve belgelere göre, mahkemece yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen kararda yasaya aykırılık bulunmadığından, itiraz isteminin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca reddine, 4.3.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.”, Ankara Bölge İdare Mahkemesi, YD İtiraz No: 2010/985.

İtiraz üzerine vergi mahkemesince verilen kararın değiştirilmesi halinde, kararın neden değiştirildiğinin bölge idare mahkemesi tarafından açıklanması gereklidir. Yürütmenin durdurulması isteminin kaldırılması veya değiştirilmesi kararları gerekçeli olacaktır.

Yürütmenin durdurulması istemini reddeden Ankara 3'üncü Vergi Mahkemesi kararını itiraz sonucu kaldıran Ankara Bölge İdare Mahkemesi, kararında gerekçesini ortaya koymuştur.

“Dosyanın incelenmesinden, Polatlı 1'inci Asliye Hukuk Mahkemesi'nin E:2007/466, K:2007/421 kararına müstenit harç tahsil müzekkeresi ile vergi dairesi müdürlüğünden 26,20 TL karar harcının Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. Genel Müdürlüğünden istenilmesi hususunun vergi dairesi müdürlüğüne bildirilmesi üzerine dava konusu ödeme emrinin düzenlediği anlaşılmakta ise de, söz konusu kararın esas numarasının E:2006/466, taraflarının ise, davacı Y. A., davalı Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. Genel Müdürlüğü olduğu halde, sehven davacı ve davalı isimlerinin kararda ters yazıldığı anlaşılarak, karar başlığındaki davacının Y. A., davalının ise, Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. Genel Müdürlüğü olarak tavzihen düzeltilmesine, daha önce davacı banka adına yazılan harç tahsil müzekkeresinin iade edilmesinin istenmesine ve harcın davacı Y. A.'dan tahsil edilmesi için yazı yazılmasına karar verildiği anlaşılmış olup, bu durumda, davacı kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmadığından, Ankara 3'üncü Vergi Mahkemesi Hakimince verilen 05/05/2009 gün ve E:2009/570 sayılı yürütmenin durdurulması isteminin reddi yolundaki kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz isteminin kabulüne, Ankara 3'üncü Vergi Mahkemesi Hakimince verilen 05/05/2009 gün ve E:2009/570 sayılı kararın kaldırılmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/2'nci maddesinde öngörülen koşullar oluştuğundan, yürütmenin durdurulması

isteminin teminat alınmaksızın kabulüne, 18.6.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi¹⁹⁶.”

3. İtiraz Üzerine Verilen Kararların Kesin Olması

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz yoluna bir defa başvurulabilir ve itiraz merciin aldığı karar kesindir. Yani bu kararlara karşı yeni bir itiraz mümkün olmadığı gibi, davanın esası hakkında verilmiş nihai bir karar niteliğinde de olmadıklarından kanun yolu başvurularına da konu edilemezler¹⁹⁷.

Kesinlik, Danıştay Vergi ve İdare Dava Daireleri Kurulları veya bölge idare mahkemesi kararının konu itibarıyla kesinliğini, başka bir ifadeyle bu karardan sonra bir defa daha aynı konuda itiraz edilemeyeceğini, bu karara karşı aynı mahkemeye veya başka bir mahkemeye başvurulamayacağını ifade eder¹⁹⁸.

İtiraz üzerine alınan karardan sonra, koşullarda değişiklik olması durumunda, yeniden yürütmenin durdurulması kararının alınması ya da kaldırılması isteminde bulunmaya engel bir düzenleme yoktur¹⁹⁹.

VI. KANUN YOLLARINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Kanun yolu, davanın taraflarınca kullanılabilen, mahkemelerin yanlış ya da yanlış olduğu iddia edilen kararlarının tekrar incelenmesini ve değiştirilmesini sağlayan bir hukuki yoldur. Bu yolla, yargılama daha üst merciye intikal ettirilip mahkeme kararının hukuka uygunluğu tespit edildiği gibi kararın şekli kesin hüküm haline gelmesi inceleme sonuna kadar ertelenir.

¹⁹⁶ Ankara Bölge İdare Mahkemesi, YD İtiraz No:2009/2586.

¹⁹⁷ Candan, **İdari Yargılama Usulü**, s. 620.

¹⁹⁸ Hondu, **a.g.m.**, s. 39.

¹⁹⁹ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 457.

Kesinleşmemiş kararlara karşı başvurulmuş ve kesinleşmelerine engel olan kanun yolları olağan, kesinleşmiş kararlara karşı başvurulmuş ve kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmayan kanun yolu ise olağanüstü kanun yoludur .

Bu anlamda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinde düzenlenen itiraz, 46'ncı maddesinde düzenlenen temyiz, 54'üncü maddesinde düzenlenen karar düzeltme olağan kanun yollarını teşkil etmekte; 53'üncü maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51'inci maddesinde düzenlenen kanun yararına bozmada olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.

Mahkeme kararlarına karşı itiraz veya temyiz başvurusunda bulunulması, bu başvurulara konu kararın gereklerine uygun olarak idari işlem tesis etme veya eylemde bulunma zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. İdare, süresinde yapmış olduğu temyiz ve itiraz başvurusuna rağmen, vergi mahkemesi kararına istinaden işlem tesis etmek ve eylemde bulunmak zorundadır.

İdarenin, vergi mahkemesi kararının gereklerine göre işlem tesis etme ve eylemde bulunma zorunluluğundan kurtulabilmesi; davacının da idari işlemin uygulanmasına engel olabilmesi için; üst idari yargı yerinden İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca yürütmenin durdurulmasına karar verilmesini istemesi, Danıştay ve bölge idare mahkemesince bu isteğin kabul edilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi gerekmektedir²⁰⁰.

Karar düzeltme aşamasındaki yürütmenin durdurulması istemleri ve kararları, temyiz ve itiraz aşaması ile aynı nitelikte ve mahiyette olduğundan, sadece temyiz ve itiraz aşamasındaki yürütmenin durdurulmasından bahsedilecektir.

²⁰⁰ Ahmet Özbakır, “Yürütmenin Durdurulması İşlemi ve Şartları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 277, Ağustos 1998, s. 110.

A. Temyiz ve İtiraz Aşamasında Yürütmenin Durdurulması

İdari işlemler gibi, ilk derece mahkemelerinin kararları da aksi kanıtlanıncaya kadar hukuka uygun sayılırlar ve temyiz aşamasında yürütmenin durdurulmasına kadar tüm hukuki sonuçlarını doğururlar. Temyiz incelemesi yapan merci, talep halinde şartları varsa mahkeme kararının yürütülmesini durdurabilir²⁰¹.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinde, temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olmasının, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmayacağı, ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebileceği, davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesinin 27'nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlı olduğu, iptal davalarında teminat istenmeyebileceği, idareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmayacağı, kararın bozulmasının, kararın yürütülmesini kendiliğinden durduracağı hükme bağlanmıştır.

Davanın reddine ilişkin kararların temyizinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde sayılan şartların varlığı halinde yürütmenin durdurulmasına karar verileceği belirtilmiş ise de, Danıştay ve bölge idare mahkemelerinin verdiği yürütmenin durdurulması kararları gerekçeli olmamaktadır²⁰². Davanın reddine ilişkin kararların yürütülmesinin durdurulması şarta bağlanmış olmasına ve Kanunun 27'nci maddesinde

²⁰¹ Cüneyt Büyükyaka, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Temyiz Aşamasındaki Yürütmenin Durdurulması Kararının Özelliği”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 78, S. 2004/1, s. 119.

²⁰² “Temyiz eden tarafından dilekçede açıklanan duruma ve uyumsuzluğun hukuki niteliğine göre, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde yürütmenin durdurulabilmesi için aranan koşulların olayda gerçekleştiği anlaşıldığından, anılan Kanunun 52'nci maddesinin birinci fıkrasına, 10.6.1994 gün ve 4001 sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile eklenen cümle uyarınca, temyiz istemi sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasına, 27.2.2008 gününde oyçokluğu ile karar verildi” Danıştay 7.D., E:2008/234.

kararın gerekçeli olarak verileceği düzenlenmesine rağmen bu şarta riayet edilmemektedir.

Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin davanın reddi yönünde verilen kararının yürütmenin durdurulması istemli olarak temyizi sonucunda Danıştay Dördüncü Dairesince verilen kararda gerekçeye yer verilmemiş, Kanunda yer alan genel ifadeler kullanılmıştır; *“Temyiz dilekçesinde ileri sürülen ve dosyada yer alan hususlar, Ankara 1'inci Vergi Mahkemesinin temyizen incelenip, bozulması istenilen 24.9.2008 günlü ve E:2008/828, K:2008/1400 sayılı kararının yürütülmesini gerektirecek nitelikte görüldüğünden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre Mahkeme kararının ve aynı Kanunun 27'nci maddesindeki koşulların gerçekleşmiş olduğu anlaşıldığından dava konusu ihtiyati haciz işleminin yürütülmesinin durdurulmasına, yürütmenin durdurulması harcı peşin alındığından ayrıca harç alınmasına gerek olmadığına, 10.2.2009 gününde oyçokluğuyla karar verildi²⁰³.”*

Temyiz ve itiraz aşamasında yürütmenin durdurulması isteminin reddi halinde gerekçe yazılmasına gerek yoktur²⁰⁴. Temyiz yeri, mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulmasına teminat karşılığında karar verebilir²⁰⁵. Ancak, yürütmenin durdurulmasına karar veren üst idari yargı, teminat istemeyebilir. Ayrıca, iptal davalarında teminat istenmeside takdire

²⁰³ Danıştay 4.D., E:2008/9413.

²⁰⁴ “Hüküm veren Ankara Bölge İdare Mahkemesince 2577 sayılı Kanunun 45 ve 52'nci maddeleri uyarınca işin gereği görüldü; İtiraza konu karar ilişkin dava dosyasının incelenmesinden, olayda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen şartların mevcut olmadığı anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddine, 14.1.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi.” Ankara Bölge İdare Mahkemesi, E:2010/261.

²⁰⁵ “Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar vergi mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirecek nitelikte görüldüğünden, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre Mahkeme kararının ve aynı Kanunun 27'nci maddesindeki koşulların gerçekleşmiş olduğu anlaşıldığından dava konusu işlemin kanunen geçerli teminat karşılığında temyiz istemi hamında karar verilinceye kadar yürütülmesinin durdurulmasına, yürütmenin durdurulması harcı peşin alındığından ayrıca harç alınmasına gerek olmadığına 21.7.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.” Danıştay 4.D., E:2009/5082.

bırakılmış iken, adli yardımdan yararlananlardan ve idareden ise teminat alınmayacaktır²⁰⁶.

1. İnceleme Usulü

Yürütmenin durdurulması istemli temyiz ve itiraz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden ve karşı tarafın savunması alınmadan temyiz ve itiraz merciine gönderilmektedir²⁰⁷.

Dosya kendisine gelen üst idari yargı, yürütmenin durdurulması sebeplerinin varlığı konusunda ikna edici belirtiler bulunması halinde yürütmenin durdurulmasına karar vermektedir²⁰⁸.

2. Kanun Yollarında Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Karşı İtiraz

Kanun yolu başvurularında yapılan yürütmenin durdurulması istemleri ile ilgili olarak üst idari yargı yerlerince verilen kararlar için itiraz olanağı öngörülmemiştir. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında üst idari yargı yerlerince verilen kararlara karşı itiraz edilemez²⁰⁹. Ancak koşulları varsa, yeniden yürütmenin durdurulması isteminde bulunulabilir veya yargı yerince verilen yürütmenin durdurulması kararının kaldırılması aynı üst idari yargı yerinden istenebilir²¹⁰.

²⁰⁶ “Ankara 1’inci Vergi Mahkemesinin 24.9.2008 gün ve E:2008/433, K:2008/1402 sayılı işlemin iptali kararının bozulması istemiyle yapılan temyiz başvurusu sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması isteminde; Temyiz eden tarafından dilekçede açıklanan duruma ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre, temyiz istemi sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasına 8.1.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.” Danıştay 7.D., E:2008/7175.

²⁰⁷ “Temyiz dilekçesinde açıklana duruma ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre yürütmenin durdurulmasına ilişkin isteğin, davalı idarenin temyize cevap dilekçesi alındıktan veya cevap süresi geçtikten sonra incelenmesine 30.11.2010 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” Danıştay 4.D, E:2010/7454.

²⁰⁸ Candan, **İdari Yargılama Usulü**, s. 950.

²⁰⁹ Büyükyaka, **a.g.m.**, s. 124.

²¹⁰ Candan, **İdari Yargılama Usulü**, s. 955.; “Davalı idare tarafından yürütmenin durdurulması

B. Temyiz ve İtiraz Aşamasında Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İdari İşlemler Üzerindeki Etkileri

Üst idari yargı yerince verilen yürütmenin durdurulmasına dair karara karşın, ilk derece yargı yerinin kararı hukuki varlığını sürdürmektedir. İptal kararları hakkında verilecek yürütmenin durdurulması kararı, idareyi geçici olarak kararın gereklerine göre işlem tesis etme ve eylemde bulunma zorunluluğundan kurtarır. Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü halinde, idare aleyhine kararın infaz edilmemesi nedeniyle tazminat davası açılması veya ilgili kamu görevlisinin kişisel sorumluluğundan söz edilmesi olanaklı değildir²¹¹.

İptal kararları, davaya konu idari işlemi tesis edildiği tarihten itibaren hukuk düzeninden kaldırıcı, yani hiç yapılmamış duruma getirici etkiye sahiptir. Bu etkinin yaratılabilmesi için idarenin genelde bir davranışta, eylemde bulunması gerekli değildir. İptal kararının uygulanması, iptal olunan idari işlemin hukuk düzeninde yarattığı olumsuz etkilerin giderilmesi ve davacının davasından beklediği hukuki yarara kavuşabilmesi için idarenin kimi zaman yeni işlem tesis etmesi ve eylemde bulunması gerekebilir²¹².

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesine göre verilen yürütmenin durdurulması kararları, iptal edilen işleme hukuk hayatında tekrar

kararının kaldırılması istemiyle verilen 14.8.2009 günlü dilekçede açıklanan duruma ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre ileri sürülen nedenler yürütmenin durdurulmasına ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 21.7.2009 günlü ve E:2009/5082 sayılı kararının kaldırılmasını ve değiştirilmesini gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması kararının kaldırılması isteğinin reddine, 15.9.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.” Danıştay 4.D., E:2009/5082.; “Davalı idare tarafından yürütmenin durdurulması kararının kaldırılması istemiyle verilen 10.3.2009 günlü dilekçede açıklanan duruma ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre ileri sürülen nedenler yürütmenin durdurulmasına ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 10.2.2009 günlü ve E:2008/9413 sayılı kararının kaldırılmasını ve değiştirilmesini gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması kararının kaldırılması isteğinin reddine, 24.6.2009 gününde oybirliğiyle karar verildi.”, Danıştay 4.D., E:2008/9413.

²¹¹ Turgut Candan, “İtiraz ve Temyiz Başvuruları Dolayısıyla Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İptal Davasına Konu İdari İşlemin Yürütülebilirliği Üzerine Etkileri”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 49, S. 4, Temmuz 1992, s. 564.

²¹² Candan, **a.g.m.**, s. 566.

varlık kazandırmamakta, sadece idareyi iptal kararı doğrultusunda işlem yapmaktan geçici olarak korumaktadır.

İlk derece yargı yerlerinin davanın reddi yolunda verdikleri kararların yürütölmeleri söz konusu değildir. Zaten iptali istenen işlemler icrai işlemler olup, idarenin re'sen icra yetkisi bulunmaktadır. İşlemin geçerlilik ve etkinlik kazanması için yargı yerinin onayına ihtiyacı yoktur. Bu nedenle, bu kararların yürütmesinin durdurulmasına karar verilmesinin tek başına bir yararı yoktur. Bunun için, ayrıca idari işlemin yürütölmemesinin de durdurulmasına karar verilmesi gerekir²¹³. 2577 sayılı Kanunun 52'nci maddesine göre davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi olanaklıdır.

Kararın bozulması, kararın yürütölmemesini kendiliğinden durdurmaktadır. Bozma kararı etkisi, yalnızca başvuruya konu edilen kararın verildiği andan önceki durumun geri gelmesini sağlamaktadır. Yoksa, icrailliğini yitirmemiş olan idari işlemin yürütölmemesinin durdurulması sonucunu yaratmaz. Bunun için ayrıca, idari işlemin yürütölmemesinin de durdurulmasına karar verilmesi gerekecektir²¹⁴.

²¹³ Candan, **İdari Yargılama Usulü**, s. 953.

²¹⁴ Candan, **a.g.m.**, s. 565.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ SONUÇLARI VE KARARLARIN YERİNE GETİRİLMESİ

I. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ SONUÇLARI

Yürütmenin durdurulması kararları, dava konusu idari işlemin uygulanmasını durduran, onun icrailik niteliğini askıya alan ve söz konusu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun gelmesini sağlayan geçici nitelikteki kararlardır²¹⁵.

Yürütmenin durdurulması kararları ile iptal kararları sonuç itibariyle, işlemde önceki hukuki durumu getirmekle birlikte, aynı nitelikte değillerdir.

İptal kararı hukuka aykırı işlemi hukuk alanında geçmişe yürür şekilde ortadan kaldırır, yani iptal edilmiş işlemin hiç doğmamış kabul edilmesini gerekli kılar. Yürütmenin durdurulması kararları ise, işlemin yürürlüğünü askıya alır. Dava konusu işlem askıda olmakla birlikte hukuk hayatında varlığını sürdürmeye devam eder. İşlemin hiç tesis edilmemiş sayılması gibi bir durum söz konusu değildir. Yürütmenin durdurulması kararları, dava konusu işlem öncesi hukuki durumun geçerliliğinin karar tarihine kadar devam etmesini sağladığından, ileriye yönelik bir etkisi vardır²¹⁶.

Nihayetinde, yürütmenin durdurulması kararlarıda, tıpkı iptal kararları gibi işlemin icrailiğine etki yapmakta ve işlemde önceki hukuki durumun gelmesini sağlamaktadırlar.

²¹⁵ Evren Altay, "Yargı Kararlarının Uygulanması", **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2007, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 9 Kasım 2009.

²¹⁶ Altay, **a.g.m.**

Yürütmenin durdurulması kararı ile işlemin hukuka uygunluk karinesi askıya alındığından, bireylerin idari işlemlere uyma zorunluluğu da kalkmaktadır.

Uyuşmazlık konusu işlem hakkında verilen yürütmenin durdurulması kararı, tarafları olumlu veya olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

A. İdare Açısından Sonuçları

Uygulamada, idare, aleyhine verilen ilamları kendisi yerine getirmektedir²¹⁷. Yürütmenin durdurulması kararlarının yerine getirilmesi, vergi davalarında ister davanın açılmasıyla tahsilatın kendiliğinden durması şeklinde olsun, ister yargı kararı ile yürütmenin durdurulması şeklinde olsun bu karar doğrultusunda idarenin işlem yapmasını gerekli kılar²¹⁸.

İdari işlemin idare tarafından re'sen ve fiilen icra edilme imkanı, yürütmenin durdurulması kararı ile durdurulduğundan, bu aşamada idareden bir şey yapması beklenmez. İdarenin hareketsiz kalması, etkileri askıya alınan işlemin icrası için eylemde bulunmaması yeterlidir²¹⁹.

Tarhiyat işlemlerine karşı açılan vergi davası ile tahsilatın durmasında, idarenin yapması gereken, idareden beklenen, tahsilat işlemlerine başlanılmamasıdır²²⁰.

Ancak, idari işlemin yürütülmesi yargı kararı ile durdurulmuş ise de, idarenin bireyin eski hukuki durumunu kazanması için yeni işlemler yapması

²¹⁷ Necdet Özdemir, **Hizmet Kusuru Teorisi ve İdarenin Sorumluluğu**, Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1963, s. 88.

²¹⁸ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 147-148.

²¹⁹ "Verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı ile "Hukuka Aykırılığı" tespit edilmiş bir işleme dayalı olarak yeni işlemler kurulmasının kabul edilemeyeceği, böyle bir uygulamanın hukuk düzenine aykırı olacağı ve yönetimdeki düzen ve istikrarı bozacağı hk.", Danıştay 5.D., 17.4.2006 gün ve E:2006/1462, K:2006/2095 sayılı kanun yararına bozma kararı, 16.9.2006 gün ve 26291 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²²⁰ Bayraklı, **a.g.m.** s. 148.

gerekebilir²²¹. Ödeme emrine karşı açılmış bir davada, dava safhasında veya davadan önce kamu alacağı ödenmişse, alacaklı tahsil dairesi yürütmenin durdurulması kararının tebliği üzerine, tahsil olunan meblağı yükümlüye red ve iade edecektir²²².

İdarenin yargı kararı doğrultusunda yeni bir işlem tesis etmesi gerekiyorsa, bu işlemi yargı kararının gerekçesine uygun şekilde yapmalıdır. Danıştay 2'nci Dairesi kararında *“Yargı kararlarının sadece hüküm fıkraları itibarıyla değil gerekçeleri itibarıyla da bağlayıcı olmaları nedeniyle uygulanmasında idareler tarafından karardaki gerekçeler de dikkate alınmak suretiyle yeni işlemler tesis edilmesi gerektiği, öte yandan bireysel işlemlere karşı açılan davalarda iptal kararının sonuçlarından sadece davayı açan kişilerin yararlanabileceği de açıktır. Bu durumda İlköğretim Okulu Müdürlüğü için 1'inci sırada bulunan adayın değerlendirmeye alınmaksızın davacı ile atanan kişi arasında yeniden değerlendirme yapılmak ve değerlendirme puanları dikkate alınmak suretiyle daha liyakatli olan adayın atanması gerekirken iptal kararı üzerine işlem tarihinden önceki duruma yeniden dönülerek kararın uygulandığı gerekçesiyle davacının atanma talepli başvurusunun reddine ilişkin dava konusu idari işlemde ve davayı reddeden İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır*²²³.”

demek suretiyle, idarenin yargı kararlarını uygularken gerekçe ile bağlı olduğunu belirtmiştir.

Yargı yerlerince verilecek yürütmenin durdurulması kararı ile dava konusu işlemde önceki durum aynen geri döneceğinden, davanın esası hakkında karar verilene kadar, idare bu kararın yerine getirilmesine engel olacak hiçbir işlemde bulunmamalıdır.

Gerek tarh işlemlerine karşı dava açılmasıyla yürütmenin kendiliğinden durması, gerekse tahsil işlemlerine karşı açılan davalarda yargı yerlerince

²²¹ Ünal Demirci, "İptal Kararlarının Yerine Getirilmesi-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 530, Nisan 2009, s. 168.

²²² Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü**, s. 349.

²²³ Danıştay 2. D., 13.2.2008 gün ve E:2007/1627, K:2008/698 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 119, 2008, s. 111-112.

verilen yürütmenin durdurulması kararları ile amme alacağının tahsili gecikmektedir. Verginin hazineye intikalinin gecikmesi nedeniyle hazine kayba uğramaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinde, yargı kararlarının idareye intikal ettiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi alınacağı düzenlenerek, kamu alacağının hazine geç intikali dolayısıyla hazinenin kaybı önlenmeye çalışılmıştır.

İdare, mali zararını gecikme faizi ile tazmin etmekle birlikte, uzun süren yargılama safhasında amme borçlusunun mal varlığını elinden çıkarması her zaman için mümkündür. Mükellefin dava açması sonucunda ya da yürütmenin durdurulması kararı ile idarenin hareketsiz kaldığı dönemde, mükellefin mal varlığını elinden çıkarmasını engelleyecek bir düzenleme yoktur.

Bu sebeple, hazinenin sadece gecikme faizi alması yeterli bir tedbir değildir. Nihayetinde, tahsil aşamasının son safhası olan hacizde, borçlunun mal varlığı yoksa veya borcu karşılayacak miktarda yeteri kadar malı bulunmazsa idare tahsilat yapamayacaktır. Sonuçta, idare tahsil edemeyeceği amme alacağı için uzun süre meşgul olacak, masraf yapacak ve bir çok işlem tesis edecektir.

Bu nedenle, yargı yerlerince davaların seri çözülmesi, geciktirilmemesi gerekir. Tahsil işlemlerinde verilecek yürütmenin durdurulması kararlarında yargı yerleri daha özenli davranmalıdır.

B. Davacı Açısından Etkileri

Davacılar, yürütmenin durdurulması kararları uyarınca, idari işlemin tesisinden önceki hukuki durumun sağlanmasını, idarenin yürütmenin durdurulması kararına uygun davranmasını beklerler. Ancak, vergi

davalarında bazen yürütmenin durdurulması kararı davacının beklediği etki ve menfaati sağlamamaktadır.

1. İhtiyati Haciz ve Haciz İşlemi Hakkında Verilen Kararlar

İhtiyati haciz işlemine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, idare tarafından ihtiyati haciz işleminin kaldırılması gerekmektedir. Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 4001 sayılı Kanunla değişik 1'inci fıkrasında, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği hükme bağlanmıştır.

Kesinleşmeden anlaşılması gerekenin; nihai kararın itiraz ve temyiz aşamasında mı kesinleşeceği, yoksa 7 gün içinde yürütmenin durdurulması kararına yapılan itirazın kesinleşmesinin yeterli mi olduğu hususu tartışmalıdır.

Danıştay 9'uncu Dairesi "*Davacı hakkında uygulanan 30.5.2000 tarih ve 5573 sayılı ihtiyati haciz işlemine karşı açılan davada yürütmenin durdurulmasına ilişkin olarak verilen mahkeme kararına istinaden anılan işlemin kaldırılması yolundaki davacı başvurusunun reddine dair 14.12.2006 tarih ve 44201 sayılı davalı idare işleminin iptali ile mahkeme kararının kasıtlı olarak uygulanmadığından bahisle davalı idare hakkında dava tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte 30.000,00 YTL manevi tazminata hükmedilmesi istemiyle açılan davayı; davacı şirketin gayrimenkulüne uygulanan ihtiyati haciz işlemine karşı Mahkemelerinde açılan davada verilen yürütmenin durdurulması kararı üzerine davacı tarafından söz konusu ihtiyati haczin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddinin hukuka aykırı olduğunun ileri sürüldüğü, 2577 sayılı Yasa'nın 28'inci maddesi hükmünde haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis*

edileceğinin öngörüldüğü söz konusu maddeden; yürütmenin durdurulması kararı üzerine davalı idarece ihtiyati hacze konu gayrimenkul hakkında mahkemeleri kararı kesinleşinceye kadar 6183 sayılı Yasa'nın ilgili maddeleri uyarınca cebren tahsil ve takip yollarına gidilemeyeceği, taşınmazın satışa konu edilemeyeceği, ancak bu süreç zarfında tasarruf hakkının da korunacağını anlamak gerektiği, olayda, Mahkemelerince verilen yürütmenin durdurulması kararı üzerine esastan verilen kararın davalı idarece temyiz edildiği görülmekle, ancak temyiz sonucunda mahkemeleri kararının onaylanarak kesinleşmesi durumunda davalı idarece ihtiyati haciz işleminin kaldırılmasının söz konusu olabileceğinden bu yöndeki davacı iddialarında hukuka uyarlık bulunmadığı, öte yandan; idarece Mahkeme kararına uyulmadığı ileri sürülerek 30.000,00 YTL manevi tazminata hükmedilmesi istenilmekte ise de yukarıda anılan Yasa ve yapılan açıklamalar ışığında ancak mahkemeleri kararının onaylanarak kesinleşmesi durumunda ihtiyati haciz işleminin kaldırılması söz konusu olabileceğinden, bu yöndeki davacı iddialarına da itibar edilemeyeceği gerekçesiyle reddeden vergi mahkemesi kararının onanmasına²²⁴ karar vermiştir. Bu kararla, Danıştay ihtiyati haciz kararına karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması kararının idare tarafından ancak kanun yolları tükendikten sonra uygulanacağına hükmetmiştir.

Aynı yönde Yargıtay 11'inci Hukuk Dairesi de, “ Oysa, kararların sonuçları başlıklı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir hükmünü haiz olup, K... A.Ş.ne el koyma işleminin hukuka

²²⁴ Danıştay 9.D., 30.12.2008 gün ve E:2007/6035, K:2008/6456 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 23 Mart 2010.

aykırılığı ve iptalinin kesinleşmediği, yine davacı şirketin ihtiyati haciz ve ödemeye çağrı işlemlerinin iptaline yönelik açtığı idari davaların davalı tarafından temyiz edilmiş olmakla henüz kesinleşmediği dosya kapsamı ile sabit olup, özünde ihtiyati haczin kaldırılması ile ilgili olan işbu davada, 2577 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin ikinci cümlesi de gözetilerek, davacı şirketin taşınmazları üzerine 6183 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre konan ihtiyati hacizlerin kaldırılmasının, ancak davacı tarafından davalı aleyhine açılan "...davacı şirketin tüm mal ve hakları üzerine ihtiyati haciz konulmasına ve tüm mal ve hakları üzerinde haciz şerhi işletilmesi yönünde tesis edilen işlemde hukuka uyarlılık bulunmadığı" şeklindeki Danıştay 10'uncu Daire'sinin 05.11.2004 tarih, 2002/6921 esas,2004/7175 karar sayılı ilamının kesinleşmesinden sonra söz konusu olabileceği gözden kaçırılarak mahkemece, yerinde görülmeeyen gerekçelerle yazılı şekilde hüküm tesisi doğru görülmemiştir²²⁵." demek suretiyle, ihtiyati haciz işlemlerinde temyiz safhasının tamamlanmak suretiyle kararın kesinleşmesinin bekleneceğini belirtmiştir.

Kararların temyiz ve karar düzeltme aşamalarının uzun sürdüğü günümüzde, nihai kararın kesinleşmesinin beklenmesi yükümlülerin bazı haklarının ihlal edilmesi sonucunu doğurabilir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, idari davada esas hakkında verilecek nihai kararların zaman alıcı olması ve bu süre zarfında davaya konu edilen idari işlemin idarece uygulanarak, telafisi güç sonuçlara yol açma olasılığının bulunması sebebiyle ve bu sonuçları dava sonuna kadar önleme amacıyla vardır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca yürütmenin durdurulması kararının en geç otuz gün içinde yerine getirilmesi zorunludur. Buna göre, nihai kararlar hakkında olan düzenlemenin, yürütmenin durdurulması kararlarına uygulanması olanaklı değildir. Aksi takdirde, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları dolayısıyla açılan idari davalarda yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin istemenin,

²²⁵ Yargıtay 11. HD., 10.7.2006 gün ve E:2005/6124, K:2006/8226 sayılı kararı, (Erişim) UYAP Mevzuat Programı, 23 Mart 2010.

mahkemenin de yürütmenin durdurulmasına karar vermesinin bir anlamı olmayacaktır²²⁶.

2. Düzenleyici İşlemler Hakkında Verilen Kararlar

Yürütmenin durdurulması kararının bir etkiside, düzenleyici işlemler hakkında verilen yürütmenin durdurulması kararlarından herkesin yararlanıp yararlanamayacağı hususudur. Düzenleyici işlemlerin yürütmesinin durdurulması, karardan önce düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilmiş birel işlemleri etkilememektedir. Bu işlemlere karşı dava açılmadığı sürece hukuk hayatında varlıklarını sürdürürler. Bu işlemlere karşı, menfaati ihlal olunanların yasal sürede dava açması ve yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerekmektedir.

Görülmekte olan bir davada, işlemin dayanağı olan düzenleyici işlem hakkında verilen yürütmenin durdurulması kararı ise, düzenlemeden etkilenen bütün davacıları etkileyecektir²²⁷.

II. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMESİ

Hukuk devleti olmanın temel dayanağı idarenin bütün işlemlerinin hukuka uygun olması, yaptığı işlemleri hukuksal kurallara dayandırması ve bu işlemlerin yargısal denetime tabi olmasıdır. Hukuk devleti kuralının geçerliliği, idarenin eylem ve işlemlerinin sadece yargısal denetime tabi

²²⁶ Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü**, s. 421.

²²⁷ "Düzenleyici işlemlerin iptali istemiyle açılan davada verilen yürütmenin durdurulması ve iptal kararlarının sadece taraflar açısından değil, düzenlemeden etkilenen herkes açısından hüküm doğuracağı hk." Danıştay 7.D., 28.5.2009 gün ve E:2007/6171, K:2009/2660 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 39, S. 122, 2009, s. 337-338.

tutulmasıyla olmayıp, yargı yerlerince verilen kararların idare tarafından uygulanıp uygulanmamasına bağlıdır²²⁸.

Bir hukuk devletinde yargı kararlarının uygulanmamasından söz edilebilmesi mümkün olmadığı gibi, yargı kararlarının uygulanmaması hak arama özgürlüğünün ortadan kaldırılması anlamına gelir.

Anayasanın 138'inci maddesinin son fıkrasında, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları; bu organlar ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri düzenlenmiştir. Anayasal düzenlemenin somutlaştırıldığı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında da, *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.”* hükmü yer almaktadır.

Kanuni düzenlemeler uyarınca, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi Anayasal ve yasal bir zorunluluk olup, yargı kararının uygulanması konusunda idareye takdir hakkı tanınmamıştır²²⁹. Yargı kararlarının uygulanması bakımından idare “bağlı yetki” içinde bulunmaktadır²³⁰. İdareye, en geç otuz gün içinde yargı kararı doğrultusunda işlem tesis etmesi ve eylemde bulunması emredilmiştir. Yargı kararı sadece hüküm fıkrası itibarıyla değil, aynı zamanda gerekçesiyle de idareyi bağlayıcıdır.

²²⁸ Ali Ortapolat, "İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen Kamu Görevlilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu ve Yargılama Usulü", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 72, Aralık 2009, s. 78.

²²⁹ Ünal Demirci, "İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk Halleri-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 535, Eylül 2009, s. 114.

²³⁰ Altay, **a.g.m.**

İdareye, yargı kararlarının doğruluğunu tartışma ve buna göre uygulama yapma yetkisi tanınmamış olmakla birlikte²³¹, yargı kararlarının gereği doğrultusunda işlem tesis etme yükümlülüğü altında bulunan idare, bazen bir yargı kararının uygulanmasını, itiraz ve temyiz gibi kanun yollarına başvurulduğu bahanesiyle geciktirerek, savsaklayabilmekte, bazen yargı kararının gereklerini kendine göre değerlendirerek tesis etmiş olduğu işlemler sonucunda yargı kararının gereklerini uygulamada farklılaştırmakta, bazen de yargı kararını kısa süreli uygulayarak, kararı etkisiz kılacak yönde işlemler tesis edebilmektedir²³².

Yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanmaması, bu kararların hiç uygulanmaması şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, gereği gibi uygulanmaması, süresinde uygulanmaması, eksik uygulanması, şeklen uygulanması şeklinde de ortaya çıkabilmektedir²³³.

A. Kararın Uygulanması

Mahkeme tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararının, idarece geciktirilmeksizin, hüküm fıkrası ve gerekçesine uygun şekilde eksiksiz olarak yerine getirilmesi zorunludur. Hukuk devletinde, aslolan da budur.

İdare kararın uygulanması hususunda, kararın gerekçesinde tereddüte düştüğü, kararın açık olmadığı, hüküm fıkrası ile gerekçenin çelişkili olduğu durumlarda, kararı veren mahkemeden açıklama isteyebilir.

Danıştay 1'inci Dairesi kararında *"Anayasanın 138'inci ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddeleri uyarınca idare; Danıştayın, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin*

²³¹ Altay, **a.g.m.**

²³² Celal Erkut, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasını Güçlendirici Mekanizmalar", **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2009, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 5 Ocak 2010.

²³³ Özcan Özbey, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 67, S. 4, Güz 2009, s. 48.

durdurulmasına ilişkin kararlarının gereklerine göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğundan, istişari kararların niteliği gereği, yargı yerlerinde görülmekte olan ya da karara bağlanmış bulunan dava konularıyla ilgili olarak istişari görüş bildirilmesine olanak bulunmamaktadır. Yargı yerlerince verilen bir kararın belirsiz ve açık olmayan yönleri ya da birbirlerine aykırı hüküm fıkraları varsa, taraflardan birinin istemi üzerine 2577 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinde yer alan "Açıklama" hükümleri çerçevesinde, kararın açıklanmasına ya da aykırılığın giderilmesine kararı veren yargı yerince karar verilebilir." demek suretiyle, kararın gereklerinin yerine getirilmesinde tereddüte düşüldüğü takdirde, ilgili yargı merciinden açıklama istenebileceğini belirtmiştir²³⁴. İdare, kararın gerekçesi anlaşılamadığından bahisle, kararın gereklerini yerine getirmekten kaçınamaz.

B. Kararın Hiç Uygulanmaması

Hiç uygulanmama hali, idarenin yargı kararı karşısında hareketsiz kalmasını, kararın icaplarına göre işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması gerekirken, idarenin hareketsiz kalmasını ifade eder²³⁵. Örneğin tahsil olunan verginin iade edilmemesi, ihtirazi kayıtlı beyana karşı açılan davada tahakkuk işleminin terkin edilmemesi halleri gibi.

İdarenin, iptal ve yürütmenin durdurulması kararını uygulamaması değişik sebeplere bağlı olabilir.

²³⁴ "Yargı yerlerinde görülmekte olan ya da karara bağlanmış bulunan dava konularıyla ilgili olarak, istişari görüş bildirilmesine olanak bulunmadığı hk." Danıştay 1.D., 1.10.2007 gün ve E:2007/1024, K:2007/1073 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 117, 2008, s. 1-5.

²³⁵ Demirci, **İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesi-1**, s. 115.

1. Hukuki İmkansızlık Hali

Yargı kararının gereğinin yerine getirilmesine başka bir hukuk kuralının engel olması ve bu hukuki engelin aşılamayacak nitelikte olması gerekir. Yargı kararının gereğinin yerine getirilememesinde hukuki imkansızlık halinin bulunup bulunmadığı hususu, her olayın niteliğine göre incelenip karara bağlanmalıdır²³⁶.

Danıştay 13'üncü Dairesi, 10.2.2009 günlü kararında, ortaya çıkan yeni hukuki durum nedeniyle, yürütmenin durdurulması kararının uygulanması istemiyle yapılan başvurunun zımnen reddine dair işlemin hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir²³⁷. Kararda, yürütmenin durdurulması kararının verilmesinden sonra bu karar uygulanmadan verilen ve niteliği gereği idareye uygulama yükümlülüğünü getirmeyen davanın reddi yolunda bir karar verilmiş olması halinde ortaya çıkan hukuki sonucun değerlendirilmesi gerektiği belirtilerek, esastan davanın reddine dair verilen yargı kararlarında, eğer yürütmenin durdurulması kararı verilmiş ise, bu kararların idare tarafından uygulanmayacağına karar vermiştir.

Ancak unutulmaması gereken, idarenin yürütmenin durdurulması kararı üzerine yeni bir işlem tesis etmesi gerekmesi de, yargı kararını uygulamamaktan dolayı idarenin tazminat ödeme yükümlülüğü ile yargı

²³⁶ Ünal Demirci, "İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk Halleri-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 536, Ekim 2009, s. 128.

²³⁷ "1-2577 sayılı Yasa'nın 28'inci Maddesinde esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar arasında bir ayrım yapılmayarak, hem yürütmenin durdurulmasına hem de esasa ilişkin yargı kararlarının uygulanması zorunluluğundan söz edilmiş olması karşısında, yürütmenin durdurulması kararının uygulanmasının esas hakkında verilecek karara kadar ötelenemeyeceği; ancak, yürütmenin durdurulması kararının verilmesinden sonra bu karar henüz uygulanmadan verilen ve niteliği gereği idareye uygulama yükümlülüğü getirmeyen davanın reddi yolunda bir karar verilmiş olması halinde ortaya çıkan hukukî sonucun da değerlendirilmesi gerektiği, 2- Özelleştirme Yüksek Kurulu kararının yürütülmesinin durdurulmasına ilişkin yargı kararının uygulanması isteğiyle yapılan başvurunun zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın; yürütmenin durdurulması kararından sonra davanın esastan reddedilmesi, bu kararın bağlayıcı olması ve işlemin yeniden yürürlük kazanması nedeniyle reddi gerektiği hk." Danıştay 13.D., 10.2.2009 gün ve E:2007/15262, K:2009/1606 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 39, S. 121, 2009, s. 461-465.

kararını yerine getirmeyen kamu görevlisinin cezai ve mali sorumluluğu ortadan kalkmamaktadır.

2. Fiili İmkansızlık Hali

Objektif nedenlerden dolayı, idare tarafından yargı kararının uygulanamamasını, kararın icaplarının yerine getirilememesini ifade eder. Örneğin, vergi borcuna istinaden haczedilen menkul veya gayrimenkulün satış işleminin tamamlanmış olması ve ihale sonucunda mülkiyetin ihale alıcısına devredilmiş olması,²³⁸ ataması iptal olmuş kamu görevlisinin başka bir göreve atanmış olması,²³⁹ yıkım kararının uygulanmış olması, teminat mektubunun paraya çevrilmiş olması,²⁴⁰ şirket tüzel kişiliğinin sona ermesi²⁴¹ gibi.

²³⁸ "Satışın iptali yolundaki kararın yerine getirilmesine olanak bulunmayan durumlarda, bu nedenle ödenmesine karar verilecek tazminatın gerçek zarar esasına göre hesabı gerekeceği hk." Danıştay 4.D., 9.11.1998 gün ve 1988/3895, K:1988/3759 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, S. 74-75, 1988, s. 189.

²³⁹ "Dava konusu olayda, yargı kararlarının uygulanmaması nedeniyle duyulan üzüntü manevi tazminat konusu edilmekteyse de, idarenin mahkeme kararı doğrultusunda davacının APK uzmanlığına atama tarihinden bakanlık müşavirliğine atama tarihleri arasındaki mali farkları davacıya ödediği, ancak davacının Danıştay Üyelğine seçilmesi nedeniyle kurumla ilişkisi kalmadığından, bakanlık müşavirliğine ataması işleminin iptali nedeniyle Kültür ve Turizm Bakanlığı bünyesinde eşdeğer bir kadroya atama işlemi fiilen ve hukuken tesis edilemeyeceğinden, idarenin hukuka aykırı bir işlemi nedeniyle manevi tazminata hükmedilmesini gerekli kılan koşullar oluşmadığı açıktır. Bu durumda, davacının manevi tazminat isteminin kabulüne olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, davacının manevi tazminat isteminin reddine..." Ankara 10. İdare Mahkemesinin 28.2.2007 gün ve E:2006/1556, K:2007/393 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır). Karar Danıştay 5. Dairesinin 21.12.2009 gün ve E:2007/4141, K:2009/7672 sayılı kararı ile onanarak kesinleşmiştir.

²⁴⁰ "Taşeronun vergi borcu nedeniyle müteahhit hakkında uygulanan ihtiyati haczin kaldırılması yolundaki Danıştay kararına karşın, teminat mektubunun paraya dönüştürüldüğünü ileri sürerek iade işleminde bulunmayan idarenin, uğranılan zararı tazmin etmesi gerektiği hk." Danıştay 4.D., 22.11.1983 gün ve E:1983/791, K:1983/9131 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

²⁴¹ "Kentbank A.Ş.'nin bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izninin 28.12.2001 tarihi itibarıyla kaldırılmasına ilişkin 13.12.2001 tarih ve 522 sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu kararını iptal eden Danıştay Onuncu Dairesinin 21.6.2004 gün, E:2002/666, K:2004/5576 sayılı kararının uygulanması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun 24.09.2004 gün ve 1400 sayılı kararı ile bu kararın yeniden incelenerek kaldırılması isteminin zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; Kentbank A.Ş.'nin banka olarak tüzel kişiliğini idare hukuku dışındaki yasal düzenlemeler kapsamında yitirmiş olması ve hukuken ve fiilen idarenin işlem tesisi ile önceki hukuksal durumun re'sen tesis edilmesinin mümkün olmaması, başka bir anlatımla, devir kararının alındığı tarihteki Kentbank'ın hukuki ve malî yapısının tesisi suretiyle davacıya iadesinde hukuki ve maddi (fiili) imkansızlık

Hukuki ve maddi imkansızlık, idareyi bu durumu kanıtlaması koşuluyla yalnızca kararın yerine getirilmesi zorunluluğundan kurtarır, yoksa imkansızlık sebebiyle davacının maruz kaldığı maddi ve manevi zararı idare karşılamak zorundadır²⁴².

3. Kamu Görevlisinin Kararı Kasden Yerine Getirmemesi

Kamu görevlisi, Anayasa'nın ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun emredici hükümlerine aykırı bir şekilde yargı kararını bilerek ve isteyerek yerine getirmeyebilir. Bu durumda, kamu görevlisinin kişisel kusurunun bulunduğu ortadır²⁴³.

C. Kararın Geç Uygulanması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre yürütmenin durdurulması kararının gereklerinin yerine getirilmesi bakımından idareye otuz günlük süre tanınmıştır. Bu süre geçtikten sonra kararın uygulanması halinde, kararın geç yerine getirilmesinden söz edilecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca, tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenecektir.

Otuz günlük süre, kararların uygulanması için idarenin ihtiyaç duyduğu ve azami kullanabileceği zaman dilimini ifade etmektedir. Yoksa yargı kararını otuz güne kadar bekletme ve uygulamama imkanı tanıyan bir hüküm değildir²⁴⁴.

bulunması nedeniyle idarenin idari yargı kararını uygulayamadığı sonucuna varıldığından, dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı hk." Danıştay 8.D., 29.11.2005 gün ve E:2005/5545, K:2005/5698 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

²⁴² Candan, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 643.

²⁴³ Altay, **a.g.m.**

²⁴⁴ Demirci, "İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesi-1", s. 116.

D. Kararın Eksik Uygulanması

Yürütmenin durdurulması kararının gereklerinin kısmen yerine getirilmesi, karardan kaynaklanan bütün hakların ilgiliye verilmemesini, kanuni infaz süresi geçtiği halde kararın tamamının yerine getirilmemesini ifade eder. Yersiz tahsil olunan verginin iade edilmesine rağmen, mahkeme kararında hükmedilen faizin idare tarafından davacıya verilmemesi, mükellefiyet işlemi tesisinin yürütmesinin durdurulmasına rağmen, beyanname vermemekten dolayı ceza kesilmeye devam edilmesi, tahakkuk eden vergilerin terkin edilmemesi örnek verilebilir.

E. Şeklen Uygulanması

Yürütmenin durdurulması kararı, süresinde uygulanmakla birlikte, kısa bir süre sonra tesis edilen yeni bir işlem ile yargı kararının bertaraf edilmesi, yargı kararı doğrultusunda tesis edilen işlemin ortadan kaldırılması kararın biçimsel olarak uygulanmasıdır. İdare, önce otuz günlük sürede kararı uygulamakta, arkasından tesis ettiği yeni bir işlemle kararı etkisiz kılmaktadır. Bu eylem daha çok kamu görevlilerinin atama işlemlerinde görülmektedir. Kamu görevlisi görevine iade edildikten kısa bir süre sonra, başka bir göreve atanmaktadır.

Kararların biçimsel olarak yerine getirilmesi konusunda Danıştay 1'inci Dairesinin görüş bildiren kararında *"Anayasanın 2'nci maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin hukuk Devleti olduğu vurgulanmış, 138'inci maddesinin son fıkrasında, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları, bu organların ve idarenin mahkeme kararlarını hiçbir şekilde değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği öngörülmüştür. Buna uygun olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında da "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve*

yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez." denilmek suretiyle idarenin yargı kararlarını yerine getirme zorunluluğu bir kez daha vurgulanmıştır. Danıştayın yerleşik kararlarında da açıklandığı üzere, iptal kararları, iptali istenen işlemle ona bağlı işlemleri tesis edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak işlemin tesisinden önceki hukuki durumun devamını sağlar. Bu durumda, bir yargı kararını aynen ve gecikmeksizin uygulamaktan başka bir seçeneği olmayan idarelerin yargı kararlarına uymaması, karar gereklerine göre işlem ve eylemde bulunmaması ya da biçimsel nitelikte uygulamalarla yargı kararlarını etkisiz ve geçersiz kılması söz konusu olamaz. Aksine anlayış ve tutum, Anayasa ve Yasanın özüne ve sözüne olduğu kadar hukuk Devleti ve hukukun temel ilkelerine de açıkça aykırılık oluşturur. Danıştayca yürütülmesinin durdurulması veya iptal edilmesi nedeniyle Bakanlar Kurulu kararlarının uygulanması niteliğinde olan sözleşmelerin dayanağı kalmadığından idarece uygulanma olanağı bulunmayan söz konusu sözleşmelerin mevcut sözleşme olarak değerlendirilmesi mümkün değildir²⁴⁵." denilmek suretiyle, idarenin yargı kararlarını şeklen uygulamasının hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir.

III. KARARLARIN YERİNE GETİRİLMEMESİNDEN DOĞAN SORUMLULUK

Anayasanın 125'inci maddesinde, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Anayasanın 129'uncu maddesinde de, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilceği hüküm altına alınmıştır.

²⁴⁵ Danıştay 1.D., 27.2.2003 gün ve E:2003/14, K:2003/25 sayılı kararı, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 17 Mayıs 2010.

Yargı kararlarının uygulanmaması, hem idarenin hem de kararı uygulamayan kamu görevlisinin kişisel sorumluluğunu gerektirir. Yargı kararının fiili veya hukuki imkansızlık sebebiyle uygulanamaması dışında, kasten veya ihmal sebebiyle uygulanmaması ya da kararın geç veyahut eksik uygulanması, idare bakımından “ağır hizmet kusuru”; kararı uygulamayan kamu görevlisi bakımından ise “salt kişisel kusur” oluşturur. Yargı kararının icaplarının yerine getirilmemesi nedeniyle zarar görenler, dilerlerse hizmet kusuru sebebiyle idari yargıda idare aleyhine, dilerlerse kişisel kusur iddiasıyla adli yargıda kararı uygulamayan kamu görevlisi aleyhine tazminat davası açabilmektedirler²⁴⁶.

A. İdarenin Sorumluluğu

Yürütmenin durdurulması kararlarının gereğinin yerine getirilmesi Anayasal ve yasal bir zorunluluk olup, bu gereğe uymayan idare bu davranışından dolayı kaynaklanan maddi ve manevi zararları tazmin etmekle yükümlüdür. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği, düzenlenmiştir.

Maddi tazminata hükmedilebilmesi için idari yargı kararının uygulanmaması veya eksik uygulanması ya da geç uygulanması nedeniyle bir zararın veya kişinin mal varlığında bir azalmanın meydana gelmesi gereklidir. Maddi tazminatın mahkemece kabul edilebilmesi için, yargı kararının uygulanmaması nedeniyle tazmini gereken bir zararın ortaya çıktığı ilgili tarafından kanıtlanmalıdır²⁴⁷.

²⁴⁶ Bahtiyar Akyılmaz, "Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XI, S. I-II, Haziran-Aralık 2007, s. 450.; Özbey, **a.g.m.**, s. 48.

²⁴⁷ Eslem Ayaz, "Vergi Mahkemesi Kararlarının Uygulanmamasının Tazminat Yaptırımı", **Yaklaşım**,

Manevi tazminat, kişinin duyduğu acı, üzüntü ve sıkıntının kısmende olsa bir miktar parayla hafifletilmesini sağlamaya yönelik bir manevi tatmin aracıdır. Manevi tazminat, manevi tatmin aracı olmasından dolayı, tazminatın sebepsiz zenginleşmeye yol açmayacak miktarda, idarenin yargı kararını uygulamamasından dolayı duyulan üzüntünün azaltılması amacıyla, idarenin olaydaki hizmet kusuru oranında mahkeme tarafından takdir edilir.

Nitekim, vergi mahkemesince verilen yürütmenin durdurulması kararının idare tarafından yerine getirilmemesinden dolayı idare aleyhine açılan maddi ve manevi tazminat davasında, *“Davacı şirket tarafından KOD 2 ve KOD 5 e alınma işlemine karşı açılan davada İstanbul 5'inci Vergi Mahkemesinin 12.4.2006 gün ve E:2006/478 sayılı kararı ile yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi üzerine ilgili şirketçe vergi dairesine başvurularak KOD 2 ve KOD 5 ten çıkarılması istenildiği, vergi dairesince talebin yerine getirilemeyeceği esas hakkında verilecek kararın sonucuna göre yeniden değerlendirileceğinin bildirilmesi nedeniyle 100.000 TL maddi, 100.000 TL manevi tazminat istemiyle dava açıldığı, zarara uğranıldığı hususu somut olarak belgelerle kanıtlamadığından maddi tazminat isteminin yerinde görülmediği, diğer taraftan hukuka aykırı işlemler sebebiyle manevi bir zarardan söz edilebilmesi, dolayısıyla manevi tazminata hükmedilmesi için öncelikle ilgilinin kişisel varlık ve haklarına hukuka aykırı ağır bir saldırıda bulunularak kişinin fizik yapısının zedelenmesi, yaşama ve kazanma gücünün azalması sonucunu doğuran olayların meydana gelmesi veya bu tür bir işlem ya da eylem sonucu ağır bir elemnin duyulmuş olması, ya da kişinin şeref ve haysiyetinin zedelenmesi gerektiği, yargı kararına rağmen davacı şirketin KOD 2 ve KOD 5 ten çıkarılmaması ticari itibarını zedelediğinden, şirket temsilcisi ve ortaklarının ağır bir elem duydukları dolayısıyla davacının manevi tazminat talebinde haklı olduğu, tazminat miktarının mahkemece takdirinde idarenin kusurunun ağırlığı yanında davacının yaşadığı sıkıntının ağırlığında önem arz ettiği, manevi tazminatın maddi tazminat gibi hesaplanmak suretiyle ortaya konulması mümkün olmadığından olayın ve*

durumun niteliği, zarar görenin kişiliği gibi unsurların değerlendirilmesi sonucu mahkemece takdir edileceği, davacını talep ettiği manevi tazminat tutarının 5.000,00 TL takdir edilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın maddi tazminat talebine ilişkin kısmını reddeden, manevi tazminat talebine ilişkin kısmını kabul eden İstanbul 5'inci Vergi Mahkemesinin 22.3.2007 gün ve E:2006/1464, K:2007/640 sayılı kararının onanmasına oybirliğiyle karar verildi²⁴⁸." denilerek, yargı kararının uygulanmamasının manevi tazminat ödenmesini gerektirdiği belirtilmiştir.

İdari yargı kararlarının uygulanmaması halinde, idare aleyhine maddi tazminat davası açılabilceği gibi manevi tazminat davasında açılmasına hukuken engel bir durum yoktur. Ayrıca idare tarafından uygulanması gereken mahkeme kararının yürütmeyi durdurma ya da iptal kararı olması arasında bir fark bulunmamaktadır²⁴⁹.

Yargı kararının uygulanmaması nedeniyle idare aleyhine açılan davalarda hükmedilen maddi veya manevi tazminatı ödemekle, idare yargı kararının gereklerini yerine getirmekten kurtulamaz. Diğer türlü, tazminat ödenmesi yargı kararlarının uygulanmaması sonucunu doğurur ki, böyle bir durum hukuk devletinde kabul edilemez.

Yürütmenin durdurulması kararının verilmiş olması, bu kararın uygulanması bakımından yeterli bulunmaktadır. İdare, ayrıca davanın esastan karara bağlanmasını, nihai kararın verilmesini beklemeyecektir.

Kararın fiili veya hukuki imkansızlıklar nedeniyle uygulanamaması nedeniyle, yargı kararının gereğinin yerine getirilememesi halinde, kusursuz sorumluluk ilkesi uyarınca, idarenin sorumluluğu ve tazminat ödeme yükümlülüğü devam eder.

²⁴⁸ Danıştay 8.D., 26.5.2010 gün ve E:2007/4267, K:2010/1716 sayılı kararı (Yayınlanmamıştır).

²⁴⁹ Ayaz, **a.g.m.**, s. 287.

B. Kamu Görevlisinin Kişisel Sorumluluğu

İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların icaplarının en geç otuz gün içinde gecikmeksizin yerine getirilmesi lazımdır. Kamu görevlisinin mahkeme kararlarını uygulamaması, ilgili kamu görevlisinin kişisel kusurunun varlığı için yeterli kabul edilmektedir²⁵⁰.

Mahkeme kararlarını uygulamayan kamu görevlilerinin kanun hükümlerini bilmediği ileri sürülemeyeceği gibi, bu durum hukuken mazeret olarak ta kabul görmemektedir. Açık, kesin ve emredici yasa kurallarına aykırı davranılması kişisel kusur olarak değerlendirilmektedir²⁵¹.

Mahkeme kararlarını uygulamak durumunda olan bakanlar ve üst düzey bürokratların kişisel ve siyasal saiklerle, üstelik devlet bütçesinden tazminat ödemeyi göze alarak yargı kararlarını uygulamadıkları görülmektedir. Yargı kararlarının uygulanmamasından zarar görenler ise çoğu zaman uğradıkları zararlarla ilgili olarak, tazminat ödeme gücü yüksek olan idare aleyhine dava açmak yerine, mali yönden zarar vermek kastıyla kamu görevlisi aleyhine dava açma yolunu tercih edebilmektedirler²⁵².

Aynı zamanda yargı kararlarının uygulanmaması Türk Ceza Kanunu'na göre, idari yargı kararını uygulamayan kamu görevlisinin cezai soruşturmaya tabi tutulmasına neden olur. Yargı kararlarına uyma, kararları yerine getirme görevi, bütün memurlara yüklenilen özel bir görev olup, memurun bu görevi yerine getirmemesi halinde Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinde ve diğer maddelerde belirtilen suçlar oluşacaktır²⁵³.

²⁵⁰ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 7. Bası, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2003, s. 326.

²⁵¹ Ortapolat, **a.g.m.**, s. 79.

²⁵² Akyılmaz, **a.g.m.**, s. 450-451.

²⁵³ Özbey, **a.g.m.**, s. 49.

1. Kamu Görevlisinin Mali Sorumluluğu

Kamu görevlisinin yargı kararını uygulamaması nedeniyle mali sorumluluğu iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan ilki, doğrudan kamu görevlisi aleyhine tazminat davası açılması suretiyle, diğeri de idare aleyhine açılan tazminat davasının kesinleşmesi üzerine, idarenin ödediği tazminatı olayda kusuru bulunan kamu görevlisine rücu etmesi suretiyle ortaya çıkmaktadır.

a. Doğrudan Tazminat Davası Açılması

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında, mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabileceği kurala bağlanmıştır.

Yargı kararının uygulanmamasından doğan zararın tazmini için, kamu görevlisi aleyhine tazminat davası adli yargıda açılacaktır²⁵⁴. Sadece yargı kararının 30 gün içinde uygulanmaması dahi kamu görevlisi aleyhine tazminat davası açılması için yeterli görülmüştür.

Bu konuda 22.10.1979 gün ve 1978/7-1979/2 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararında, *"kişisel kusur, "İdare ajanının kamu görevini yerine getirirken, idare fonksiyonu, kamu görevi gerek ve koşullarına aykırı ve yabancı olan, bu nedenle idareye atıf ve isnat olunamayan, doğrudan doğruya ajanın şahsına isnat olunan ve kişisel sorumluluğunu gerektiren tutum ve davranış" olarak tanımlanmış; açık, kesin ve emredici yasa kurallarına bilerek aykırı davranış kişisel kusur olarak kabul edilmiş, yürütmenin durdurulması kararının yalnızca uygulanmaması bu kararı uygulamayan kamu görevlisinin, zararın gerçekleşmesi halinde tazminatla*

²⁵⁴ Günday, a.g.e., s. 547.

sorumlu tutulması için yeterli olduğu, sorumluluk için ayrıca kin, garaz, husumet ve benzeri duyguların etkisi altında hareket etmelerinin araştırılmasına gerek olmadığına ve yürütmenin durdurulması kararını yerine getirmeyen kamu görevlisinin hukuki sorumluluğu yönüne gidilebilmesi için ilgilinin açmış olduğu iptal davası sonucunun beklenmesine gerek olmadığına” karar verilmiştir²⁵⁵.

Yargıtay kararları uyarınca, kamu görevlisinin yürütmeyi durdurma kararını yerine getirmemesi nedeniyle aleyhine açılacak tazminat davasında, kamu görevlisinin kin, garaz husumet gibi duygularla hareket etmesi araştırılmayacak, yalnızca yargı kararının uygulanmaması veya eksik uygulanması tazminat için yeterli sayılacaktır²⁵⁶.

Yargı kararının gereği gibi yerine getirilmesi konusunda idareye tanınmış bir takdir yetkisi olmayıp, kararın yerine getirilmesi “bağlı yetki” olup, açık, kesin ve emredici hukuk kurallarına aykırı biçimde yargı kararını kasten yerine getirilmemesi halinde kişisel kusur sebebiyle kamu görevlileri doğan zarardan şahsen sorumludurlar. Kamu görevlilerinin yargı kararının yanlışlığını tartışmak, kararı eksik yerine getirmek gibi bir hakları yoktur²⁵⁷.

İdari yargı kararını etkisiz kılacak yeni kararların alınması ve bu kararların da yürütmesinin durdurulması sonucu, idari yargı kararlarının kamu görevlileri tarafından yerine getirilmediği ve üzerlerine düşen görevleri

²⁵⁵ Yargıtay HGK, 22.10.1997 gün ve E:1978/7, K:1979/2 sayılı kararı, (Erişim) AKİP Açıklamalı Kanun İçtihat Programı, 3 Mart 2010.

²⁵⁶ "Danıştay kararının idareye tebliğ tarihi ve atamaya ilişkin yönetim kurulu kararı dikkate alındığında, idari yargı kararının 30 günlük süre içinde uygulandığı anlaşılmaktadır. Ancak, daha önce uzman tabip olan davacı, yargı kararı sonrası tabip olarak atandığından, idari yargı kararı gereği gibi yerine getirilmemiş olduğundan, olaya uygun miktarda manevi tazminata hükmedilmelidir." Yargıtay 4.HD., 3.10.2006 gün ve E:2006/9336, K:2006/10206 sayılı kararı, (Erişim), UYAP Mevzuat Programı, 3 Mart 2010.

²⁵⁷ "Uygulamada, yargı kararlarını yerine getirmeyenlerin suç işledikleri, tazminatla da sorumlu tutulacakları kabul edilmektedir. Yargı kararını uygulamak durumunda bulunanların, kararın eksikliğini veya yanlışlığını tartışma yetkileri bulunmadığı gibi bu kararları eksik uygulamaları, uygulamış gibi davranarak işleme yapay bir görüntü vermeleri de kararın uygulandığı sonucunu doğurmaz. Kararın 30 gün içinde uygulanmamış olması kişisel sorumluluk için yeter sayılmaktadır. Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler ve somut olaydaki olgular birlikte değerlendirildiğinde, yürütmenin durdurulması kararının yerine getirilmemesi nedeniyle davacının kişilik haklarının zarar gördüğü benimsenmelidir." Yargıtay HGK, 2.7.2008 gün ve E:2008/4-464, K:2008/465 sayılı kararı, (Erişim) UYAP Mevzuat Programı, 3 Mart 2010.

yapmadığı sonucu çıkmaktadır. İdari yargı kararının yerine getirilmesini etkisizleştiren kamu görevleri bu suretle haklarında açılan tazminat davasından sorumludurlar²⁵⁸.

Yürütmenin durdurulması kararının gereğinin yerine getirilmemesi nedeniyle açılan tazminat davalarında, davanın esastan reddedilmiş olmasının bir önemi yoktur. İptal davası reddedilmiş olsa dahi, yürütmenin durdurulması kararına uyulmamış olması nedeniyle kişisel kusur vaki olmuş ve zarar doğmuştur²⁵⁹.

Kamu görevlisi aleyhine doğrudan tazminat davası açılması, mali gücü sınırlı olan kamu görevlisini zor durumda bırakacaktır. Tazminat ödemeye mahkum olan kamu görevlisinin ise, tazminat ödedikten sonra yargı kararlarını hemen yerine getirmesinden ziyade, iptal davasına konu olabilecek işlem tesis ederken çekinceli davranmaya başlayacaktır.

Yargı kararlarının uygulanmaması nedeniyle kişinin uğradığı maddi veya manevi zararın Devlet tarafından tazmin olunması imkanı her zaman mevcutken, ödeme gücü bulunmayan kamu görevlisine doğrudan tazminat davası açılması kamu görevlisini güvencesiz bırakacağı gibi, davacının hak kazandığı tazminatı tahsil etmekte zorlanmasına sebep olacaktır.

Yargıtay kararlarına göre, kamu görevlisinin yargı kararını 30 gün içinde yerine getirmemesi sorumluluk için yeterli iken, bürokrasinin yavaş işlediği bir sistemde çoğu zaman bu süre yetersiz kalabilmektedir.

²⁵⁸ "Yetki ve görevleri itibari ile idari yargı kararını uygulama imkanına sahipken, kararın gereğini yerine getirmeyen idari yargı kararlarını uygulamakla yükümlü yerel yöneticilerin idari yargı kararlarını uygulamayıp, fabrikanın faaliyetini devam ettirmesi yönünde emir ve talimat veren, yine idari yargı kararlarının geçersiz kılınması için bu yöreyi özel endüstri bölgesi ilan eden Başbakan ile idari yargı kararlarının uygulanması konusunda üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmeyen Bayındırlık ve İskan Bakanı'nın kararların infaz edilmemesinden sorumlu bulunduğu anlaşılmakla, Başbakan, Bayındırlık ve İskan Bakanı ile Belediye Başkanının doğan zarardan şahsen sorumlu oldukları hk." Yargıtay HGK, 25.11.2009 gün ve E:2009/4-453, K:2009/553 sayılı kararı, (Erişim) UYAP Mevzuat Programı, 10 Ekim 2010.

²⁵⁹ Orhan Özdeş, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", **Danıştay Dergisi**, C. 9, S. 32-33, 1979, s. 18.

Bu nedenle, hem davacının menfaatini korumak, hem de kamu görevlisini çalışırken haksız tazminat davalarından korumak suretiyle mali güvence sağlamak amacıyla, tazminat davalarının Devlet aleyhine açılması sağlanmalıdır.

b. Rücu Nedeniyle Sorumluluk

Rücu, ödemede bulunan kişinin yaptığı ödemeyi kısmen veya tamamen ödemeyi yapması gereken diğer kişilerden istemesi olarak tanımlanabilir²⁶⁰. İdarenin kamu görevlisine rücu konusu ise, yürütmeyi durdurma kararının uygulanmaması nedeniyle üçüncü kişiye ödediği tazminat sonrasında, kişisel kusuru ile zarara sebep olan kamu görevlisinden kusuru oranında ödediği tazminatı talep etmesidir.

Anayasanın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında, "Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir." hükmü ile memurların idare edilenlere karşı doğrudan sorumluluğu kaldırılmış, aleyhlerine açılacak davalara karşı koruma getirilmiştir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesinde de, "Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır." hükmü ile hizmet kusuru nedeniyle uğranılan zarar dolayısıyla idare aleyhine tazminat davası açılması kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemelere rağmen, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28/4'üncü maddesinde, kamu görevlilerine sağlanan korumaya istisna getirilmiş, yargı kararlarını kasten uygulamayan, yargı kararlarının gereğini

²⁶⁰ Tuğba Turgut, "İdare Hukukunda Kamu Görevlisine Rücu", **Adalet Dergisi**, S. 39, Ocak 2011, s. 188.

yerine getirmeyen kamu görevlileri aleyhine adli yargıda tazminat davası açılabilceğı, kararların uygulanmaması nedeniyle uğranılan zararın doğrudan ilgili kamu görevlisinden istenebileceğı düzenlenmiştir.

Bir nevi, kamu görevlilerinin aleyhine, Anayasaya açıkça aykırı bir düzenleme getirilmiştir. Kamu görevlilerinin mali sorumluluğuna ilişkin Anayasal düzenleme göz ardı edilmiştir.

İdarenin kamu görevlisine karşı tazminat isteklerini kendiliğinden, örneğin memurun maaşından doğrudan kesinti yapmak suretiyle tahsil etmesi mümkün değildir²⁶¹. Tazminat isteklerini karşılamak için, idarenin adli yargıda memur aleyhine rücu davası açması gerekir.

İdari yargı kararının yerine getirilmemesinde kusuru bulunan kamu görevlisinin dolaylı olarak idareye karşı sorumluluğu devam eder. Çünkü, Anayasanın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca, yargı kararının yerine getirilmemesi sebebiyle tazminat ödemek zorunda kalan idare, kusuru nispetinde, kararın yerine getirilmemesinde kusuru bulunan kamu görevlisine rücu etmek zorundadır. Kamu görevlilerinin hem yargı kararlarını uygulamaması, hem de devlet bütçesinden tazminat ödettirme keyfiyetini gösterememeleri, ancak rücu sisteminin mutlak ve işler şekilde çalışmasına bağlıdır²⁶².

Danıştay, idarenin ağır hizmet kusuru olarak nitelendirilen yargı kararlarını uygulamama eyleminin; gerçekte bu konuda idare adına yetki kullanan kamu görevlisinin kişisel kusurundan doğduğunu kabul etmektedir. Yürütmeyi durdurma kararının uygulanmaması nedeniyle idare aleyhine hükmedilen tazminatın, yargı kararının uygulanmamasını sağlayan, uygulamadan kaçınan yetkili ve görevlilere Anayasanın 129'uncu maddesi uyarınca adli yargıda dava açılmak suretiyle rücu edilmesi gerektiğı görüşüyle, tazminat ödenmesinde kusuru bulunan kişi veya kişilere rücu

²⁶¹ Günday, **a.g.e.**, s. 547.

²⁶² Akyılmaz, **a.g.m.**, s. 469.

edilmek kaydıyla manevi tazminat istemini kabul etmekte ve kararın bir örneğini gereği yapılmak üzere Maliye Bakanlığına gönderebilmektedir²⁶³.

İdare kimi zaman rücu mekanizmasını işletmekten kaçınabilir. İdarenin rücu davası açma konusunda isteksiz oluşu, dava açmak ya da açmamak yönünde yapılan baskılar veya verilen kararların uygulanabilirliği²⁶⁴ gibi sorunlar nedeniyle, ödenen tazminat toplumun üstünde bırakılabilir.

Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare bir zarar uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından ödenmesi kuraldır. Zarara uğradığı yargı kararıyla saptanan kişiye Devlet tarafından tazminat ödendikten sonra sorumlu personele rücu edilmesi, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Rücu kurumunun işletilmesi, kamu görevlisinin kişisel kusurunun doğurduğu zararların yine kendisi tarafından karşılanmasını ve yargı kararının uygulanmaması ya da etkisiz bırakılması gibi hukuka aykırı eylem ve işlemlerden titizlikle kaçınılmasını sağlar.

Rücu mekanizmasının işletilmesi, kamu kurumunun yetkileri arasında bulunmakla birlikte, idarenin bunu kendiliğinden yapmadığı durumlarda, yurttaşların bunu sağlamak amacıyla idareye başvurmalarına engel bulunmamaktadır. Mahkemece hükmedilen tazminat devlet tarafından zarara uğrayan kişiye ödendikten sonra ilgili kamu kurumu tarafından sorumlu personele rücu edilmemesi, bu yükün toplum üzerinde bırakılması anlamına gelecektir. Bu durumda, her vatandaşın ve özellikle kamu görevlilerinin kişisel kusuru nedeniyle zarara uğrayıp idare aleyhine tazminat davası açmış ve tazminata hak kazanmış olan kişilerin, ilgili personele rücu edilmesini sağlamak amacıyla idareye başvurarak ve bu başvuruların reddi halinde dava açma haklarını kullanmaları hukuk devletinin gereğidir²⁶⁵.

²⁶³ “Davacı hakkında verilen yargı kararının uygulanmamasında, ağır hizmet kusuru bulunan davalı idarenin, davacının duyduğu acı ve üzüntünün kısmen de olsa giderilmesi amacıyla manevi tazminat ödemesi gerektiği hk.”Danıştay 10.D., 27.2.2007 gün ve E:2004/13990, K:2007/739 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 37, S. 116, 2007, s. 302-306.

²⁶⁴ Turgut, **a.g.m.**, s. 195.

²⁶⁵ “Rücu mekanizmasının işletilmesi, kamu kurumunun yetkileri arasında bulunmakla birlikte, idarenin bunu kendiliğinden yapmadığı durumlarda, yurttaşların bunu sağlamak amacıyla idareye

2. Cezai Sorumluluk

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 257'nci maddesinde, *“Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir (Değişik ibare: 08/12/2010-6086 S.K./1.mad.) menfaat sağlayan kamu görevlisi, (Değişik ibare: 08/12/2010-6086 S.K./1.mad.) altı aydan iki yıla kadar, hapis cezası ile cezalandırılır. Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerini yapmakta ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir (Değişik ibare: 08/12/2010-6086 S.K./1.mad.) menfaat, sağlayan kamu görevlisi, (Değişik ibare: 08/12/2010-6086 S.K./1.mad.) üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* hükümleri yer almaktadır.

Kamu görevlilerinin yargı kararlarını yerine getirmemesi, ceza hukuku anlamında suç teşkil eden bir davranıştır. Ancak, kamu görevlilerinin görevleri dolayısıyla haklarında ceza soruşturması yapılması, ayrı bir sisteme tabidir.

İdari yargı kararını yerine getirmeyen kamu görevlisi hakkında suç duyurusunda bulunulması üzerine eylemin niteliğine göre ceza soruşturması yapılabilmesi için, ilgili Cumhuriyet Başsavcılığınca 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun uyarınca soruşturma izni alınması gerekmektedir. Yargı kararlarını yerine getirmeyen kamu görevlisi hakkında isnad olunan suç nedeniyle Cumhuriyet Savcılıkları doğrudan ceza soruşturması yapamamaktadırlar.

Cumhuriyet Başsavcılıklarının öncelikle, 4483 sayılı Kanuna göre kamu görevlisi hakkında soruşturma izni vermeye yetkili makamdan soruşturma izni alması gereklidir. Yetkili makam tarafından soruşturma izni

başvurmalarına bir engel bulunmadığı; kamu hizmeti görevlilerinin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden ve kendi kusurlarından doğan zararı, toplumun ödemek zorunda olmadığı hk." Danıştay 5.D., 3.6.2008 gün ve E:2007/7369, K:2008/3234 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 38, S. 119, 2008, s. 216-219.

verilmediği takdirde Cumhuriyet Başsavcılığı ve şikayetçinin soruşturma izninin verilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle Danıştay Birinci Dairesine veya Bölge İdare Mahkemesine itiraz hakkı vardır.

Danıştay Birinci Dairesi veya bölge idare mahkemesi tarafından, soruşturma izni verilmemesine ilişkin işlem iptal edildiği takdirde, dosya ilgili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmektedir. Danıştayın ve bölge idare mahkemesinin bu kararları kesin olup, itiraz veya temyize tabi değildir.

Yargı kararını yerine getirmedeği gerekçesiyle hakkında soruşturma izni istenilecek kamu görevlisinin, her şeyden önce yargı kararını yerine getirme konusunda yetkisinin ve sorumluluğunun bulunması gereklidir²⁶⁶.

Yargı kararlarının yerine getirilmesi görevinin, hukuka aykırı işlemi tesis eden idari mercilere ait olduğuna dair Danıştay 1'inci Daire kararında, *“Şikayetçi tarafından 2.8.2005 tarihli dilekçeyle mahkeme kararı gereğince mührün kaldırılmasının istendiği, belediyece mühürün kaldırılmaması üzerine 30.9.2005 tarihinde Gazipaşa Cumhuriyet Başsavcılığına Antalya 2'nci İdare Mahkemesince verilen 6.7.2005 günlü, 2005/561 sayılı yürütmenin durdurulması kararının gereğini yerine getirmeyen belediye başkanının görevini kötüye kullandığından bahisle şikayette bulunulduğu anlaşılmıştır.*

Olayda Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Bölge Kurulunca tesis edilen sera yapımı için izin vermeme işlemine karşı açılan davada, Antalya 2'nci İdare Mahkemesince verilmiş olan yürütmenin durdurulmasına ilişkin 6.7.2005 günlü, 2005/561 sayılı kararı uygulama görevinin işlemi tesis eden Alanya Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu'na ait olduğu, Belediyenin mühürleme işleminin ise yetkisi dahilindeki bir alanda imar

²⁶⁶ "Başbakanlığa bağlı bulunan Diyanet İşleri Başkanlığı'nın ilgili Devlet Bakanının da imzasını taşıyan müşterek kararname ile yurt dışı kadrosuna ataması yapılmış bir öğretim üyesinin, düzenleyici işlem olan yönetmelik hakkında verilmiş yürütmenin durdurulması kararının gereği olarak atamasının iptali cihetine gidilmesi usulde paralellik ilkesi gereği yine müşterek kararname ile gerçekleştirileceğinden, ilgili Devlet Bakanlığının ve Başbakanlığın hazırlaması gereken müşterek kararname nedeniyle Diyanet İşleri Başkanının bu ferdi işlemin gerçekleştirilmemesindeki sorumluluğu bakımından uygun illiyet bağının bulunmadığı hk." Danıştay 1.D., 16.2.2007 gün ve E:2006/1303, K:2007/163 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 37, S. 115, 2007, s. 22-24.

mevzuatına uygun olmayan bir yapının durdurulmasına ilişkin ayrı bir işlem olduğu, mahkeme kararının mühürleme işleminin kaldırılmasını gerektirmediği, bu nedenle şikayetin ön incelemeyi gerektirecek ciddi bulgu ve belgeye dayanmadığı anlaşıldığından, İçişleri Bakanının 9.6.2006 günlü, İNS.06.07.88.(3619) sayılı şikayetin işleme konulmaması kararına yapılan itirazın reddine, dosyanın İçişleri Bakanlığına, kararın birer örneğinin itiraz edene gönderilmesine 13.2.2007 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” denilmiştir²⁶⁷.

Memuriyet sırasında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48'inci maddesinde sayılan şartlardan herhangi birisinin kaybedilmesi halinde memuriyet görevi sona ermektedir. Ceza mahkumiyetinin sonucu olarak memuriyet statüsü sona erebilmektedir²⁶⁸. Memuriyet sırasında işlenen kasıtlı suç nedeniyle bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına mahkum olanlar, devlet memurluğunda kalma şartını kaybettiklerinden, görevlerine son verilir²⁶⁹. Bu nedenle kamu görevlilerinin, mahkumiyet kararı neticesinde görevlerine son verilmemesi için, yargı kararlarını yerine getirme konusunda daha titiz davranmaları gerekir.

İşlenen suçtan dolayı hükmedilen bir yıldan fazla süreli hürriyeti bağlayıcı cezaların adli para cezasına çevrilmesi durumunda ise memuriyete engel bir durum ortaya çıkmayacaktır. Asıl mahkumiyet, TCK'na göre adli para cezası veya tedbiri olduğundan adli para cezası memuriyete engel haller arasında sayılmamıştır²⁷⁰.

²⁶⁷ Danıştay 1.D., 13.2.2007 gün ve E:2006/1255, K:2007/133 sayılı kararı, **Danıştay Dergisi**, Y. 37, S. 115, 2007, s. 20-21.

²⁶⁸ Uğur Sökmen, "Kamu İdaresinde Mahkumiyeti Olanların Devlet Memuru Olmaları ve Memuriyet Statülerini Kaybetmeleri", **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 625.

²⁶⁹ Sökmen, **a.g.m.**, s. 636.

²⁷⁰ Mehmet Karaarslan, "Suç ve Cezaların Memuriyete Etkisi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 58, S. 2009-1, s. 104.

SONUÇ

İdare üzerinde uygulanan ve idarenin dışındaki denetim yollarından en etkiliyi yargı denetimidir. İdarenin yargı yolu denetiminin en önemli sakıncası ise, yargı denetiminin yavaş işlemesi ve sonucun geç alınmasıdır. İdari işlemler iptal edilmediği veya yürütmenin durdurulması kararıyla icrailik niteliği ve hukuka uygunluk karinesi kaldırılmadığı sürece geçerlidirler.

Yürütmenin durdurulması kurumunun önemi, idari işlemlerin icrai olması ve onlara karşı iptalleri amacıyla dava açılmış olmasının dahi icrailiğini engellememesidir. Bunun sonucu olarak, yürütmenin durdurulması kararının verilemediği bazı durumlarda hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işlem belkide geri dönülemez sonuçlara yol açacaktır.

İdari işlemin yeterince haklı nedenlere dayanmaması halinde, bireylerin idare karşısında zayıf kalacağı ve korunması gerekeceği bellidir. Kişisel, haklı ve güncel bir menfaati idari işlemle zarar gören kimse, bu işleme karşı açtığı iptal davasında öncelikle idari yargı yerinin vereceği yürütmenin durdurulması kararı ile koruma bekler. Yürütmenin durdurulması kurumu, iptal davalarına etkinlik sağlamaktadırlar. İptal kararına kadar geçecek sürede, idari işlemin hukuki alemde meydana getirdiği değişiklikler ile ilgililerin haklarının yerine getirilmesi bazen anlamsız ya da imkansız hale gelebilir.

Yürütmenin durdurulması kararı verilen bir idari işlem icra kuvvetini yitirmiş, re'sen ve fiilen uygulanabilme imkanından mahrum kalmış olacaktır. Yürütmeyi durdurma kararı idareyi yalnızca dava konusu işlemin yürütülmesi bakımından durdurmaz, bu işlemten sonra idarenin yapabileceği hatta yapmış olduğu bütün eylem ve işlemler bakımından da durdurur.

Nihayetinde iptal davasında gaye bireyin kamu gücünü elinde tutan idareye karşı korunmasıdır. Bu korumanın tam olabilmesi ya da iptal davası sonuçlanıncaya kadar da idareden korunması için dava devam ederken

idarenin işleminin uygulanabilirliğinin önünü kesmek gerekir. Bu da ancak, iptal davasında verilecek yürütmenin durdurulması kararı ile mümkündür. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kurumu, iptal davası için vazgeçilmez bir öneme sahiptir.

İdareye tanınan icrai karar alma ve bu kararları zor kullanmak suretiyle yerine getirme yetkisi, bireyler karşısında tanınmış güçlü bir ayrıcalıktır.

İdari işlemlerin icrailiği ve bu işlemlere karşı dava açılmasının işlemlerinin uygulanmasını durdurulması karşısında bireylerin hukuka aykırı işlemlere karşı etkili bir biçimde korunmasını gerektirir.

Hukuk düzenimizde, iptal davası tek başına yeterli hukuki korumayı sağlayamamaktır. Yargılama sürecinin uzun olması, hakim sayısının azlığından dolayı esas hakkında karar verilene kadar, idari işlemin bütün sonuçları uygulanmış olmaktadır.

Bu nedenle, bireylerin hukuka aykırı işlemlere karşı korunması için yürütmenin durdurulması kurumu önem taşımaktadır. Özellikle vergisel işlemlerde, mali yönden külfet altında kalan yükümlüler için daha da önem taşımaktadır.

Haciz gibi bir yaptırım neticesinde, bireylerin tasarruf hakları kısıtlanmakta, haczedilen menkul ve gayrimenkul mallarının satılmasıyla mülkiyet haklarına müdahale edilmiş olmaktadır.

Her ne kadar, vergi mahkemelerinde tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine dava açılması ile tahsil işlemlerinin yürütmesi kendiliğinden dursa da, tahsil işlemlerine karşı yürütmenin durdurulması istenilmediği takdirde mali yaptırımları ağır olabilmektedir.

Yükümlülerin, öncelikle tahsilata ilişkin işlemlerde yürütmenin durdurulmasını talep etmeleri menfaatlerine olacaktır. Yargı yerlerince yürütmenin durdurulması taleplerinin titizlikle incelenmesi, yürütmenin

durdurulması kararlarının gerekçeli olarak ve en kısa zamanda yazılması adil yargılanma hakkı için vazgeçilmez bir unsurdur.

Yürütmenin durdurulması kararlarının yargı yerlerinde geç yazılması, ya da kanunda öngörülen öncelikle incelenmemesi durumunda iptal davasının etkinliğine ve yürütmenin durdurulması kurumunun getirilme amacına aykırı olacaktır.

Yargı kararlarının gerekçeleri doğrultusunda gecikmeksizin idareler tarafından uygulanması hukuk devletinin gereğidir. Asında hukuk devletinde yargı kararlarının uygulanabilirliğinin bile tartışılması üzücü bir durumdur.

Yargı kararlarının daha etkin bir şekilde yerine getirilmesi yine yargıya düşmektedir. Yargı kararın yerine getirmeyen idare aleyhine hükmedilecek tazminatın yüksek olması, kamu görevlileri aleyhine açılacak tazminat davalarında caydırıcı miktarda tazminata hükmedilmesi, ceza davalarında süratli yargılama sonucunda kasıt sonucu yargı kararının gereğini yerine getirmeyen kamu görevlisinin cezalandırılması ve cezasının ertelenmemesi caydırıcı önlemler olacaktır.

Nihayetinde yargı kararının gereğini idare ve kamu görevlisi yerine getirecekse de, bu kararları yerine getirmeyenler hakkında hükmü verecek olan yine yargının kendisidir. İdari yargı yerlerinde cüzi miktarlarda manevi tazminata hükmedilmesi ya da adli yargıda verilen ceza kararlarının önce para cezasına çevrildiği, sonrada ertelendiği, yani yargı kararını yerine getirmeyenlerin cezasız kaldığı bir hukuk sisteminde iptal ve yürütmenin durdurulması kararlarının gereği ifa edilmesini beklemek pek gerçekçi değildir.

Kamu görevlisin yargı kararını yerine getirmemesinden dolayı doğrudan soruşturma yapılamaması, izne tabi olması, kurumu izin vermediğinde soruşturma izninin iptali istemiyle Danıştaya veya bölge idare mahkemesine dava açılması dahi kamu görevlisine bir güvence vermektedir.

Rücu sisteminin yürütme içerisinde etkin bir şekilde işletilmesi gereklidir. Zarar sebep olan kamu görevlilerinin rücu edilmesi, zararın devlet hazinesinden yani topluma ödettirilmesi anlamına gelmektedir.

Yargı kararlarının ifa edilmemesinden dolayı idare aleyhine hükmedilen tazminatlara ilişkin yargı kararlarının, olayda kusuru bulunan kamu görevlisine rücu edilmesi için yargı yerlerince doğrudan Hazineye gönderilmesi yöntemi getirilmeli ve bu kararlar takip edilmelidir.

Yürütmenin durdurulması kararı bir ara karar olmasına rağmen, itiraz yolu tanınması sadece yargılama sürecini uzatmaktadır. İdare yargı harçlarından muaf olduğu için, aleyhine çıkan bütün kararlara itiraz etmektedir. Yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz halinde, dosyanın mahkemeden bölge idare mahkemesine gitmesi, burada görüşülmesi, itiraz kararlarının taraflara tebliğ edilmesi zaman zarfında geçen sürelerde dosyaların tekemmül ederek esastan görülmesi mümkündür. Hele, müstakil mahkemelerin başka ilde bulunan bölge idare mahkemesine dosyaları göndermesi bu süreci bir aydan fazla uzatmaktadır. Bu nedenle, yargılama sürecine hız kazandırmak ve yargılamada amacın esas hakkında karar verilmesi olduğu düşünüldüğünde, yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz kurumunun acilen kaldırılması gereklidir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

AKGÜL, Mehmet Emin; "Kuvvetler Ayrılığı İlkesinin Dönüşümü ve Günümüz Demokratik Rejimlerindeki Anlamı", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 68, S. 2010/4, s. 79-101.

AKYILMAZ, Bahtiyar; "Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XI, S. I-II, Haziran-Aralık 2007, s. 449-469.

AKYILMAZ, Bahtiyar, SEZGİNER, Murat, KAYA, Cemil; **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.

ALAN, Nuri; "İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları", **Danıştay Dergisi**, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 22-50.

ALTAY, Evren; "Yargı Kararlarının Uygulanması", **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2007, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 9 Kasım 2009.

APALAK, Şevket; "İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 31, Ekim-Aralık, 1998, s. 10-26.

ARSLAN, Cem Barlas; "İhtiyati Tahakkuk Uygulaması, İtiraz ve Sonuçları", **Yaklaşım**, Y. 18, S. 215, Kasım 2010, s. 304-307.

ASLAN, Zehreddin; **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 2. bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2001.

AYAZ, Eslem; "Vergi Mahkemesi Kararlarının Uygulanmamasının Tazminat Yaptırımı", **Yaklaşım**, Y. 18, S. 215, Kasım 2010, s. 286-288.

BAYRAKLI, H.Hüseyin; "Türk Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması", **Anadolu Üniversitesi Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yıllığı**, 1991, s. 129-152.

BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, 21. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.

BOZKURT, Mehmet; "Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesi ve Etkileri-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 540, Şubat 2010, s. 81-84.

BOZKURT, Mehmet; "Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesi ve Etkileri-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 541, Mart 2010, s. 108-111.

BÜYÜKYAKA, Cüneyt; "İdari Yargılama Usul Hukukunda Temyiz Aşamasındaki Yürütmenin Durdurulması Kararının Özelliği", **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 78, S. 2004/1, s. 112-127.

CANDAN, Turgut; **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

CANDAN, Turgut; **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açıklamalı**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

CANDAN, Turgut; "İtiraz ve Temyiz Başvuruları Dolayısıyla Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İptal Davasına Konu İdari İşlemin Yürütülebilirliği Üzerine Etkileri", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 49, S. 4, Temmuz 1992, s. 558-570.

ÇAĞA, Tahir; "Yürütmenin Durdurulmasına Dair", **Danıştay Dergisi**, S. 32-33, 1979, s. 34-44.

ÇAĞAN, Nami; **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

ÇAĞLAYAN, Ramazan; **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2000.

DEMİRCİ, Ünal; "İptal Kararlarının Yerine Getirilmesi-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 530, Nisan 2009, s. 166-168.

DEMİRCİ, Ünal; "İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk Halleri-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 535, Eylül 2009, s. 114-116.

DEMİRCİ, Ünal; "İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk Halleri-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 536, Ekim 2009, s. 128-131.

ERGEN, Cafer; **İdari Yargı Davaları**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2008.

ERKUT, Celal; **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara, Danıştay Yayınları, 1990.

ERKUT, Celal; "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasını Güçlendirici Mekanizmalar", **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2009, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 5 Ocak 2010.

ERMUMCU, Osman; "İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesinin Yasal Düzenlemeden Kaynaklanan Çelişkileri", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 269, Nisan 1998, s. 34-36.

GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev, AKGÜNER, Tayfun; **İdare Hukuku**, 3. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2008.

GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref; **Yönetim Hukuku**, 27. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.

GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref; **Yönetmelik Yargı**, 18. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.

GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, DİNÇER, Güven; **İdari Yargılama Usulü Kanun-Açıklama-İçtihat**, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.

GÜNDAY, Metin; "Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar," **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2000, (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr>, 9 Kasım 2009.

GÜNDAY, Metin; **İdare Hukuku**, 7. Bası, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2003.

GÜRBOĞA, Erkan, ATABEY, Tuncel; **Vergi Kılavuzu**, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayını, 2008.

HONDU, Selçuk; "İdare ve Vergi Mahkemelerinden Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz", **Danıştay Dergisi**, S. 80, 1991, s. 27-40.

KARAARSLAN, Mehmet; "Suç ve Cezaların Memuriyete Etkisi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.58, S. 2009-1, s. 95-138.

KARAKOÇ, Yusuf; **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.

KARAVELİOĞLU, Celal; **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6. Baskı, C. II, Ankara, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2006.

KILINÇ, Bahadır; **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Adil Yayınevi, 1998.

KIRATLI, Metin; "Yürütmenin Durdurulması", **Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. XXI, S. 4, Ankara, 1966, s. 173-196.

KIVANÇ, H.Hakan; "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", (Erişim) <http://www.alomaliye.com>, 5 Eylül 2009.

KIZILOT, Şükrü; "İhtirazi Kayıtlı Beyanda Yürütmeyi Durdurma", **Hürses**, 23 Ocak 1999, s. 7.

KIZILOT, Şükrü; "Vergi İncelemesi Bittikten Sonra Teminat ve Haciz Uygulanamayacağı", **Yaklaşım**, Y. 18, S. 207, Mart 2010, s. 14-16.

KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhale; **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

KIZILOT, Şükrü; v.d.; **Gayrimenkul Rehberi**, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

KURU, Baki, ARSLAN, Ramazan, YILMAZ, Ejder; **Medeni Usul Hukuku-Ders Kitabı**, 19. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2008.

MERCAN, Eray, DÜNDAR, Mustafa; **Temel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Ankara SMMM Odası Yayını, 2009.

ODYAKMAZ, Zehra, KAYMAK, Ümit, ERCAN, İsmail; **İdari Yargı**, 3. Bası, İstanbul, İkinci Sayfa, 2008.

Oluş Yayıncılık, **Vergi Davaları**, Ankara, Mayıs 2008.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 1, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.

ONAR, Sıddık Sami; **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 3, 3. Bası, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.

ORTAPOLAT, Ali; "İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen Kamu Görevlilerinin Hukuki ve Cezai Sorumluluğu ve Yargılama Usulü", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 72, Aralık 2009, s. 78-82.

OYTAN, Muammer; **Danıştayda Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Ülkemiz Matbaası, 1973.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, 16. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008.

ÖNGÖREN, Gürsel; "Yürütmenin Durdurulması", **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 63, S. 10-11-12, 1989, s. 650-658.

ÖZAY, İl Han; **Günişığında Yönetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 1996.

ÖZBAKIR, Ahmet; "Yürütmenin Durdurulması İşlemi ve Şartları", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 277, Ağustos 1998, s. 110-111.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Davaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006.

ÖZBEY, Özcan; "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 67, S. 4, Güz 2009, s. 45-63.

ÖZDEMİR. Necdet; **Hizmet Kusuru Teorisi ve İdarenin Sorumluluğu**, Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1963.

ÖZDEŞ, Orhan; "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", **Danıştay Dergisi**, C. 9, S. 32-33, 1979, s. 3-21.

PEKCANITEZ, Hakan, ATALAY, Oğuz, ÖZEKES, Muhammet; **İcra ve İflas Hukuku Temel Bilgiler**, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004.

SAKAL, Mustafa, ALPASLAN, Mustafa; "Vergi Uyuşmazlıklarında Yürütmenin Durdurulmasına Dair Kararların Özelliği ve Dava Konusu İşlem Üzerindeki Etkileri Nedir?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 62, Şubat 2009, s. 124-126.

SARICA, Ragıp; **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Türk Hukuk Kurumu Yayınları, Sevinç Matbaası, 1966.

SEZGİNER, Murat; **İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000.

SÖKMEN, Uğur; "Kamu İdaresinde Mahkumiyeti Olanların Devlet Memuru Olmaları ve Memuriyet Statülerini Kaybetmeleri", **Maliye Dergisi**, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 618-639.

SÖNMEZ, Erdal; "Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi", **Yaklaşım**, Y. 14, S. 162, Haziran 2006, s. 235-242.

TEKİN, Cem; "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 391, Mayıs 2003, s. 140-146.

TEKİNSOY, M.Ayhan; "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlara Karşı İtirazda Özel Bir Durum: Çalışmaya Ara Verme Süresi İçinde İtiraz", **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 65, S. 4, Güz 2007, s. 52-59.

TİRYAKİ, Refik; "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Bazı Sorunlar", **Ankara Barosu Dergisi**, 2002/2, s. 189-210.

TOPUZ, İbrahim, ÖZKAYA, Kadir; **Açıklamalı İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Mahalli İdareler Derneği Yayınları, 2002.

TUNÇ, Hasan; "Türk Anayasa Yargısında Yürütmenin Durdurulması", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 1, 1990, s. 51-65.

TURGUT, Tuğba; "İdare Hukukunda Kamu Görevlisine Rücu", **Adalet Dergisi**, S. 39, Ocak 2011, s. 185-203.

TURMANGİL, Civan; "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XXXIX, S. 1-4, 1982-1987, s.125-156.

ULUATAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.

USLU, Cansu; "Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararları ve Sonuçları", (Erişim) <http://www.vergigundem.com>, 11 Eylül 2009.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; "Elektronik Haciz Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 18, S. 2, 2010, s. 9-37.

YENİCE, Kazım, ESİN, Yüksel; **Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983.

YILMAZ, Dilşat; "Alman İdari Yargılama Hukukunda İptal Davası", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, S. I-II, Haziran-Aralık 2009, s. 303-320.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre; **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

ÖZET

[BOZKURT, Mehmet]. [Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları], [Yüksek Lisans Tezi], Ankara, [2011].

İdari işlemler tesis edildikleri anda hukuka uygun sayılır ve idare tarafından yürütülürler. Hukuk devletinde, idare üzerinde yapılan denetimlerin en etkili olanı bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca yapılan yargısal denetimdir.

İdari işlemlere dava açılması, işlemin yürütülmesini ve ilgilisi açısından sonuç doğurmasına engel olmadığından açılan iptal davasının etkili sonuç doğurmasına yol açacak kurumlardan biriside yürütmenin durdurulması kararıdır.

İdari işlemin yürütülebilirliğini askıya alarak onun etkisiz hale getirilmesi idari yargıda açılacak davada verilecek yürütmenin durdurulması kararı ile mümkün olmaktadır. Bu sayede işlem hakkında karar verilinceye kadar işlemin yürütülmesi duracaktır.

Bu çalışmada yürütmenin durdurulması kurumu vergi yargısı yönünden incelenmiş, idari mahkemelerinde verilen yürütmenin durdurulması kararları ile vergi mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararları arasındaki fark ortaya konulmuştur. Danıştay kararlarından örnekler verilmiş ve uygulama ile mevzuattaki durum açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler

1. Vergi Yargısı
2. Yürütmenin Durdurulması
3. İptal Davası
4. Vergi Mahkemesi
5. İdare

ABSTRACT

[BOZKURT, Mehmet]. [Stay Of Execution Tax Judgement Decision and Conclusions], [Master Thesis], Ankara, [2011].

The administrative acts are deemed as appropriate for law at the moment they are established and they can be carried out by administration.

Judicial auditing on governing authorities carried by independent and neutral judicial authorities is the most effective auditing way and thus top security assured for governed public in a state of law.

Nonetheless, as there exist no obstacle in filing a suit against administrative processes and making of a decree in relation with the respective person, the stay of execution concept is one of the basic foundations that would bring an effective outcome in an action for revocation.

Making it inactive by suspending of the execution of the administrative act is also possible with the decision related to suspension of the case which will be opened at administrative judgement. In that way the execution will be stayed throughout the period the decree made for revocation of a process.

In this study, the stay of the execution has been scrutinized in terms of tax judgement and the differences between the decisions related to stay of the execution given by the administrative courts and the decisions related to stay of the execution given by the tax courts are presented. Consequently, the conditions which are indispensable for giving of the decisions to suspend the execution have to be evaluated separately.

Key Words

1. Tax Judgement
2. Stay Of Execution
3. Action For Nullity
4. Tax Court
5. The Administration